TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2022. gada 9. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – 11. pants – Akcīzes nodokļa, kas piemērojams patēriņam nodotām akcīzes precēm, atmaksa – Direktīva 2011/64/ES – 17. panta pirmās daļas b) punkts – Jau samaksātā akcīzes nodokļa atmaksa, izmantojot nodokļu marķus, kas piestiprinātas uz administratīvajā uzraudzībā iznīcinātiem tabakas izstrādājumiem – Dalībvalstu pienākums pieņemt tiesisko regulējumu, kurā paredzēta akcīzes nodokļa atmaksa par tabakas izstrādājumiem, kas nodoti patēriņam un iznīcināti muitas uzraudzībā – Neesamība

Lietā C-55/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar 2021. gada 6. janvāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 28. janvārī, tiesvedībā

Direktor na Agentsia "Mitnitsi"

pret

"IMPERIAL TOBACCO BULGARIA" EOOD,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un *Z.* Čehi [*Z. Csehi*],

ģenerāladvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Direktor na Agentsia "Mitnitsi"* vārdā – *P. Tonev*,

– *"IMPERIAL TOBACCO BULGARIA" EOOD* vārdā – *T. Nenov* un *D. Vuchkov*, *advokati*,

– Bulgārijas valdības vārdā – *M. Georgieva* un *L. Zaharieva*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bozhilova* un *C. Perrin*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 11. pantu un Padomes Direktīvas 2011/64/ES (2011. gada 21. jūnijs) par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm (OV 2011, L 176, 24. lpp.) 17. panta pirmās daļas b) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Direktor na Agentsia "Mitnitsi"* (Muitas iestādes direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – "iestādes direktors") un *"IMPERIAL TOBACCO BULGARIA" EOOD*, kas reģistrēta Bulgārijā (turpmāk tekstā – "*Imperial*"), par akcīzes nodokļa atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2008/118

3 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 8., 9. un 31. apsvērumu:

"(8) Tā kā iekšējā tirgus pienācīgai darbībai ir nepieciešams, lai akcīzes nodokļa jēdziens un nosacījumi nodokļa uzlikšanai visās dalībvalstīs būtu vienādi, [Savienības] līmenī ir skaidri jānosaka, kad akcīzes preces uzskatāmas par nodotām patēriņam un kam ir jāmaksā akcīzes nodokļi.

(9) Tā kā akcīzes nodoklis ir nodoklis par konkrētu preču patēriņu, nodoklis nav jāuzliek tām akcīzes precēm, kas noteiktos apstākļos ir iznīcinātas vai neatgriezeniski zudušas.

[..]

(31) Dalībvalstīm vajadzētu spēt nodrošināt, lai patēriņam nodotām precēm būtu akcīzes nodokļa markas [..]. Šādu marku vai zīmju lietošana nedrīkstētu radīt šķēršļus tirdzniecībai [Savienības] iekšējā tirdzniecībā.

Tā kā šādu marku vai zīmju izmantošana nedrīkst būt par iemeslu nodokļu dubultajai uzlikšanai, būtu skaidri jānosaka, ka visas summas, kas samaksātas vai garantētas par šādu marku vai zīmju saņemšanu, ir jāatmaksā, jāatlaiž vai jāatbrīvo tai dalībvalstij, kura izsniegusi attiecīgās markas, ja akcīzes nodokļa uzlikšanas iespēja ir radusies un nodoklis ir iekasēts citā dalībvalstī.

Tomēr, lai izvairītos no jebkādas stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas, dalībvalstīm, kas ir izsniegušas šādas markas vai zīmes, vajadzētu būt iespējai atmaksāt, atlaist vai atbrīvot nodrošinājumu, ja tiek uzrādīts pierādījums tam, ka minētās markas ir noņemtas vai iznīcinātas."

4 Šīs direktīvas 1. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk "akcīzes preces"):

[..]

c) tabakas izstrādājumi, uz ko attiecas [Padomes] Direktīva 95/59/EK [(1995. gada 27. novembris) par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1995, L 291, 40. lpp.)], [Padomes] Direktīva 92/79/EEK [(1992. gada 19. oktobris) par nodokļu saskaņošanu cigaretēm (OV 1992, L 316, 8. lpp.)] un [Padomes] Direktīva 92/80/EEK [(1992. gada 19. oktobris) par nodokļu saskaņošanu tabakas izstrādājumiem, kas nav cigaretes (OV 1992, L 316, 10. lpp.)]."

