TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 9 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – 11 straipsnis – Akcizų už išleistas vartoti akcizais apmokestinamas prekes grąžinimas – Direktyva 2011/64/ES – 17 straipsnio pirmos pastraipos b punktas – Akcizų, sumokėtų fiskaliniais ženklais, kuriais buvo pažymėtas apdorotas tabakas, vėliau sunaikintas prižiūrint administracijai, grąžinimas – Valstybių narių pareiga numatyti akcizo už apdorotą tabaką, kuris buvo išleistas vartoti ir prižiūrint muitinei sunaikintas, grąžinimą – Nebuvimas“

Byloje C-55/21

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2021 m. sausio 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. sausio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Direktor na Agentsia „Mitnitsi“

prieš

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai M. Ilešič (pranešėjas) ir Z. Csehi,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Direktor na Agentsia „Mitnitsi“*, atstovaujamo P. Tonev,

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

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos M. Georgieva ir L. Zaharieva,

* Proceso kalba: bulgarų.

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bozhilova ir C. Perrin,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EEB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 11 straipsnio ir 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (OL L 176, 2011, p. 24) 17 straipsnio pirmos pastraipos b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direktor na Agentsia „Mitnitsi“* (Muitinės agentūros direktorius, Bulgarija) (toliau – agentūros direktorius) ginčą su Bulgarijoje įsteigta „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD (toliau – *Imperial*) dėl akcizų grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2008/118

3 Direktyvos 2008/118 8, 9 ir 31 konstatuojamosiose dalyse išdėstyta:

„(8) Kadangi siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą, vis dar svarbu, kad akcizų sąvoka ir prievolės juos apskaičiuoti sąlygos būtų vienodos visose valstybėse narėse; [Sąjungos] lygiu reikia paaiškinti, kada akcizais apmokestinamos prekės yra išleidžiamos vartoti ir kas yra tas asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus.

(9) Kadangi akcizas yra tam tikrų prekių vartojimui nustatomas mokestis, neturėtų atsirasti prievolė apskaičiuoti mokestį už akcizais apmokestinamas prekes, kurios tam tikromis aplinkybėmis buvo sunaikintos arba negrįžtamai prarastos.

<...>

(31) Valstybės narės turėtų turėti galimybę nustatyti, kad išleistos vartoti prekės būtų paženklintos mokestiniais žymenimis <...>. Tačiau šių žymenų ar ženklų naudojimas neturėtų tapti kliūtimi [Sąjungos] vidaus prekybai.

Kadangi šių žymenų ar ženklų naudojimas neturėtų tapti dvigubo apmokestinimo naštos priežastimi, reikėtų aiškiai nurodyti, kad žymenis ar ženklus išleidusi valstybė narė turi grąžinti, atsisakyti reikalauti ar leisti laisvai disponuoti bet kokia tokiems ženklams gauti sumokėta arba garantuota suma, jeigu akcizai tapo mokėtini ir buvo surinkti kitoje valstybėje narėje.

Tačiau siekiant išvengti bet kokio piktnaudžiavimo, šiuos žymenis ar ženklus išleidusios valstybės narės gali nustatyti, kad suma grąžinama, atsisakoma jos reikalauti ar ja leidžiama laisvai disponuoti tik tuo atveju, jei pateikiami įrodymai, kad žymenys ar ženklai buvo pašalinti ar sunaikinti.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šia direktyva nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių (toliau – akcizais apmokestinamos prekės) vartojimas:

<...>

c) apdoroto tabako, kurį apima [1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, 1995, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283), 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL L 316, 1992, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 202) ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo (OL L 316, 1992, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 204)].“

5 Direktyvos 2008/118 2 straipsnyje nurodyta:

„Akcizais apmokestinamos prekės yra apmokestinamos:

a) jų gamybos <...> [Sąjungos] teritorijoje metu;

b) jų importo į [Sąjungos] teritoriją metu.“

6 Šios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„Šios direktyvos ir jos įgyvendinimo nuostatų tikslais taikomos šios sąvokos:

