Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

9. juuni 2022*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Aktsiis – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikkel 11 – Tarbimisse lubatud aktsiisikaubalt makstud aktsiisi tagastamine – Direktiiv 2011/64/EL – Artikli 17 esimese lõigu punkt b – Haldusjärelevalve all hävitatud tubakatoodetel olevate maksumärkide müügi teel juba tasutud aktsiisi tagastamine – Liikmesriikide kohustus võtta vastu õigusnormid, mis näevad ette tarbimisse lubatud ja haldusjärelevalve all hävitatud tubakatoodetelt aktsiisi tagastamise – Puudumine

Kohtuasjas C-55/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 6. jaanuari 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. jaanuaril 2021, menetluses

Direktor na Agentsia „Mitnitsi“

versus

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud M. Ilešič (ettekandja) ja Z. Csehi,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Direktor na Agentsia „Mitnitsi“, esindaja: P. Tonev,

– „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD, *advokati* T. Nenov ja D. Vuchkov,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: M. Georgieva ja L. Zaharieva,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

– Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bozhilova ja C. Perrin,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), artikli 11 ja nõukogu 21. juuni 2011. aasta direktiivi 2011/64/EL tubakatoodetele kohaldatava aktsiisi struktuuri ja määrade kohta (ELT 2011, L 176, lk 24) artikli 17 esimese lõigu punkti b tõlgendamist.

2 Käesolev taotlus on esitatud Direktor na Agentsia „Mitnitsi“ (Bulgaaria tolliameti direktor) (edaspidi „ameti direktor“) ja Bulgaarias asuva äriühingu „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD (edaspidi „Imperial“) vahelise vaidluse raames, mis puudutab aktsiisi tagastamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2008/118

3 Direktiivi 2008/118 põhjendustes 8, 9 ja 31 on märgitud:

„(8) Kuna siseturu nõuetekohaseks toimimiseks on jätkuvalt vajalik, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja tingimused oleksid samad kõikides liikmesriikides, tuleb ühenduse tasandil selgitada, millal toimub aktsiisikauba tarbimisse lubamine ja kes on aktsiisi maksukohustuslane.

(9) Kuna aktsiis on teatud kaupade tarbimise pealt makstav maks, ei tohiks maksustada neid aktsiisikaupu, mis on teatud asjaoludel hävinud või pöördumatult kahjustunud.

[…]

(31) Liikmesriikidel peaks olema võimalik ette näha, et tarbimisse lubatud kaubad peavad kandma maksumärki […]. Kõnealuste märkide ja tähiste kasutamine ei tohiks mingil moel takistada [liidu]sisest kaubandust.

Kuna selliste märkide ja tähiste kasutamine ei tohiks põhjustada topeltmaksustamist, tuleks selgelt sätestada, et märgid väljaandnud liikmesriik peab kõik kõnealuste märkide ja tähiste saamiseks makstud või tagatiseks jäetud summad tagastama, neid vähendama või need vabastama, kui aktsiis muutus sissenõutavaks teises liikmesriigis ja seal ka sisse nõuti.

Igasuguse kuritarvitamise vältimiseks peaksid kõnealused märgid ja tähised väljaandnud liikmesriigid siiski aktsiisi tagastamisel, vähendamisel või sellest vabastamisel saama nõuda tõendit nende eemaldamise või hävitamise kohta.“

4 Selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva direktiiviga kehtestatakse üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt järgmise kauba (edaspidi „aktsiisikaup“) tarbimist:

[…]

c) [nõukogu 27. novembri 1995. aasta direktiivis] 95/59/EÜ [muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu (EÜT 1995, L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 28)], [nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivis] 92/79/EMÜ [sigarettidelt makstavate maksude ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 8; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283)] ja [nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivis] 92/80/EMÜ [muudelt tubakatoodetelt peale sigarettide makstavate maksude ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 10; ELT eriväljaanne 09/01, lk 311)] nimetatud tubakatooted.“