5 Direktīvas 2008/118 2. pantā ir noteikts:

"Akcīzes preces apliek ar akcīzes nodokli tad, kad:

a) preces ražo [..] [Savienības] teritorijā;

b) preces importē [Savienības] teritorijā."

6 Šīs direktīvas 4. pantā ir noteikts:

"Šajā direktīvā, kā arī tās īstenošanas noteikumos piemēro šādas definīcijas:

1) "apstiprināts noliktavas turētājs" ir fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, ražot, pārstrādāt, glabāt, saņemt vai sūtīt akcīzes preces saskaņā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmu akcīzes preču noliktavā;

[..]

7) "atliktās nodokļa maksāšanas režīms" ir nodokļa režīms, kuru piemēro tādu akcīzes preču ražošanai, pārstrādei, glabāšanai vai pārvietošanai, uz ko neattiecas muitas maksājumu atlikšanas procedūra vai režīms, un kura rezultātā akcīzes nodokļa maksāšanu atliek;

[..]

11) "akcīzes preču noliktava" ir vieta, kur apstiprināts noliktavas turētājs, veicot savu darbību, ražo, pārstrādā, glabā, saņem vai nosūta akcīzes preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, ievērojot īpašus noteikumus, ko noteikušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava."

7 Šīs direktīvas II nodaļā "Atbrīvojums no akcīzes nodokļa un tā atmaksāšana" ir trīs iedaļas. 1. iedaļā "Akcīzes nodokļa uzlikšanas laiks un vieta" ir ietverts 7.–10. pants.

8 Saskaņā ar minētās direktīvas 7. pantu:

"1. Akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic.

2. Šajā direktīvā "nodošana patēriņam" ir:

a) akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma;

[..].

4. Ja akcīzes precēm piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, tad pilnīgu to iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu, tostarp zudumu, kas rodas tādu preču būtības, neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas, vai dalībvalsts kompetento iestāžu izsniegtās atļaujas dēļ, neuzskata par nodošanu patēriņam.

Šajā direktīvā par pilnīgi iznīcinātām vai neatgriezeniski zudušām uzskata preces, kuras kā akcīzes preces ir kļuvušas nederīgas turpmākam izmantojumam.

Par akcīzes preču pilnīgu iznīcināšanu vai neatgriezenisku zudumu sniedz pienācīgus pierādījumus tās dalībvalsts kompetentajām iestādēm, kurā notika attiecīgo akcīzes preču pilnīga iznīcināšana vai neatgriezenisks zudums vai – ja nav iespējams noteikt, kur tika izraisīts zaudējums, – kur to konstatēja.

5. Katra dalībvalsts paredz savus noteikumus un nosacījumus, saskaņā ar kuriem nosaka zudumus, kas minēti 4. punktā.

9 Direktīvas 2008/118 II nodaļas 2. iedaļā "Atmaksāšana un atlaišana" ietvertajā 11. pantā ir paredzēts:

"Papildus gadījumiem, kas norādīti [..] 1. pantā minētajās direktīvās, patēriņam nodotām akcīzes precēm pēc attiecīgas personas pieprasījuma iespēju atmaksāt vai atlaist akcīzes nodokli var noteikt tās dalībvalsts kompetentā iestāde, kurā attiecīgās preces nodotas patēriņam, dalībvalstu noteiktos gadījumos un saskaņā ar dalībvalstu paredzētiem nosacījumiem, lai novērstu iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.

[..]"

10 Šīs direktīvas 15. panta 2. punktā ir paredzēts:

"Ja akcīzes nodoklis nav samaksāts, akcīzes preču ražošana, pārstrāde un glabāšana notiek akcīzes preču noliktavā".

11 Minētās direktīvas 39. pantā ir noteikts:

"1. Neskarot 7. panta 1. punktu, dalībvalstis var pieprasīt, lai tad, kad preces nodod patēriņam šo dalībvalstu teritorijā [..], uz akcīzes precēm būtu akcīzes nodokļa marka [..].