1) įgaliotas sandėlio savininkas – fizinis ar juridinis asmuo, kuriam valstybės narės kompetentingos institucijos suteikė leidimą vykdant savo veiklą apmokestinamų prekių sandėlyje gaminti, perdirbti, laikyti, priimti ar išsiųsti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas;

<...>

7) akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas;

<...>

11) apmokestinamų prekių sandėlis – vieta, kurioje įgaliotas sandėlio savininkas valstybės narės, kurioje yra apmokestinamų prekių sandėlis, kompetentingų institucijų nustatytomis sąlygomis ir vykdydamas savo veiklą gamina, perdirba, laiko, priima ar iš kurios išsiunčia akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

7 Šios direktyvos II skyriuje „Prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimas, akcizų grąžinimas ir atleidimas nuo akcizų“ yra trys skirsniai. 1 skirsnyje „Prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo laikas ir vieta“ yra 7–10 straipsniai.

8 Minėtos direktyvos 7 straipsnyje nurodyta:

„1. Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narė.

2. Šios direktyvos tikslais, „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų:

a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

<...>

4. Visiškas akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, sunaikinimas arba negrįžtamas praradimas dėl paties tų prekių pobūdžio, nenumatytų aplinkybių ar *force majeure*, arba gavus valstybės narės kompetentingų institucijų leidimą, nelaikomas išleidimu vartoti.

Šios direktyvos tikslais prekės laikomos visiškai sunaikintomis arba negrįžtamai prarastomis, jei jų negalima panaudoti kaip akcizais apmokestinamų prekių.

Atitinkamų akcizais apmokestinamų prekių visiško sunaikinimo arba negrįžtamo praradimo faktas turi būti įrodytas kompetentingoms institucijoms tos valstybės narės, kurioje prekės buvo visiškai sunaikintos arba negrįžtamai prarastos arba, jei neįmanoma nustatyti, kurioje valstybėje narėje prekės buvo prarastos, valstybės narės, kurioje tai buvo nustatyta, kompetentingoms institucijoms.

5. Kiekviena valstybė narė turi nustatyti savo taisykles ir sąlygas, kuriomis nustatomi 4 dalyje nurodyti praradimai.“

9 Direktyvos 2008/118 II skyriaus 2 skirsnio „Grąžinimas ir atsisakymas reikalauti“ 11 straipsnyje numatyta:

„Greta <...> atvejų, numatytų 1 straipsnyje nurodytose direktyvose, akcizą už išleistas vartoti akcizais apmokestintas prekes valstybių narių, kuriose šios prekės išleistos vartoti, kompetentingos institucijos atitinkamo asmens prašymu gali grąžinti arba atsisakyti jo reikalauti valstybių narių nustatytais atvejais bei laikantis sąlygų, kurias valstybė narė nustato siekdama užkirsti kelią bet kokiam galimam vengimui arba piktnaudžiavimui.

<...>“

10 Minėtos direktyvos 15 straipsnio 2 dalyje numatyta:

Akcizais apmokestinamų prekių gamyba, perdirbimas ir laikymas turi būti vykdomi apmokestinamų prekių sandėlyje, jei akcizai nesumokėti.“

11 Šios direktyvos 39 straipsnyje nustatyta:

„1. Nedarant poveikio 7 straipsnio 1 dalies taikymui, valstybės narės gali reikalauti, kad akcizais apmokestinamos prekės būtų ženklinamos mokestiniais žymenimis <...>, kurie mokesčių tikslais būtų naudojami jas išleidus vartoti jų teritorijoje <...>.

<...>

3. Neribodamos jokių nuostatų, kurias jos gali nustatyti siekdamos užtikrinti tinkamą šio straipsnio įgyvendinimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, taikymo, valstybės narės turi užtikrinti, kad dėl mokestinių žymenų <...> naudojimo neatsirastų kliūčių laisvam akcizais apmokestinamų prekių judėjimui.