5 Direktiivi 2008/118 artiklis 2 on sätestatud:

„Aktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga:

a) aktsiisikauba tootmisel […] [liidu] territooriumil;

b) aktsiisikauba impordil [liidu] territooriumile.“

6 Selle direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis ja selle rakendussätetes kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „volitatud laopidaja“ – füüsiline või juriidiline isik, kellel on liikmesriigi pädevate asutuste luba oma ettevõtlustegevuse käigus toota, töödelda, vallata, vastu võtta või lähetada maksulaos aktsiisi peatamise korra all olevaid aktsiisikaupu;

[…]

7) „aktsiisi peatamise kord“ – maksukord, mida kohaldatakse sellise aktsiisikauba tootmise, töötlemise, valdamise või liikumise suhtes, millele ei kohaldata tolli peatamismenetlust või -korda ning mille puhul aktsiisi maksukohustus on peatatud;

[…]

11) „maksuladu“ – koht, kus volitatud laopidaja oma ettevõtlustegevuse käigus aktsiisi peatamise korra alusel toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või lähetab aktsiisikaupa vastavalt maksulao asukoha liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimustele.“

7 Kõnealuse direktiivi II peatükk „Aktsiisi sissenõutavus, tagastamine ja aktsiisist vabastamine“ hõlmab kolme jagu. 1. jagu „Aktsiisi sissenõutavuse aeg ja koht“ hõlmab artikleid 7–10.

8 Selle direktiivi artikkel 7 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis.

2. Käesoleva direktiivi tähenduses on „tarbimisse lubamine“:

a) aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt;

[…]

4. Aktsiisi peatamise korra all oleva aktsiisikauba täielikku hävimist või pöördumatut kahjustumist kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu või pädevate asutuste antud loa tagajärjel ei käsitata tarbimisse lubamisena.

Käesoleva direktiivi tähenduses loetakse kaup täielikult hävinuks või pöördumatult kahjustunuks, kui seda ei saa enam aktsiisikaubana kasutada.

Kõnealuse aktsiisikauba täielikku hävimist või kahjustumist tuleb tõendada viisil, mis rahuldaks selle liikmesriigi pädevat asutust, kus aktsiisikaup täielikult hävines või pöördumatult kahjustus, või kui ei ole võimalik kindlaks teha, kus kahjustus tekkis, siis selle liikmesriigi pädevat asutust, kus see avastati.

5. Iga liikmesriik kehtestab oma eeskirjad ja tingimused, mille alusel määratakse kindlaks lõikes 4 nimetatud kahjustumine.“

9 Direktiivi 2008/118 II peatüki 2. jao „Aktsiisi tagastamine ja vähendamine“ artiklis 11 on sätestatud:

„Lisaks […] artiklis 1 nimetatud direktiivides sätestatud juhtudele võivad tarbimisse lubamise liikmesriigi pädevad asutused asjaomase isiku taotlusel tarbimisse lubatud aktsiisikauba aktsiisi tagastada või seda vähendada asjaomaste liikmesriikide sätestatud juhtudel ja tingimustel, mille eesmärgiks on takistada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist või kuritarvitusi.

[…]“.

10 Nimetatud direktiivi artikli 15 lõikes 2 on ette nähtud:

„Aktsiisikaupa, millelt on aktsiis maksmata, toodetakse, töödeldakse ja vallatakse maksulaos.“

11 Sama direktiivi artiklis 39 on sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks artikli 7 lõike 1 kohaldamist, võivad liikmesriigid nõuda, et aktsiisikaup oleks nende territooriumil tarbimisse lubamisel […] varustatud maksumärkide[ga] […].

[…]

3. Ilma et see piiraks mis tahes sätete kohaldamist, mis liikmesriigid on kehtestanud käesoleva artikli nõuetekohase rakendamise tagamiseks ning maksustamise vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja muude kuritarvituste vältimiseks, peavad liikmesriigid tagama, et lõikes 1 sätestatud maksumärgid […] ei takistaks aktsiisikauba vaba liikumist.