[..]

3. Neskarot noteikumus, ko dalībvalstis var noteikt, lai nodrošinātu šā panta pareizu īstenošanu un novērstu nodokļa nemaksāšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu, tās nodrošina, ka šīs akcīzes nodokļa markas [..] nerada šķēršļus akcīzes preču brīvai apritei.

Ja akcīzes precēm ir piestiprinātas šādas markas [..], tā dalībvalsts, kura tās izsniegusi, atmaksā, atlaiž vai atbrīvo visas summas, kas samaksātas vai garantētas par šādu marku vai zīmju saņemšanu, ja akcīzes nodokļa uzlikšanas iespēja ir radusies un nodoklis ir iekasēts citā dalībvalstī.

Dalībvalsts, kura ir izdevusi šīs markas vai zīmes, var tomēr atmaksāt, atlaist vai atbrīvot nodrošinājumu, kas iemaksāts vai garantēts, ja tās kompetentajām iestādēm var pierādīt, ka minētās markas vai zīmes ir noņemtas vai iznīcinātas."

Direktīva 2011/64

12 Saskaņā ar Direktīvas 2011/64 2., 15. un 16. apsvērumu:

"(2) Savienības tiesību aktiem nodokļu jomā ir jānodrošina iekšējā tirgus pareiza darbība un arī augsts veselības aizsardzības līmenis atbilstīgi [LESD] 168. pantam un ievērojot to, ka tabakas izstrādājumi var izraisīt nopietnu kaitējumu veselībai un ka Savienība ir pievienojusies Pasaules Veselības organizācijas Pamatkonvencijai par tabakas kontroli (PKTK). [..]

[..]

(15) [..] Zināma konverģences pakāpe starp dalībvalstīs piemērotajām nodokļu likmēm palīdzētu Savienībā samazināt krāpšanu un kontrabandu.

(16) Tāda konverģence palīdzētu nodrošināt arī augstu cilvēku veselības aizsardzības līmeni. Nodokļu līmenis ir galvenais tabakas izstrādājumu cenas faktors, un tā savukārt ietekmē patērētāju smēķēšanas ieradumus. Krāpšana un kontrabanda mazina jo īpaši cigarešu un sasmalcinātās tabakas, kas paredzēta cigarešu tīšanai, ar nodokļiem saistīto cenu līmeni un tādējādi apdraud tabakas kontroles un veselības aizsardzības mērķu sasniegšanu."

13 Šīs direktīvas 1. pantā ir paredzēts:

"Šajā direktīvā noteikti vispārēji principi, lai saskaņotu akcīzes nodokļa struktūru un likmes, ko dalībvalstis piemēro tabakas izstrādājumiem."

14 Saskaņā ar minētās direktīvas 16. panta 1. punktu:

"Vēlākais akcīzes nodokļa saskaņošanas pēdējā posmā akcīzes nodokļa iekasēšanas noteikumi ir saskaņoti. Iepriekšējā posmā akcīzes nodokli parasti iekasē, izmantojot nodokļu markas. [..]"

15 Šīs pašas direktīvas 17. pants ir formulēts šādi:

"No akcīzes nodokļa var atbrīvot vai jau samaksāto akcīzes nodokli var atmaksāt:

a) par denaturētas tabakas izstrādājumiem, ko izmanto rūpniecībā vai dārzkopībā;

b) par tabakas izstrādājumiem, ko iznīcina administratīvā uzraudzībā;

c) par tabakas izstrādājumiem, kas paredzēti vienīgi zinātniskām pārbaudēm un tādām pārbaudēm, kas saistītas ar izstrādājumu kvalitāti;

d) par tabakas izstrādājumiem, ko ražotājs pārstrādājis.

Dalībvalstis paredz, kādi nosacījumi un formalitātes attiecas uz minētajiem atbrīvojumiem vai atmaksāšanu."

16 Ar Direktīvu 2011/64 no 2011. gada 1. janvāra ir kodificētas un atceltas Direktīvas 92/79, 92/80 un 95/59. Saskaņā ar tās 21. panta otro daļu atsauces uz atceltajām direktīvām uzskata par atsaucēm uz šo direktīvu.

