



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

21 декември 2023 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на стоки — Член 34 ДФЕС — Количествени ограничения върху вноса — Мерки с равностоен ефект — Национална правна уредба, която ограничава количеството цигари, които могат да бъдат освободени за потребление през определен период, до горна граница, съответстваща на средната месечна стойност на освободените за потребление количества през предходните дванадесет месеца — Член 36 ДФЕС — Обосноваване — Борба с избягването на данъци и злоупотребите — Закрила на общественото здраве — Данъчни въпроси — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 7 — Момент, от който акцизът става дължим — Освобождаване за потребление на акцизни стоки — Член 9 — Условия за възникване на задължение за плащане на акциз и приложима ставка на акциза — Надвишаване на приложимото максимално количество — Излишък — Прилагане на акцизната ставка в сила към датата на подаване на изравнителната декларация“

По дело C-96/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 12 януари 2022 г., постъпил в Съда на 11 февруари 2022 г., в рамките на производство по дело

CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, Z. Csehi, М. Plešič (докладчик), I. Jarukaitis и D. Gratsias, съдии,

генерален адвокат: Р. Pikamäe,

секретар: L. Carrasco Marco,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 март 2023 г.,

* Език на производството: португалски.

като има предвид становищата, представени:

- за CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., от A. Moura Portugal и I. Teixeira, advogados,
- за португалското правителство, от P. Barros da Costa, A. Rodrigues и N. Vitorino, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от M. Björkland, I. Melo Sampaio и F. Thiran, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 юни 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 34 ДФЕС и на членове 7 и 9 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (наричано по-нататък „CDIL“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (данъчен и митнически орган, Португалия), по повод на акт за установяване на задължения във връзка с дължимия от CDIL акциз за освобождаването за потребление на цигари в Португалия.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/118

- 3 Съображения 2, 8, 9 и 31 от Директива 2008/118 гласят:
 - „2. За да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар, условията за облагане с акциз [на] стоките, включени в обхвата на Директива 92/12/ЕИО [на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129)], наричани по-долу „акцизни стоки“, трябва да останат хармонизирани.

[...]

8. Тъй като за правилното функциониране на вътрешния пазар продължава да е нужно понятието и условията за [възникване на задължението за плащане на акциз] да са едни и същи във всички държави членки, е необходимо да се изясни на общностно равнище кога акцизните стоки се освобождават за потребление и кои са данъчнозадължените лица по отношение на акциза.
9. Тъй като акцизът е данък върху потреблението, не може да се събира акциз за акцизни стоки, които при определени обстоятелства са били унищожени или безвъзвратно загубени.

[...]

31. Държавите членки следва да могат да предвиждат разпоредби за означаването на стоките, освободени за потребление, с данъчни или национални разпознавателни обозначения. Използването на тези обозначения не трябва да създава никакви пречки пред търговията в Общността.

Тъй като използването на тези обозначения не трябва да води до възникването на двойна данъчна тежест, следва да се уточни, че всяка сума за получаването на такива обозначения, която е платена или обезпечена, следва да бъде възстановена, опростена или освободена от държавата членка, която е издала обозначенията, ако акцизът е станал дължим и е бил събран в друга държава членка.

Въпреки това, за да се избегнат всякакви злоупотреби, държавите членки, издали такива обозначения, следва да могат да изискат доказателство за тяхното премахване или тяхното унищожаване, като условие за възстановяването, опрощаването или освобождаването“.

- 4 Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2008/118:

„Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

[...]

- в) тютюневи изделия, обхванати от директиви 95/59/ЕО [на Съвета от 27 ноември 1995 година относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия (ОВ L 291, 1995 г., стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 5)], 92/79/ЕИО [на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на данъците върху цигарите (ОВ L 316, 1992 г., стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 180)] и 92/80/ЕИО [на Съвета от 19 октомври 1992 година, за сближаване на данъците върху обработения тютюн, непредназначен за цигари (ОВ L 316, 1992 г., стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 182)]“.