Kui sellised märgid […] kinnitatakse aktsiisikaubale, peab [need] väljaandnud liikmesriik kõik kõnealuste märkide […] saamiseks makstud või tagatiseks jäetud summad, välja arvatud nende väljaandmise kulud, tagastama, neid vähendama või nad vabastama, kui aktsiisimaks muutus sissenõutavaks teises liikmesriigis ja seal ka sisse nõuti.

Märgid […] väljaandnud liikmesriik võib siiski makstud või tagatiseks jäetud summa tagastamiseks, vähendamiseks või vabastamiseks nõuda oma pädevatele asutustele tõendi esitamist nende eemaldamise või hävitamise kohta.“

Direktiiv 2011/64

12 Direktiivi 2011/64 põhjendustes 2, 15 ja 16 on sätestatud:

„(2) Tubakatooteid käsitlevad liidu maksualased õigusnormid peavad tagama siseturu nõuetekohase toimimise ning samal ajal ka [ELTL] artikliga 168 nõutava tervise kõrgetasemelise kaitse, pidades silmas, et tubakatooted võivad tervist tõsiselt kahjustada ning et liit on Maailma Terviseorganisatsiooni (WHO) tubaka tarbimise leviku vähendamise raamkonventsiooni osaline. […]

[…]

(15) […] Liikmesriikide maksustamistasemete teatud määral lähendamine aitaks vähendada pettust ja salakaubandust liidus.

(16) Samuti aitaks maksustamistasemete selline lähendamine tagada inimeste tervise kõrgetasemelise kaitse. Maksustamistase on oluline aspekt tubakatoodete hinnas, mis omakorda mõjutab tarbijate suitsetamisharjumusi. Pettused ja salakaubandus õõnestavad eelkõige sigarettide ja sigarettide keeramiseks mõeldud peeneks lõigatud tubaka maksudest tulenevaid hinnatasemeid ning ohustavad seega tubakatoodete tarbimise piiramise ja tervisekaitse eesmärgi saavutamist.“

13 Selle direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kehtestatakse liikmesriikide tubakatoodete aktsiisi struktuuri ja määrade harmoneerimise põhialused.“

14 Kõnealuse direktiivi artikli 16 lõikes 1 on sätestatud:

„Aktsiisi sissenõudmise eeskirjad tuleb harmoneerida hiljemalt aktsiiside harmoniseerimise lõppetapil. Eelneva etapi jooksul tuleb aktsiisi sisse nõuda maksumärkide müügi teel. […]“

15 Sama direktiivi artikkel 17 on sõnastatud järgmiselt:

„Aktsiisist vabastatakse või makstud aktsiis tagastatakse, kui:

a) denatureeritud tubakatoodet kasutatakse tööstuslikel ja aianduslikel eesmärkidel;

b) tubakatoode hävitatakse haldusjärelevalve all;

c) tubakatoodet kasutatakse ainult teaduslikeks ja toote kvaliteediga seotud katseteks;

d) tubakatoode töötatakse tootja poolt ümber.

Liikmesriigid määravad kindlaks eelnimetatud aktsiisi tagasimaksete- ja vabastuste rakendamiseks vajalikud tingimused ja vorminõuded.“

16 Direktiiviga 2011/64 kodifitseeriti ja tunnistati alates 1. jaanuarist 2011 kehtetuks direktiivid 92/79, 92/80 ja 95/59. Vastavalt selle direktiivi artikli 21 teisele lõigule käsitatakse viiteid kehtetuks tunnistatud direktiividele viidetena sellele direktiivile.