Bulgārijas tiesības

17 *Zakon za aktsizite i danachnite skladove* (Likums par akcīzes nodokli un akcīzes preču noliktavām; 2005. gada 15. novembra *DV* Nr. 91), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*ZADS*"), 25. pantā ir noteikts:

"(1) Līdz akcīzes preču nodošanai patēriņam apstiprināti noliktavu turētāji un nodokļa maksātāji akcīzes nodokli nemaksā:

1. akcīzes preču, tostarp akcīzes nodokļa markas, iznīcināšanas muitas iestāžu uzraudzībā gadījumā, kā arī ja akcīzes nodokļa markas tiek iznīcinātas 64. panta 21. un 22. punktā paredzētajos apstākļos.

[..]"

18 *ZADS* 27. pantā ir noteikts:

"(1) Pēc rakstveida pieprasījuma vai pēc muitas dienestu iniciatīvas nepamatoti samaksātais vai atmaksājamais akcīzes nodoklis tiek atmaksāts vai kompensēts, atlīdzinot ieinteresētajai personai nesamaksāto valsts parādu, kuru [*Agentsia "Mitnitsi"* (Muitas iestāde, Bulgārija)] ir atguvusi.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 *Imperial* ir apstiprināta noliktavas turētāja, kuras rīcībā ir akcīzes preču noliktava Sofijā (Bulgārija). 2019. gada 2. aprīlī tā nosūtīja *Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya "Mitnitsi"* (Muitas iestādes Dienvidaustrumu teritoriālā direkcija, Bulgārija) pieteikumu par akcīzes nodokļa atmaksu 90 437,69 Bulgārijas levu (BGN) (aptuveni 46 300 EUR) apmērā, pamatojoties uz *ZADS* 27. panta 1. punktu.

20 Atmaksas pieteikuma pamatojumam *Imperial* norādīja, ka attiecīgās patēriņam nodotās preces bija tabakas izstrādājumi, kuru īpašniece tā bija un kuri 2016. gada 1. jūlijā tika iznīcināti muitas uzraudzībā.

21 Veicot pārbaudi, muitas iestādes konstatēja, ka preces, uz kurām attiecas pieteikums, *Imperial* ir nodevusi patēriņam, pamatojoties uz pieteikumam pievienotajiem dokumentiem par akcīzes nodokli, un ka par šīm precēm maksājamā akcīzes nodokļa summa ir samaksāta. Tomēr, tā kā minētās preces jau bija nodotas patēriņam, šīs iestādes uzskatīja, ka *Imperial* iesniegtais lūgums nav pamatots un tas nav jāapmierina.

22 Muitas iestādes uzskata, ka *ZADS* 25. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru apstiprinātiem noliktavu turētājiem nav jāmaksā akcīzes nodoklis, ja akcīzes preces tiek iznīcinātas muitas iestāžu uzraudzībā, ieskaitot tās ar akcīzes nodokļa markām, ir piemērojams tikai tad, ja šīs preces nav nodotas patēriņam.

23 No ekspertīzes atzinuma arī izrietot, ka šajā gadījumā uz tabakas izstrādājumiem izvietoto akcīzes nodokļa marku autentiskums nav pārbaudīts, lai gan tas ir obligāts preču iznīcināšanas procesa posms. Turklāt saskaņā ar šo ziņojumu dažām no šīm precēm bija akcīzes nodokļa marka, kuras derīguma termiņš bija beidzies, un tās nebija vienas no tām precēm, kuras bija paredzēts iznīcināt.

24 Tāpēc *Imperial* iesniedza sūdzību par šo lēmumu par atmaksas atteikumu iestādes direktoram.

25 Tā kā šī sūdzība tika noraidīta, *Imperial* cēla prasību *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija), atkārtojot savus argumentus par lēmuma par atmaksas atteikumu prettiesiskumu.

26 Ar 2020. gada 29. janvāra spriedumu *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa) atcēla Muitas iestādes Dienvidrietumu teritoriālās direkcijas direktora lēmumu. Šo spriedumu iestādes direktors ir apstrīdējis iesniedzējtiesā – *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija).