Kai tokie žymenys <...> tvirtinami ant akcizais apmokestinamų prekių, visą tokioms banderolėms ar ženklams įsigyti sumokėtą sumą, išskyrus administracinius jų išleidimo mokesčius, grąžina, atsisako jos reikalauti ar leidžia laisvai ja disponuoti juos išleidusi valstybė narė, jei prievolė apskaičiuoti akcizus atsirado ir jie buvo surinkti kitoje valstybėje narėje.

Tačiau tuos žymenis ar ženklus išleidusi valstybė narė gali nustatyti, kad sumokėta ar garantuota suma grąžinama, atsisakoma jos reikalauti ar leidžiama ja laisvai disponuoti tuo atveju, jei pateikiamas jos kompetentingas institucijas įtikinantis įrodymas, kad žymenys ir ženklai yra pašalinti ar sunaikinti.“

Direktyva 2011/64

12 Direktyvos 2011/64 2, 15 ir 16 konstatuojamosiose dalyse išdėstyta:

„(2) Sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys su tabako produktais susijusius fiskalinius klausimus, turi užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą ir kartu aukštą sveikatos apsaugos lygį, kaip reikalaujama Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 168 straipsnyje, atsižvelgiant į tai, kad tabako produktai gali labai pakenkti sveikatai ir kad Sąjunga yra Pasaulio sveikatos organizacijos Tabako kontrolės pagrindų konvencijos (TKPK) šalis. <...>

<...>

(15) <...> Tam tikra valstybėse narėse taikomų mokesčių lygių konvergencija padėtų sumažinti sukčiavimą ir kontrabandą Sąjungoje.

(16) Tokia konvergencija taip pat padėtų užtikrinti aukštą žmonių sveikatos apsaugos lygį. Apmokestinimo lygis yra pagrindinis veiksnys, kuris daro įtaką tabako produktų kainoms, o tai atitinkamai turi įtakos vartotojų rūkymo įpročiams. Sukčiavimas ir kontrabanda kelia pavojų nuo mokesčių priklausančiam kainų lygiui, ypač cigarečių ir susmulkinto tabako, kuris skirtas cigaretėms sukti, kainų lygiui, ir taip trukdo siekti tabako kontrolės ir sveikatos apsaugos tikslų.“

13 Šios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje nustatomi bendrieji akcizo, kurį valstybės narės taiko apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų derinimo principai.“

14 Minėtos direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Akcizo surinkimo taisyklės derinamos ne vėliau kaip baigiamajame akcizo derinimo etape. Pirmesniame etape akcizas iš esmės surenkamas naudojant fiskalinį ženklinimą. <...>“

15 Tos pačios direktyvos 17 straipsnis suformuluotas taip:

„Toliau išvardyti produktai gali būti neapmokestinami akcizu, arba už juos sumokėtas akcizas gali būti grąžintas:

a) denatūruotas apdorotas tabakas, naudojamas pramonėje arba sodininkystėje;

b) apdorotas tabakas, kuris sunaikinamas esant administracinei priežiūrai;

c) apdorotas tabakas, kuris yra skirtas tik moksliniams tyrimams ir tyrimams, susijusiems su produkto kokybe;

d) apdorotas tabakas, kurį perdirba gamintojas.

Valstybės narės nustato sąlygas ir formalumus, kurių reikia laikytis atleidžiant nuo akcizo mokėjimo ir grąžinant sumokėtą akcizą.“

16 Direktyva 2011/64 nuo 2011 m. sausio 1 d. kodifikuotos ir panaikintos direktyvos 92/79, 92/80 ir 95/59. Pagal jos 21 straipsnio antrą pastraipą nuorodos į panaikintas direktyvas laikomos nuorodomis į šią direktyvą.