Bulgaaria õigus

17 Aktsiisi ja maksuladude seaduse (Zakon za aktsizite i danachnite skladove, *DV* nr 91, 15.11.2005) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „ZADS“) artiklis 25 on sätestatud:

„(1) Kuni aktsiisikauba tarbimisse lubamiseni ei ole volitatud laopidajad ja registreeritud isikud aktsiisimaksukohustuslased:

1. aktsiisikauba, sealhulgas aktsiisikleebisega varustatud kauba tolli kontrolli all hävitamise korral, samuti juhul, kui aktsiisikleebised eemaldatakse ja hävitatakse artikli 64 lõigetes 21 ja 22 sätestatud tingimustel.

[…]“.

18 ZADSi artiklis 27 on sätestatud:

„(1) Tolli kirjaliku taotluse alusel või tolli algatusel alusetult makstud või tagastamisele kuuluv aktsiis kas tagastatakse või tasaarvestatakse asjaomase isiku maksuvõlaga, mida nõuab sisse [Agentsia „Mitnitsi“ (Bulgaaria tolliamet)].

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Imperial on volitatud laopidaja, kelle maksuladu asub Sofias (Bulgaaria). Imperial esitas 2. aprillil 2019 ZADSi artikli 27 lõikele 1 tuginedes taotluse, mille adressaat oli Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya „Mitnitsi“ (Bulgaaria tolliameti edelapiirkonna direktoraat) ja milles palus tagastada aktsiis kogusummas 90 437,69 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 46 300 eurot).

20 Imperial tugines selle tagastusnõude esitamisel asjaolule, et kõnealune tarbimisse lubatud kaup oli tubakatooted, mis kuulusid talle ja mis hävitati tollijärelevalve all 1. juulil 2016. aastal.

21 Kontrolli käigus tuvastas toll, et taotlusega hõlmatud kauba oli Imperial tarbimisse lubanud aktsiisidokumentidega, mis olid taotlusele lisatud, ning sellelt kaubalt oli aktsiis makstud. Võttes arvesse, et asjaomane kaup oli juba tarbimisse lubatud, otsustas see ametiasutus, et Imperiali taotlus on põhjendamatu ja seda ei saa rahuldada.

22 Tolli sõnul on ZADSi artikli 25 lõige 1, mille kohaselt ei pea volitatud laopidaja aktsiisikauba, sealhulgas maksumärgiga varustatud kaup, tolli järelevalve all hävitamise korral aktsiisi maksma, kohaldatav ainult juhul, kui asjaomane kaup ei ole tarbimisse lubatud.

23 Lisaks selgub eksperdiaruandest, et käesoleval juhul ei kontrollitud tubakatoodetel olevate maksumärkide ehtsust, kuigi see on hävitamismenetluse vältimatu etapp. Ka oli selles aruandes märgitud, et mõnel asjaomasel tootel oli aegunud maksumärk ja need tooted ei kuulunud hävitamismenetlusega hõlmatud toodete hulka.

24 Imperial esitas seejärel ameti direktorile vaide tagastamisest keeldumise otsuse peale.

25 Kuna see vaie lükati tagasi, esitas Imperial apellatsioonkaebuse Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria), kus ta kordas oma argumente tagastamisest keeldumise otsuse õigusvastasuse kohta.

26 Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus) 29. jaanuari 2020. aasta otsusega tühistati tolliameti edelapiirkonna direktoraadi direktori otsus. Selle otsuse vaidlustas ameti direktor eelotsusetaotluse esitanud kohtus Varhoven administrativen sadis (Bulgaaria kõrgeim halduskohus).

27 Nimetatud kohus täpsustab, et enne 1. jaanuari 2010 nägid kõik ZADSi artikli 25 lõike 1 punkti 1 versioonid ette, et volitatud laopidajad ja registreeritud isikud ei pea aktsiisi maksma või et neile tuleb makstud aktsiis tagastada, kui aktsiisikaup, sealhulgas maksumärgiga varustatud kaup, tolli järelevalve all hävitatakse, ning samuti maksumärkide eemaldamise ja hävitamise korral.