- 5 Член 2 от Директива 2008/118 предвижда:

„Акцизните стоки подлежат на облагане с акциз в момента на:

- а) тяхното производство, включително — когато е приложимо — техния добив, на територията на [Европейската общност];

б) тяхното внасяне на територията на Общността“.

6 Член 7, параграфи 1—3 от тази директива гласи:

„1. Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;

б) държане на акцизни стоки извън режим отложено плащане на акциз, когато не е начислен акциз съгласно приложимите разпоредби на правото на Общността и националното законодателство;

в) производство на акцизни стоки, включително нередовно производство, извън режим отложено плащане на акциз;

г) внасяне на акцизни стоки, включително нередовно внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз.

3. Моментът на освобождаване за потребление е:

а) в случаите, посочени в член 17, параграф 1, буква а), подточка ii) — моментът на получаване на акцизните стоки от регистрирания получател;

б) в случаите, посочени в член 17, параграф 1, буква а), подточка iv) — моментът на получаване на акцизните стоки от получателя;

в) в случаите, посочени в член 17, параграф 2 — моментът на получаването на акцизните стоки на мястото на директната доставка“.

7 Съгласно член 9 от посочената директива:

„Прилагат се условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление.

Акцизът се начислява и събира и, при необходимост, възстановява или опрощава в съответствие с установените от всяка държава членка процедури. Държавите членки прилагат едни и същи процедури по отношение на стоките с произход от страната и тези от другите държави членки“.

8 Член 11, първа алинея от Директива 2008/118 гласи:

„Освен в случаите, посочени в член 33, параграф 6, член 36, параграф 5 и член 38, параграф 3, както и в случаите, предвидени в директивите, посочени в член 1, акцизът върху освободените за потребление акцизни стоки може, по искане на дадено заинтересовано лице, да бъде възстановен или опростен от компетентните органи на държавата членка, в която тези стоки са

били освободени за потребление, в определените от държавите членки случаи и при условията, посочени от тях, с цел предотвратяване на всякакво възможно избягване на облагането или злоупотреби“.

9 Член 39, параграф 1 и параграф 3, първа алинея от тази директива гласи:

„1. Без да се засягат разпоредбите на член 7, параграф 1, държавите членки могат да изискват акцизните стоки да носят данъчни обозначения или национални разпознавателни обозначения, използвани за данъчни цели, в момента, в който те се освобождават за потребление на тяхна територия или, в случаите, предвидени по член 33, параграф 1, първа алинея и член 36, параграф 1 — когато те влизат на тяхна територия.

[...]

3. Без да се засягат разпоредбите, които държавите членки могат да приемат с оглед правилното прилагане на настоящия член и предотвратяването на избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, държавите членки следят данъчните обозначения или националните разпознавателни обозначения, посочени в параграф 1, да не препятстват свободното движение на акцизни стоки.

[...]“.

10 Директива 2008/118 е отменена, считано от 13 февруари 2023 г., с Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз (ОВ L 58, 2020 г., стр. 4).

11 Съгласно член 8 от тази директива, озаглавен „Условия за възникване на задължение за плащане на акциз и приложими ставки на акциза“:

„Прилагат се условията за възникване на задължение за плащане на акциз и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, в която се извършва освобождаването за потребление.

Акцизът се начислява и събира и, при необходимост, възстановява или опрощава в съответствие с установените от всяка държава членка процедури. Държавите членки прилагат едни и същи процедури по отношение на стоките с произход от страната и тези от другите държави членки.

Чрез дерогация от първа алинея, когато акцизните ставки се изменят, запасите от акцизни стоки, които вече са пуснати за потребление, могат да бъдат по целесъобразност предмет на увеличение или намаление на дължимия акциз“.

Португалското право

12 Член 8 от Código dos Impostos Especiais de Consumo (Кодекс за акцизите, наричан по-нататък „СІЕС“), озаглавен „Възникване на задължение“, предвижда:

„1. Задължението за акциз възниква на територията на страната от момента на освобождаването за потребление на стоките, посочени в член 5, или от момента на установяване на загубите, които подлежат на облагане съгласно настоящия кодекс.