Bulgarijos teisė

17 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Zakon za aktsizite i danachnite skladove* (Akcizų ir akcizais apmokestinamų prekių sandėlių įstatymas, DV Nr. 91, 2005 m. lapkričio 15 d., toliau – ZADS) 25 straipsnyje nustatyta:

„(1) Kol akcizais apmokestinamos prekės išleidžiamos vartoti, įgaliotieji sandėlio savininkai ir registruoti asmenys neprivalo mokėti akcizų:

1. sunaikinus akcizais apmokestinamas prekes, įskaitant akcizo banderolėmis pažymėtas prekes muitinei prižiūrint, ir

   akcizo banderolių sugadinimas ir sunaikinimas 64 straipsnio 21 ir 22 dalyse numatytomis sąlygomis.

<...>“

18 ZADS 27 straipsnyje nurodyta:

„(1) Pateikus prašymą raštu arba muitinės iniciatyva, nepagrįstai sumokėtas arba grąžintinas akcizas grąžinamas arba kompensuojamas grąžinant suinteresuotajam asmeniui mokėtinas valstybės skolas, kurias išieško [*Agentsia „Mitnitsi“* (muitinės agentūra, Bulgarija)].

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 *Imperial* yra įgaliotoji sandėlio savininkė, turinti apmokestinamų prekių sandėlį Sofijoje (Bulgarija). 2019 m. balandžio 2 d. ji pateikė *Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiyaa „Mitnitsi“* (Pietvakarių muitinės teritorinis direktoratas, Bulgarija) prašymą grąžinti 90 437,69 Bulgarijos levų (BGN) (apie 46 300 EUR) akcizą, remdamasi ZADS 27 straipsnio 1 dalimi.

20 Grįsdama savo prašymą dėl grąžinimo, *Imperial* nurodė aplinkybę, kad išleistos vartoti nagrinėjamos prekės yra jai nuosavybės teise priklausantys tabako gaminiai, 2016 m. liepos 1 d. sunaikinti prižiūrint muitinei.

21 Muitinė, atlikusi patikrinimą, konstatavo, kad prekės, dėl kurių pateiktas prašymas, buvo išleistos vartoti pagal *Imperial* su akcizais susijusius fiskalinius dokumentus, pridėtus prie jos prašymo, ir kad su šiomis prekėmis susijusių akcizų sumos buvo sumokėtos. Kadangi minėtos prekės jau buvo išleistos vartoti, ši muitinė nusprendė, kad *Imperial* pateiktas prašymas yra nepagrįstas ir kad jo nereikia patenkinti.

22 Muitinės teigimu, ZADS 25 straipsnio 1 dalis, pagal kurią įgaliotieji sandėlio savininkai neprivalo mokėti akcizų, kai muitinė sunaikina akcizais apmokestinamas prekes, įskaitant akcizų banderolėmis pažymėtas prekes, yra taikoma tik jei šios prekės nebuvo išleistos vartoti.

23 Be to, iš ekspertizės išvados matyti, kad nagrinėjamu atveju ant tabako gaminių pritvirtintų fiskalinių ženklų autentiškumas nebuvo patikrintas, nors tai yra būtinas sunaikinimo procedūros etapas. Pagal šią išvadą kai kurios iš šių prekių buvo paženklintos fiskaliniu ženklu, kurio galiojimo terminas jau buvo pasibaigęs, ir jos nebuvo nurodytos tarp prekių, dėl kurių vykdoma sunaikinimo procedūra.

24 Tuomet dėl šio sprendimo atsisakyti grąžinti akcizus *Imperial* pateikė skundą muitinės direktoriui.

25 Kadangi šis skundas buvo atmestas, *Imperial* pareiškė ieškinį *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) ir pakartojo savo argumentus, susijusius su sprendimo atsisakyti grąžinti akcizus neteisėtumu.