28 Aktsiisi ja maksuladude seaduse muutmise ja täiendamise seadusega (Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove, *DV* nr 95/2009, 1.12.2009) lisati eespool viidatud sättele tingimus, et aktsiisikaup ei või olla tarbimiseks ringlusse lubatud.

29 Imperial väidab, et nii toimides ei ole Bulgaaria Vabariik nõuetekohaselt üle võtnud direktiivi 2008/118 sätteid, mis puudutavad tarbimisse lubatud ja seejärel nõuetekohaselt ja tollijärelevalve all hävitatud kaubalt makstud aktsiisi tagastamise võimalust, kuna seadusemuudatuses kasutatud lähenemine on vastuolus aktsiisi kui tarbimismaksu olemusega, nagu nähtub ka direktiivi 2008/118 põhjendusest 9.

30 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja poolte vahel on juba toimunud sarnastest asjaoludest tulenev vaidlus. Viidatud kohtuvaidluse ZADSi 2009. aasta muudatusele eelnenud versiooni artikli 25 lõike 1 punkti 1 kohaldamisala üle võitis Imperial, mille kohta tehtud Varhoven administrativen sadi (kõrgeim halduskohus) 17. juuli 2014. aasta otsus põhines muu hulgas direktiivi 2008/118 artiklite 7 ja 11 ning direktiivi 2011/64 artikli 17 asjakohastel sätetel.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et 17. juuli 2014. aasta kohtuotsuses direktiivi 2008/118 artikli 7 lõigetele 1 ja 4 tehtud viide on tema jaoks problemaatiline, kuna asjaomases sättes on määratletud maksuvõla tekkimise aeg ja koht ning täpsemalt „tarbimiseks lubamise“ hetk, kuid käesoleva asjas need asjaolud tähtsust ei oma.

32 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2008/118] artiklit 11 ja direktiivi [2011/64] artikli 17 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et need kohustavad liikmesriike kehtestama tarbimisse lubatud ja tollijärelevalve all hävitatud kaubalt, sealhulgas tubakatoodetelt makstud aktsiisi tagastamise õigusraamistiku?

2. Kas siis, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav ja liikmesriik ei ole täitnud kohustust kehtestada selline õigusraamistik, võib huvitatud isik tugineda direktiivide sätete otsesele õigusmõjule ja liidu õiguse põhimõtetele?

3. Kas kahele esimesele küsimusele jaatava vastuse andmise korral tuleneb eespool nimetatud õigusnormide vahetust õigusmõjust õigus nõuda, et makstud aktsiis tagastataks lihtsa taotluse alusel ja ilma täiendavate formaalsusteta?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

33 Ameti direktori ja Bulgaaria valitsuse sõnul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktide ja riigisiseste õigusnormide ülevaates arvukalt ebatäpsusi ning nad väidavad sellele tuginedes, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna see ei sisalda küsimustele tarviliku vastuse andmiseks vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid.

34 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski oma eelotsusetaotluses esitanud põhikohtuasja vaidluse faktilise ja regulatiivse konteksti üksikasjad ja vähemalt lühidalt põhjendanud nende liidu õigusnormide valikut, mille tõlgendamist ta taotleb, ning selgitanud, miks tema arvates on need õigusnormid seotud riigisiseste õigusnormidega, mis on kohaldatavad tema menetluses oleva vaidluse suhtes, mistõttu saab Euroopa Kohus anda tarviliku vastuse eelotsuse küsimustele (vt analoogia alusel 9. septembri 2021.aasta kohtuotsus Toplofikatsia Sofia jt, C-208/20 ja C-256/20, EU:C:2021:719, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika)

35 Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

36 Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimese küsimusega selgitust selle kohta, kas direktiivi 2008/118 artiklit 11 ja direktiivi 2011/64 artikli 17 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et neist sätetest tuleneb liikmesriigi kohustus näha ette aktsiisi tagastamine juba tarbimisse lubatud aktsiisikaubalt, sealhulgas tubakatooted, mis on hävitatud tollijärelevalve all.