27 Šī tiesa precizē, ka līdz 2010. gada 1. janvārim visās *ZADS* 25. panta 1. punkta 1. apakšpunkta redakcijās bija paredzēts, ka apstiprinātiem noliktavu turētājiem un nodokļa maksātājiem nav jāmaksā akcīzes nodoklis vai ka samaksātais akcīzes nodoklis tiem ir jāatmaksā, ja akcīzes preces, tostarp preces ar akcīzes nodokļa markām, tiek iznīcinātas muitas iestāžu uzraudzībā, kā arī akcīzes nodokļa marku iznīcināšanas gadījumā.

28 Ar *Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove* (Likums, ar ko groza un papildina Likumu par akcīzes nodokli un akcīzes preču noliktavām; 2009. gada 1. decembra *DV* Nr. 95) iepriekš minētajai tiesību normai esot pievienots nosacījums, ka akcīzes preces netiek nodotas patēriņam.

29 *Imperial* apgalvo, ka, šādi rīkodamās, Bulgārijas Republika nav pareizi transponējusi Direktīvas 2008/118 noteikumus attiecībā uz iespēju atmaksāt samaksāto akcīzes nodokli par precēm, kas nodotas patēriņam un pēc tam atbilstīgi iznīcinātas muitas uzraudzībā, jo šī pieeja nav saderīga ar akcīzes nodokļa kā patēriņa nodokļa būtību, kā tas turklāt izrietot no Direktīvas 2008/118 9. apsvēruma.

30 Šajā kontekstā iesniedzējtiesa norāda, ka pamatlietas dalībnieki jau ir izvirzījuši iebildumu strīdā, kas radies līdzīgu apstākļu dēļ. Šī strīda noslēgumā, uz kuru attiecās *ZADS* 25. panta 1. punkta 1. apakšpunkts redakcijā pirms 2009. gada grozījumiem, *Imperial* prasība tika apmierināta pēc *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) 2014. gada 17. jūlija sprieduma, kas tostarp bija balstīts uz atbilstošajām Direktīvas 2008/118 7. un 11. panta, kā arī Direktīvas 2011/64 17. panta normām.

31 Tomēr iesniedzējtiesa norāda, ka atsauce uz Direktīvas 2008/118 7. panta 1. un 4. punktu, kas bija 2014. gada 17. jūlija spriedumā, tai šķiet problemātiska, jo minētajā tiesību normā ir definēts parāda rašanās brīdis un vieta, it īpaši "nodošanas patēriņam" brīdis, proti, elementi, kuri nav būtiski šajā lietā.

32 Šajos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas [2008/118] 11. pants un Direktīvas [2011/64] 17. panta pirmās daļas b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm ir noteikts pienākums pieņemt regulējumu par akcīzes nodokļa atmaksu, tostarp par tabakas izstrādājumiem, kas ir nodoti patēriņam un iznīcināti muitas uzraudzībā?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai attiecīgās personas var atsaukties uz direktīvu noteikumu tiešo iedarbību un Savienības tiesību principiem, ja dalībvalsts nav izpildījusi savu pienākumu pieņemt šādu regulējumu?

3) Ja atbilde uz pirmajiem diviem jautājumiem ir apstiprinoša, vai tiešā iedarbība, kas izriet no minētajām tiesību normām, ļauj atmaksāt samaksāto akcīzes nodokli, pamatojoties tikai uz pieteikumu un bez turpmākām formalitātēm?"

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

33 Atsaucoties uz vairākām neprecizitātēm iesniedzējtiesas faktu un valsts tiesību izklāstā, iestādes direktors un Bulgārijas valdība apgalvo, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams, jo tajā neesot ietverti faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas vajadzīgi, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi uz jautājumiem.