26 2020 m. sausio 29 d. sprendimu *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas) panaikino Pietvakarių muitinės teritorinio direktorato direktoriaus sprendimą. Tokį sprendimą muitinės direktorius apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija).

27 Šis teismas patikslina, kad iki 2010 m. sausio 1 d. visose ZADS 25 straipsnio 1 dalies 1 punkto redakcijose buvo numatyta, kad įgaliotieji sandėlio savininkai ir registruoti asmenys neprivalo mokėti akcizo arba kad jiems turi būti grąžintas sumokėtas akcizas, kai muitinė sunaikina akcizais apmokestinamas prekes, įskaitant fiskaliniais ženklais pažymėtas prekes, taip pat fiskalinių ženklų sugadinimo ir sunaikinimo atveju.

28 *Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove* (Įstatymas, kuriuo iš dalies keičiamas ir papildomas Akcizų ir akcizais apmokestinamų prekių sandėlių įstatymas, DV Nr. 95, 2009 m. gruodžio 1 d.) prie minėtos nuostatos buvo pridėta sąlyga dėl akcizais apmokestinamų prekių išleidimo vartoti nebuvimo.

29 *Imperial* tvirtina, kad taip Bulgarijos Respublika netinkamai perkėlė Direktyvos 2008/118 nuostatas dėl galimybės grąžinti akcizą, sumokėtą už prekes, kurios buvo išleistos vartoti ir vėliau sunaikintos tinkamai ir prižiūrint muitinei, nes toks požiūris nesuderinamas su akcizo, kuris yra vartojimo mokestis, pobūdžiu, kaip matyti iš Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamosios dalies.

30 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinės bylos šalys jau ginčijosi dėl panašių aplinkybių kilusioje byloje. Ši byla, kuri pateko į iki 2009 m. padarytų pakeitimų galiojusios redakcijos ZADS 25 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo sritį, baigėsi priėmus 2014 m. liepos 17 d. *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) sprendimą, pagal kurį *Imperial* laimėjo bylą ir kuris buvo grindžiamas atitinkamomis Direktyvos 2008/118 7 ir 11 straipsnių ir Direktyvos 2011/64 17 straipsnio nuostatomis.

31 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nuoroda į Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 ir 4 dalis, padaryta 2014 m. liepos 17 d. sprendime, jam kelia problemų, nes minėtoje nuostatoje apibrėžiamas skolos atsiradimo momentas ir vieta, konkrečiau kalbant, „išleidimo vartoti“ momentas, t. y. aspektai, kurie šioje byloje nėra reikšmingi.

32 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2008/118] 11 straipsnį ir [Direktyvos 2011/64] 17 straipsnio pirmos pastraipos b punktą reikia aiškinti taip, kad pagal juos valstybėms narėms nustatoma pareiga priimti teisės normas dėl akcizo už prekes, įskaitant apdorotą tabaką, kurios buvo išleistos vartoti ir prižiūrint muitinei sunaikintos, grąžinimo?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar suinteresuotieji asmenys gali remtis tiesioginiu direktyvų nuostatų taikymu ir Sąjungos teisės principais, kai valstybė narė neįvykdė pareigos priimti tokias teisės normas?

3. Jei į abu pirmuosius klausimus būtų atsakyta teigiamai: ar, tiesiogiai taikant nurodytas nuostatas, nagrinėjamu atveju nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis sumokėtą akcizą galima grąžinti vien asmens prašymu, netaikant jokių formalumų?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

33 Remdamiesi keliais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų faktinių aplinkybių ir nacionalinės teisės netikslumais, muitinės direktorius ir Bulgarijos vyriausybė teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes jame nenurodytos faktinės ir teisinės aplinkybės, būtinos tam, kad būtų galima naudingai atsakyti į klausimus.