37 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ning selle kauba valdamise, liikumise ja järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) tunnistati kehtetuks ja asendati direktiiviga 2008/118 alates 1. aprillist 2010. Kuna aga direktiivi 92/12 asjakohased sätted on sisuliselt identsed direktiivi 2008/118 sätetega, siis on Euroopa Kohtu praktika, mis puudutab esimesena nimetatud direktiivi, kohaldatav ka direktiivi 2008/118 suhtes (vt analoogia

alusel 2. aprilli 2020. aasta kohtuotsus GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Vastavalt direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikele 1 on direktiivi 2008/118 eesmärk sätestada aktsiisikauba, sealhulgas tubakatooted, mis on hõlmatud direktiiviga 2011/64, tarbimist otseselt või kaudselt mõjutava aktsiisi üldine kord, et tagada eelkõige, nagu on märgitud direktiivi 2008/118 põhjenduses 8, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja sellega seotud tingimused oleksid kõikides liikmesriikides ühesugused (vt analoogia alusel 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Maksukohustuse tekkimise alus direktiivi 2008/118 tähenduses on selle direktiivi artikli 2 kohaselt aktsiisikauba valmistamine liidu territooriumil või selle importimine liidu territooriumile (vt selle kohta 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 1 kohaselt muutub aktsiis sissenõutavaks muu hulgas aktsiisikauba tarbimisse lubamise hetkel ja liikmesriigis, kus see toiming tehakse. Kõnealuse direktiivi artikli 7 lõike 2 punkti a kohaselt hõlmab see mõiste ka aktsiisikauba puhul mis tahes kõrvalekaldumist, sealhulgas ebaseaduslikku kõrvalekaldumist aktsiisi peatamise korra raamest, nagu on määratletud kõnealuse direktiivi artikli 4 lõikes 7 (vt selle kohta 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Direktiivi 2008/118 artikli 4 punktis 7 on aktsiisi peatamise kord määratletud kui maksukord, mida kohaldatakse sellise aktsiisikauba tootmise, töötlemise, valdamise või liikumise suhtes, millele ei kohaldata peatavat tolliprotseduuri või -korda ning mille puhul aktsiisi sissenõudmine on peatatud.

42 Seda korda iseloomustab asjaolu, et sellega hõlmatud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis ei ole veel muutunud sissenõutavaks, kuigi maksukohustuse tekkimise aluseks olev asjaolu on juba aset leidnud. Seega lükkab see kord aktsiisikauba puhul aktsiisi sissenõutavuse edasi kuni sissenõutavuse tingimuse täitmiseni (vt selle kohta 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Lisaks on direktiiviga 2011/64 – nagu nähtub selle artiklist 1 – kehtestatud liikmesriikides tubakatoodete aktsiisi struktuuri ja määrade harmoneerimise põhialused.

44 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel arvesse võtta mitte ainult selle normi sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa see norm on. Samuti võib liidu õiguse sätte tõlgendamiseks olulised asjaolud nähtuda asjaomase sätte tekkeloost (2. septembri 2021. aasta kohtuotsus CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Esiteks on oluline seoses esimeses eelotsuse küsimuses viidatud sätete sõnastusega meenutada, et direktiivi 2008/118 artikli 11 kohaselt võivad selle liikmesriigi pädevad asutused, kus asjaomane kaup on tarbimisse lubatud, huvitatud isiku taotlusel tagastada aktsiisi tarbimisse lubatud aktsiisikaubalt liikmesriigi määratletud olukordades ja vastavalt selle liikmesriigi sätestatud tingimustele, et vältida võimalikku pettust või kuritarvitusi.

46 Lisaks sellele on direktiivi 2011/64 artikli 17 esimese lõigu kohaselt võimalik makstud aktsiis tagastada nende tubakatoodete osas, mis hävitatakse haldusjärelevalve all.