34 Tomēr šajā gadījumā iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir skaidri izklāstījusi pamatlietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un ir sniegusi minimālus paskaidrojumus par iemesliem, kādēļ tā ir izvēlējusies Savienības tiesību normas, kuru interpretāciju tā lūdz, kā arī saikni, ko tā ir konstatējusi starp šīm tiesību normām un tajā izskatāmajai lietai piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, un tas ļauj Tiesai lietderīgi atbildēt uz uzdotajiem jautājumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Toplofikatsia Sofia* u.c., C-208/20 un C-256/20, EU:C:2021:719, 19. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Tātad lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2008/118 11. pants un Direktīvas 2011/64 17. panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās dalībvalstīm ir noteikts pienākums paredzēt akcīzes nodokļa atmaksu par akcīzes precēm, tostarp par tabakas izstrādājumiem, kas ir izgatavoti, iznīcināti muitas uzraudzībā un kas jau ir nodoti patēriņam.

37 Vispirms jāatgādina, ka ar Direktīvu 2008/118 no 2010. gada 1. aprīļa ir atcelta un aizstāta Padomes Direktīva 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.). Tomēr, tā kā Direktīvas 92/12 tiesību normu tvērums būtībā ir identisks Direktīvas 2008/118 tiesību normu tvērumam, Tiesas judikatūra attiecībā uz pirmo minēto direktīvu tāpat ir piemērojama arī Direktīvas 2008/118 gadījumā (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2020. gada 2. aprīlis, *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 34. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punktu direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek akcīzes preču patēriņam, tostarp tabakas izstrādājumiem, uz kuriem attiecas Direktīva 2011/64, tostarp, kā izriet no Direktīvas 2008/118 8. apsvēruma, lai nodrošinātu, ka akcīzes nodokļa iekasējamības jēdziens un ar to saistītie nosacījumi visās dalībvalstīs ir vienādi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Direktīvas 2008/118 izpratnē ar nodokli apliekamā darbība atbilstoši tās 2. pantam ir akcīzes preču ražošana Savienības teritorijā vai to ievešana šajā teritorijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 7. panta 1. punktu akcīzes nodoklis kļūst iekasējams tostarp brīdī, kad akcīzes preces tiek nodotas patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic. Atbilstoši šīs direktīvas 7. panta 2. punkta a) apakšpunktam šis jēdziens ietver arī jebkādu akcīzes preču novirzīšanu, arī nelikumīgu akcīzes preču novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, kas definēts minētās direktīvas 4. panta 7. punktā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 4. panta 7. punktu atliktās nodokļa maksāšanas režīms ir nodokļa režīms, kuru piemēro tādu akcīzes preču ražošanai, pārstrādei, glabāšanai vai pārvietošanai, uz ko neattiecas muitas maksājumu atlikšanas procedūra vai režīms, un kura rezultātā akcīzes nodokļa maksāšanu atliek.

42 Šādam režīmam ir raksturīgi, ka akcīzes nodoklis par precēm, uz kurām tas attiecas, vēl nav iekasējams, kaut gan nodokļa iekasējamības gadījums jau ir iestājies. Tāpēc attiecībā uz akcīzes precēm ar šo režīmu nodokļa iekasējamība tiek atlikta līdz brīdim, kad ir izpildīts iekasējamības nosacījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Turklāt saskaņā ar Direktīvas 2011/64 1. pantu tajā ir noteikti vispārējie principi, lai saskaņotu akcīzes nodokļa struktūru un likmes, ko dalībvalstis piemēro tabakas izstrādājumiem.

44 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi. Viens no Savienības tiesību normas interpretācijā vērā ņemamajiem apstākļiem var būt arī tās rašanās vēsture (spriedumi, 2021. gada 2. septembris, *CRCAM*, C-337/20, EU:C:2021:671, 31. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 6. oktobris, *Conacee*, C-598/19, EU:C:2021:810, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Pirmkārt, attiecībā uz pirmajā prejudiciālajā jautājumā minēto tiesību normu formulējumu ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/118 11. pantu akcīzes nodokli, kas piemērojams patēriņam nodotām akcīzes precēm, pēc ieinteresētās personas lūguma tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā attiecīgās preces ir nodotas patēriņam, var atmaksāt dalībvalstu noteiktajos gadījumos un saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem nosacījumiem, lai novērstu jebkādu iespējamu krāpšanu.

46 Turklāt saskaņā ar Direktīvas 2011/64 17. panta pirmo daļu jau samaksātu akcīzes nodokli var atmaksāt tostarp par tabakas izstrādājumiem, kas tiek iznīcināti administratīvā uzraudzībā.