34 Vis dėlto nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai paaiškino pagrindinės bylos faktines ir teisines aplinkybes ir pateikė minimalių paaiškinimų dėl prašomų išaiškinti Sąjungos teisės nuostatų pasirinkimo priežasčių ir ryšio, kurį jis nustatė tarp šių nuostatų ir jo nagrinėjamam ginčui taikytinų nacionalinės teisės aktų, o tai leidžia Teisingumo Teismui naudingai atsakyti į pateiktus klausimus (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Toplofikatsia Sofia ir kt.*, C-208/20 ir C-256/20, EU:C:2021:719, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

36 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/118 11 straipsnis ir Direktyvos 2011/64 17 straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal šias nuostatas valstybės narės įpareigojamos numatyti akcizo už akcizu apmokestinamas prekes, įskaitant apdorotą tabaką, kurios buvo išleistos vartoti ir prižiūrint muitinei sunaikintos, grąžinimą.

37 Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyva 2008/118 nuo 2010 m. balandžio 1 d. panaikino ir pakeitė 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvą 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179). Vis dėlto kadangi atitinkamos Direktyvos 92/12 nuostatos savo taikymo sritimi iš esmės sutampa su Direktyvos 2008/118 nuostatomis, Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su pirmąja direktyva, taikoma ir Direktyvai 2008/118 (pagal analogiją žr. 2020 m. balandžio 2 d. Sprendimo *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

38 Pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalį Direktyvos 2008/118 tikslas – nustatyti bendrąją akcizų, tiesiogiai ar netiesiogiai taikomų už akcizais apmokestinamų prekių, įskaitant apdorotą tabaką, vartojimą, kuriam taikoma Direktyva 2011/64, tvarką, siekiant visų pirma užtikrinti, kaip nurodyta Direktyvos 2008/118 8 konstatuojamojoje dalyje, kad prievolės apskaičiuoti akcizus sąvoka ir su ja susijusios sąlygos būtų vienodos visose valstybėse narėse (pagal analogiją žr. 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Pagal Direktyvos 2008/118 2 straipsnį apmokestinimą lemiantis įvykis, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, yra akcizu apmokestinamų prekių gamyba Sąjungos teritorijoje arba jų importas į šią teritoriją (šiuo klausimu žr. 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40 Pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 dalį prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda akcizais apmokestinamų prekių išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje. Remiantis šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punktu ši sąvoka taip pat apima bet kokį, įskaitant neteisėtą, atvejį, kai akcizais apmokestinamoms prekėms nutraukiamas taikyti akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, kaip jis apibrėžtas minėtos direktyvos 4 straipsnio 7 punkte (šiuo klausimu žr. 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Pagal Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 7 punktą akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas.

42 Tokiam akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimui būdinga tai, kad akcizai už prekes, kurioms taikomas toks režimas, dar nėra mokėtini, nors apmokestinimo momentas jau įvyko. Taigi, kalbant apie akcizais apmokestinamas prekes, taikant tokį režimą akcizų mokėjimas atidedamas iki to momento, kai bus įvykdyta prievolės apskaičiuoti akcizus sąlyga (šiuo klausimu žr. 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Be to, pagal Direktyvos 2011/64 1 straipsnį ja nustatomi bendrieji akcizo, kurį valstybės narės taiko apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų derinimo principai.

44 Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus. Sąjungos teisės nuostatos genezė taip pat gali atskleisti jai aiškinti svarbių aplinkybių (2021 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *CRCAM*, C-337/20, EU:C:2021:671, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Conacee*, C-598/19, EU:C:2021:810, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Kalbant apie pirmajame prejudiciniame klausime nurodytų nuostatų formuluotę, svarbu priminti, kad pagal Direktyvos 2008/118 11 straipsnį akcizą už išleistas vartoti akcizais apmokestintas prekes valstybių narių, kuriose šios prekės išleistos vartoti, kompetentingos institucijos atitinkamo asmens prašymu gali grąžinti valstybių narių nustatytais atvejais bei laikydamosi sąlygų, kurias valstybė narė nustato siekdama užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui.