47 Direktiivi 2008/118 artiklis 11 on üldiselt mainitud tarbimisse lubatud aktsiisikauba suhtes kohaldatava aktsiisi tagastamist, samas kui direktiivi 2011/64 artiklis 17 on käsitletud nelja erijuhtumit ja eelkõige tubakatoodete hävitamist haldusjärelevalve all, täpsustamata, kas need tooted on tarbimisse lubatud või mitte.

48 Mis puudutab konkreetselt direktiivi 2011/64 artikli 17 lõike 1 punkti b, siis tuleb tõdeda, et kuigi selles on reguleeritud olukord, mis hõlmab liikmesriigi haldusasutuste osalemist, ei võimalda selle sätte sõnastus järeldada, et selline osalemine annab automaatselt õiguse tagastamisele, sest tagastamise tingimused ja vorminõuded peab alati kindlaks määrama asjaomane liikmesriik.

49 Kui neid kahte sätet analüüsida koostoimes, siis ühelt poolt selgub, et neis on ette nähtud üksnes võimalus tagastada aktsiis teatavate tootekategooriate puhul ja teiselt poolt on liikmesriikidele jäetud ulatuslik kaalutlusõigus määrata kindlaks olukorrad, mil tagastamine on võimalik, ning tingimused ja vorminõuded, mis peavad selleks täidetud olema, muu hulgas olukorras, kui maksumärgiga varustatud tarbimisse lubatud tooted haldusjärelevalve all hävitatakse.

50 Teiseks on direktiivi 2008/118 artikli 11 ja direktiivi 2011/64 artikli 17 lõike 1 punkti b selline tõlgendus kooskõlas nende kahe direktiivi eesmärkidega.

51 Nagu nähtub direktiivi 2011/64 põhjendustest 2, 15 ja 16, on tubakatoodete suhtes kohaldatavate liidu maksualaste õigusaktide eesmärk tagada siseturu nõuetekohane toimimine ja kõrgetasemeline tervisekaitse, nagu on sätestatud ELTL artiklis 168, ning võidelda samal ajal pettuse ja salakaubaveo vastu liidus.

52 Kuna sigaretiturg on ebaseadusliku kaubanduse arenguks eriti soodne (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kapnoviomichania Karelia, C-81/15: EU:C:2016:398, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika), võivad liikmesriigid direktiivi 2008/118 artikli 39 lõike 1 ja direktiivi 2011/64 artikli 16 lõike 1 alusel muu hulgas nõuda, et nende territooriumil tarbimisse lubatavad tubakatooted peavad kandma maksumärki. Kuna maksumärgil kui sellisel on olemusest tulenev väärtus, mis eristab seda tavalisest kviitungist, mis tõendab teatava rahasumma maksmist selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus maksumärgid on välja antud (vt selle kohta 24. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 83 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Direktiivi 2008/118 artikli 39 lõike 3 teises lõigus on selle kohta sätestatud, et kõik maksumärkide saamiseks makstud või tagatiseks antud summad, välja arvatud maksumärkide väljaandmise kulud, tagastab maksumärgid välja andnud liikmesriik ainult siis, kui aktsiis on muutunud sissenõutavaks ja on sisse nõutud teises liikmesriigis, millega käesoleval juhul aga tegemist ei ole.

54 Lisaks nähtub direktiivi 2008/118 artiklist 11, et tarbimisse lubatud aktsiisikauba puhul kohaldatavad aktsiisi tagastamise tingimused peavad välistama igasuguse võimaliku pettuse või kuritarvitused.