47 Tādējādi Direktīvas 2008/118 11. pants vispārīgi attiecas uz akcīzes nodokļa, kas piemērojams patēriņam nodotām akcīzes precēm, atmaksu, savukārt Direktīvas 2011/64 17. pants piemērojams četriem īpašiem gadījumiem, no kuriem viens ir tad, kad tabakas izstrādājumi tiek iznīcināti administratīvā uzraudzībā, neprecizējot, vai tie ir nodoti patēriņam.

48 Konkrētāk, attiecībā uz Direktīvas 2011/64 17. panta pirmās daļas b) punktu ir jākonstatē – lai gan tas attiecas uz situāciju, kas saistīta ar dalībvalsts administratīvo iestāžu līdzdalību, tā formulējums neļauj secināt, ka šāda dalība automātiski rada tiesības uz nodokļa atmaksāšanu, jo tās nosacījumi un formālā puse vienmēr ir jānosaka attiecīgajai dalībvalstij.

49 Lasot šīs abas tiesību normas apvienoti, izriet, pirmām kārtām, ka tajās ir paredzēta tikai iespēja atmaksāt akcīzes nodokli noteiktām preču kategorijām un, otrām kārtām, ka tās paver dalībvalstīm plašu rīcības brīvību attiecībā uz pilnvarām sazīmēt situācijas, nosacījumus un formalitātes, no kurām šī nodokļa atmaksa ir atkarīga, tostarp gadījumu, kad preces ar akcīzes nodokļa markām pēc to nodošanas patēriņam tiek iznīcinātas administratīvā uzraudzībā.

50 Otrkārt, šāda Direktīvas 2008/118 11. panta un Direktīvas 2011/64 17. panta pirmās daļas b) punkta interpretācija atbilst šo abu direktīvu mērķiem.

51 Kā izriet no Direktīvas 2011/64 2., 15. un 16. apsvēruma, tabakas izstrādājumiem piemērojamo Savienības nodokļu tiesību aktu mērķis ir nodrošināt iekšējā tirgus pareizu darbību un augstu veselības aizsardzības līmeni atbilstīgi LESD 168. pantam, vienlaikus cīnoties pret krāpšanu un kontrabandu Savienībā.

52 Tā kā tabakas izstrādājumu tirgus ir īpaši nelabvēlīgs nelegālas tirdzniecības attīstībai (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, 37. punkts un tajā minētā judikatūra), dalībvalstis saskaņā ar Direktīvas 2008/118 39. panta 1. punktu un Direktīvas 2011/64 16. panta 1. punktu tostarp var pieprasīt, lai tabakas izstrādājumiem, tos laižot apgrozībā to teritorijā, būtu akcīzes nodokļa markas. Akcīzes nodokļa markām ir raksturīga vērtība, kas tās nošķir no vienkāršas kvīts, kura apliecina naudas summas samaksu šo marku izsniedzējas dalībvalsts nodokļu iestādēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 24. februāris, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, 83. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Šajā ziņā no Direktīvas 2008/118 39. panta 3. punkta otrās daļas izriet, ka jebkuru summu, kas samaksāta vai garantēta, lai saņemtu akcīzes nodokļa markas, izņemot to emisijas izmaksas, dalībvalsts, kas tās izdevusi, atlīdzina tikai tad, ja akcīzes nodoklis ir kļuvis iekasējams un ir iekasēts citā dalībvalstī, bet šajā gadījumā tas tā nebija.

54 Turklāt no Direktīvas 2008/118 11. panta izriet, ka akcīzes nodokļa atmaksas nosacījumiem, kas piemērojami patēriņam nodotām akcīzes precēm, ir jānovērš jebkāda veida iespējamā nodokļu nemaksāšana vai stāvokļa ļaunprātīga izmantošana.