46 Be to, pagal Direktyvos 2011/64 17 straipsnio pirmą pastraipą už apdorotą tabaką, kuris buvo sunaikintas taikant administracinę priežiūrą, sumokėtas akcizas gali būti grąžintas.

47 Taigi Direktyvos 2008/118 11 straipsnyje bendrai numatytas akcizų, taikomų akcizais apmokestinamoms prekėms, kurios buvo išleistos vartoti, grąžinimas, o Direktyvos 2011/64 17 straipsnis taikomas keturiems konkretiems atvejams, be kita ko, kai apdorotas tabakas sunaikinamas taikant administracinę priežiūrą, nepatikslinant, ar jis buvo išleistas vartoti.

48 Kalbant konkrečiai apie Direktyvos 2011/64 17 straipsnio 1 dalies b punktą, reikia pažymėti, kad nors jame kalbama apie situaciją, susijusią su valstybės narės administracinių institucijų dalyvavimu, jo formuluotė neleidžia daryti išvados, kad toks dalyvavimas automatiškai suteikia teisę į grąžinimą, nes jo sąlygas ir formalumus visada turi nustatyti atitinkama valstybė narė.

49 Iš kartu taikomų šių dviejų nuostatų matyti, kad, pirma, jose numatyta tik galimybė grąžinti akcizą, taikomą tam tikroms prekių kategorijoms, ir, antra, valstybėms narėms paliekama didelė diskrecija apibrėžti šio grąžinimo atvejus, sąlygas ir formalumus, įskaitant atvejus, kai fiskaliniais ženklais pažymėtos prekės po jų išleidimo vartoti sunaikinamos taikant administracinę priežiūrą.

50 Antra, toks Direktyvos 2008/118 11 straipsnio ir Direktyvos 2011/64 17 straipsnio pirmos pastraipos b punkto aiškinimas atitinka šiomis dviem direktyvomis siekiamus tikslus.

51 Kaip matyti iš Direktyvos 2011/64 2, 15 ir 16 konstatuojamųjų dalių, tabako produktams taikomais Sąjungos mokesčių teisės aktais siekiama užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą ir aukštą sveikatos apsaugos lygį, kaip numatyta SESV 168 straipsnyje, kartu kovojant su sukčiavimu ir kontrabanda Sąjungoje.

52 Kadangi cigarečių rinka yra ypač palanki neteisėtos prekybos plėtrai (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), pagal Direktyvos 2008/118 39 straipsnio 1 dalį ir Direktyvos 2011/64 16 straipsnio 1 dalį valstybės narės gali prašyti, be kita ko, kad apdorotas tabakas, išleidžiamas vartoti jų teritorijoje, būtų paženklintas fiskaliniais ženklais. Fiskaliniai ženklai turi būdingą vertę, kuri juos atskiria nuo paprastos pažymos, patvirtinančios pinigų sumos sumokėjimą šiuos ženklus išdavusios valstybės narės mokesčių institucijoms (šiuo klausimu žr. 2021 m. vasario 24 d. Sprendimo *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 83 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

53 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2008/118 39 straipsnio 3 dalies antros pastraipos matyti, kad bet kokią sumą, sumokėtą ar garantuotą siekiant įgyti fiskalinius ženklus, išskyrus jų išleidimo išlaidas, grąžina juos išdavusi valstybė narė tik tuo atveju, jei prievolė apskaičiuoti akcizus atsirado ir jie buvo surinkti kitoje valstybėje narėje, o šiuo atveju taip nebuvo.

54 Be to, iš Direktyvos 2008/118 11 straipsnio matyti, kad akcizais apmokestinamoms prekėms, kurios buvo išleistos vartoti, taikomo akcizo grąžinimo sąlygos turi užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui ar piktnaudžiavimui.