55 Liikmesriikidel on seega õigustatud huvi võtta asjakohaseid meetmeid oma finantshuvide kaitsmiseks ja pealegi on täpsustatud, et direktiivi 2008/118 eesmärk on võitlus pettuse, maksudest kõrvalehoidmise ja võimalike kuritarvituste vastu, nagu nähtub selle direktiivi

põhjendusest 31, artiklist 11 ja artikli 39 lõike 3 esimesest lõigust (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Kolmandaks tuleb tõdeda, et mis puutub direktiivi 2008/118 artikli 11 ja direktiivi 2011/64 artikli 17 lõike 1 punkti b konteksti, siis on need sätted – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 38–43 – osa aktsiisi üldisest korrast, mis reguleerib aktsiisikauba, sealhulgas tubakatooted, tarbimist otseselt või kaudselt mõjutavat aktsiisi.

57 Kuna direktiivi 2008/118 põhjenduse 9 kohaselt on aktsiis tarbimismaks, mitte müügimaks, siis sissenõutavaks muutumise hetk peab olema tarbijaga seotud võimalikult vahetult (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punktid 50 ja 51).

58 Lisaks tuleneb direktiivi 2008/118 artikli 4 punktist 1 koostoimes selle direktiivi artikli 15 lõikega 2, et aktsiisikaupa, mille suhtes rakendatakse aktsiisi peatamise korda, hoiab volitatud laopidaja tollilaos. Sellest tuleneb, et aktsiis ei ole sissenõutav seni, kuni volitatud laopidaja hoiab kõnealust kaupa oma tollilaos, kuna mainitud olukorras ei ole selle kauba osas tegemist aktsiisi peatamise korrast kõrvalekaldumisega direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 2 punkti a tähenduses (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 54).

59 Lisaks sellele puudutab direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikes 4 sätestatud olukord, kus aktsiisi peatamise korraga hõlmatud aktsiisikaup selle kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu või liikmesriigi pädevate asutuste loa alusel täielikult hävineb või pöördumatult kahjustub, üksnes kaupa, mida ei ole tarbimisse lubatud.

60 Kui selline kaup maksulaost välja viiakse, muutub aktsiis lõplikult sissenõutavaks. Seega on liikmesriigil siis, kui maksumärgid omandanud ettevõtja ei suuda tõendada, et neid märke ei kasutata aktsiisikauba turustamisel need märgid väljastanud liikmesriigis, õiguspärane huvi keelduda makstud summa tagastamisest (vt selle kohta 13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punkt 35).

61 Neljandaks tuleb märkida, et halduskontrolli all hävitatud tubakatoodete puhul maksuvabastuse kohaldamise võimaluse andmine jäeti liikmesriikide pädevusse, nagu nähtub komisjoni 27. septembri 1990. aasta ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiive 72/464/EMÜ ja 79/32/EMÜ tubakatoodete tarbimist mõjutavate muude maksude kui käibemaksu kohta (KOM(1990) 433 lõplik) põhjenduse punktist 9.3; selle ettepaneku alusel muudeti nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/78/EMÜ (EÜT 1992, L 316, lk 5) nõukogu 19. detsembri 1972. aasta direktiivi 72/464/EMÜ tubakatoodete tarbimist mõjutavate muude maksude kui käibemaksu kohta (EÜT 1972, L 303, lk 1) artiklit 6a, mille sisu võeti identsel kujul üle direktiivi 95/59 artiklisse 11, misjärel sellest sai direktiivi 2011/64 praegune artikkel 17.

62 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artiklit 11 ja direktiivi 2011/64 artikli 17 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et neist sätetest ei tulene liikmesriigi kohustus näha ette aktsiisi tagastamine juba tarbimiseks lubatud aktsiisikaubalt, sealhulgas tubakatooted, mis on hävitatud tollijärelevalve all.

Teine ja kolmas küsimus

63 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse see kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artiklit 11 ja nõukogu 21. juuni 2011. aasta direktiivi 2011/64/EL tubakatoodetele kohaldatava aktsiisi struktuuri ja määrade kohta artikli 17 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et neist sätetest ei tulene liikmesriigi kohustus näha ette aktsiisi tagastamine juba tarbimiseks lubatud aktsiisikaubalt, sealhulgas tubakatooted, mis on hävitatud tollijärelevalve all.

Allkirjad