55 Dalībvalstīm tātad ir leģitīma interese veikt atbilstošus pasākumus savu finanšu interešu aizsardzībai, turklāt precizējot, ka cīņa pret iespējamu nodokļu nemaksāšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgu stāvokļa izmantošanu ir Direktīvas 2008/118 mērķis, kā tas izriet no šīs direktīvas 31. apsvēruma, 11. panta un 39. panta 3. punkta pirmās daļas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle, C-126/15, EU:C:2017:504, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Treškārt, runājot par Direktīvas 2008/118 11. panta un Direktīvas 2011/64 17. panta pirmās daļas b) punkta kontekstu, kā izriet no šī sprieduma 38.–43. punkta, šīs tiesību normas ir daļa no vispārējā akcīzes nodokļa režīma, kas tieši vai netieši attiecas uz akcīzes preču, tostarp tabakas izstrādājumu, patēriņu.

57 Tā kā akcīzes nodoklis, kā atgādināts Direktīvas 2008/118 9. apsvērumā, ir patēriņa nodoklis, nodokļa iekasējamības brīdim parasti jāatrodas, cik tuvu vien iespējams, patērētājam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, 50. un 51. punkts).

58 Turklāt no Direktīvas 2008/118 4. panta 1. punkta, skatīta kopā ar tās 15. panta 2. punktu, izriet, ka akcīzes preces nodokļa atlikšanas režīmā apstiprināts noliktavas turētājs tur akcīzes preču noliktavā. No tā izriet, ka akcīzes nodoklis nav iekasējams tik ilgi, kamēr apstiprināts noliktavas turētājs tur attiecīgās preces akcīzes preču noliktavā, tāpēc šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka tās ir novirzītas no nodokļu apturēšanas režīma Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, 54. punkts).

59 Turklāt Direktīvas 2008/118 7. panta 4. punktā paredzēts akcīzes preču pilnīgas iznīcināšanas vai neatgriezeniska zuduma gadījums, kas rodas tādu preču būtības, neparedzētu apstākļu vai nepārvaramas varas, vai dalībvalsts kompetento iestāžu atļaujas dēļ, attiecas tikai un vienīgi uz patēriņam nodotām precēm.

60 Ja šīs preces atstāj akcīzes preču noliktavu, akcīzes nodoklis kļūst galīgi iekasējams. Tādējādi, līdzko uzņēmējs, kas ir iegādājies akcīzes nodokļa markas, nevar iesniegt pierādījumus, ka šīs markas netiks lietotas, lai realizētu akcīzes preces dalībvalstī, kura izdevusi šīs akcīzes nodokļa markas, šai dalībvalstij ir pamatota interese atteikt samaksātās summas atmaksu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 13. decembris, *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788, 35. punkts).

61 Ceturtkārt, no pamatojuma izklāsta 9.3. punkta Priekšlikumā Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvas 72/464/EEK un 79/32/EEK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas attiecas uz tabakas izstrādājumu patēriņu, kuru Komisija iesniedza 1990. gada 27. septembrī (COM(1990) 433, galīgā redakcija) un kurš ir pamatā 6.a pantam Padomes Direktīvā 72/464/EEK (1972. gada 19. decembris) par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1972, L 303, 1. lpp.), kura grozīta ar Padomes Direktīvu 92/78/EEK (1992. gada 19. oktobris) (OV 1992, L 316, 5. lpp.) – kuras 11. pantam identiskais saturs savukārt tika pārņemts Direktīvā 95/59, pirms tas kļuva par pašreizējo Direktīvas 2011/64 17. pantu –, izriet, ka dalībvalstu ziņā ir piemērot vai nepiemērot nodokļa atbrīvojumu gadījumos, kad tabakas izstrādājumi tiek iznīcināti administratīvā uzraudzībā.

62 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 11. pants un Direktīvas 2011/64 17. panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās dalībvalstīm nav noteikts pienākums paredzēt akcīzes nodokļa atmaksu par akcīzes precēm, tostarp par tabakas izstrādājumiem, kas ir iznīcināti muitas uzraudzībā un kas jau ir nodoti patēriņam.

Par otro un trešo jautājumu

63 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro un trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 11. pants un Padomes Direktīvas 2011/64/ES (2011. gada 21. jūnijs) par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm 17. panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās dalībvalstīm nav noteikts pienākums paredzēt akcīzes nodokļa atmaksu par akcīzes precēm, tostarp par tabakas izstrādājumiem, kas ir iznīcināti muitas uzraudzībā un kas jau ir nodoti patēriņam.

[Paraksti]