55 Taigi valstybės narės turi teisėtą interesą imtis atitinkamų priemonių savo finansiniams interesams apsaugoti, be to, pažymint, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyva 2008/118 siekiamas tikslas, kaip matyti iš jos 31 konstatuojamosios dalies, 11 straipsnio ir 39 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-126/15, EU:C:2017:504, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

56 Trečia, kiek tai susiję su Direktyvos 2008/118 11 straipsnio ir Direktyvos 2011/64 17 straipsnio pirmos pastraipos b punkto kontekstu, pažymėtina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 38–43 punktų, šios nuostatos yra bendros akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinamas akcizais apmokestinamų prekių, tarp kurių yra ir apdorotas tabakas, vartojimas, sistemos dalis.

57 Kadangi akcizas, kaip priminta Direktyvos 2008/118 9 konstatuojamojoje dalyje, yra vartojimo mokestis, prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo momentas paprastai turi būti kuo labiau susijęs su vartotoju (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, 50 ir 51 punktus).

58 Be to, iš Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 1 punkto, siejamo su jos 15 straipsnio 2 dalimi, matyti, kad akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, įgaliotojo sandėlio savininko laikomos apmokestinamų prekių sandėlyje. Iš to matyti, kad prievolės apskaičiuoti akcizus neatsiranda tol, kol atitinkamas prekes įgaliotasis sandėlio savininkas laiko savo apmokestinamų prekių sandėlyje, nes toks atvejis negali būti laikomas išleidimu iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalies a punktą (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, 54 punktą).

59 Be to, situacija, kai akcizais apmokestinamos prekės, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, visiškai sunaikinamos arba negrąžinamai prarandamos dėl aplinkybių, kurių nebuvo galima numatyti, arba dėl *force majeure*, arba dėl valstybės narės kompetentingų institucijų leidimo, numatyto Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 4 dalyje, yra susijusi tik su prekėmis, kurios nebuvo išleistos vartoti.

60 Kai šios prekės išvežamos iš apmokestinamųjų prekių sandėlio, akcizas tampa galutinai mokėtinas. Jei fiskalinių ženklų įsigijęs ekonominės veiklos vykdytojas negali pateikti įrodymų, kad šie ženklai nebus naudojami žymėti akcizais apmokestinamas prekes ženklus išleidusioje valstybėje narėje, ši valstybė turi teisėtą interesą atsisakyti grąžinti sumokėtą sumą (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788, 35 punktą).

61 Ketvirta, iš 1990 m. rugsėjo 27 d. Komisijos pateikto pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios direktyvas 72/464/EEB ir 79/32/EEB dėl mokesčių, išskyrus apyvartos mokesčius, kurie turi įtakos apdoroto tabako vartojimui, aiškinamojo memorandumo (COM(1990) 433 galutinis) 9.3 punkto, kuriuo pagrįstas 1972 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 72/464/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 303, 1972, p. 1), iš dalies pakeistos 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/78/EEB (OL L 316, 1992, p. 5), 6a straipsnis, jo turinys pažodžiui buvo perkeltas į Direktyvos 95/59 11 straipsnį (dabartinis Direktyvos 2011/64 17 straipsnis), matyti, kad valstybėms narėms buvo suteikta galimybė pasirinkti, ar taikyti atleidimą nuo mokesčio tais atvejais, kai apdorotas tabakas sunaikinamas taikant administracinę priežiūrą.

62 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2008/118 11 straipsnis ir Direktyvos 2011/64 17 straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal šias nuostatas valstybės narės neįpareigojamos numatyti akcizo už akcizu apmokestinamas prekes, įskaitant apdorotą tabaką, kurios buvo išleistos vartoti ir prižiūrint muitinei sunaikintos, grąžinimo.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

63 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EEB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 11 straipsnis ir 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų 17 straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal šias nuostatas valstybės narės neįpareigojamos numatyti akcizo už akcizu apmokestinamas prekes, įskaitant apdorotą tabaką, kurios buvo išleistos vartoti ir prižiūrint muitinei sunaikintos, grąžinimo.

Parašai.