2. Ставката на акциза, която следва да се прилага на територията на страната, е тази, която е в сила на датата, на която акцизът става дължим“.

13 Член 9 от СІЕС, озаглавен „Освобождаване за потребление“, гласи:

„1. За целите на настоящия кодекс „освобождаване за потребление“ на стоки, подлежащи на облагане с акциз, означава:

- a) извеждането на такива стоки, включително нередовното извеждане, от режим отложено плащане на акциз;
- b) държането на такива стоки извън режим отложено плащане на акциз, без да са начислени дължимите акцизи;
- c) производството на такива стоки извън режим отложено плащане на акциз, без да са начислени дължимите акцизи;
- d) вноса на такива стоки, освен ако непосредствено след вноса си не подлежат на режим отложено плащане на акциз;
- e) влизането на такива стоки, включително незаконното влизане, на територията на страната извън режим отложено плащане на акциз;
- f) преустановяването или нарушаването на условията за данъчно предимство;

[...]

2. Моментът на освобождаване за потребление е:

- a) при стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз от данъчен склад до регистриран получател — моментът на получаването на тези стоки от посочения получател;
- b) при стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз до един от получателите по член 6, параграф 1, букви а)–d) — моментът на получаване на тези стоки от посочените получатели;
- c) в случая, посочен в буква f) от предходния параграф — моментът на преустановяването или на нарушаването на условията за данъчното предимство;
- d) в случая, посочен в член 35, параграф 4 — моментът на получаването на стоките на мястото на директната доставка;

[...]“.

14 Член 106 от СІЕС, озаглавен „Специални правила за освобождаване за потребление“, предвижда:

„1. Освобождаването за потребление на цигари се извършва при спазване на условията, приложими в периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година.

2. В периода, посочен в предходния параграф, месечното освобождаване за потребление на цигари от всеки икономически оператор не може да надвишава количествените ограничения, произтичащи от прилагането на коефициент на увеличение от 10 % към средното месечно количество цигари, освободени за потребление за предходните [дванадесет] месеца.

3. За целите на предходния параграф средното месечно количество се изчислява на базата на общото количество на неосвободените от акциз цигари, които са освободени за потребление през периода от 1 септември на предходната година до 31 август на следващата година.

4. Всяка година най-късно до 15 септември всеки стопански субект представя пред компетентното митническо бюро първоначална декларация, в която посочва средното си месечно количество и максималното количество, приложимо за неговия случай в периода на действие на условията.

5. При изключителни обстоятелства, когато това е надлежно обосновано поради рязка промяна в обема на продажбите в ограничен период от време, може да се разреши посочените количествени ограничения да не бъдат спазвани и дори да не се вземат предвид при изчисляването на средното месечно количество за следващата година.

6. След изтичане на периода на прилагане на условията, не по-късно от края на месец януари на всяка година, стопанският субект представя пред компетентното митническо бюро изравнителна декларация, в която посочва количеството цигари, действително освободено за потребление през периода на прилагане на условията.

7. Цигарите над посоченото в параграф 4 максимално количество се облагат при прилагане на ставката, действаща към момента на подаване на изравнителната декларация, когато надвишаването на максималното количество е установено чрез съпоставяне на данните от декларацията и от обработените от администрацията документи, като това не е пречка да се образува съответното административнонаказателно производство.

8. Настоящият член се прилага отделно за континенталната част на Португалия, автономна област Азорски острови и автономна област Мадейра, като задълженията по предходните параграфи трябва да бъдат изпълнени пред митническото бюро, което разглежда освобождаването за потребление“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 CDIL, дружество по португалското право, е предприятие, което търгува на дребно с тютюневи изделия и извършва дейност като складодържател, лицензиран от португалския данъчен и митнически орган в автономна област Мадейра.
- 16 На 15 септември 2010 г. CDIL подава в митническата служба на Фуншал (Португалия) на основание член 106, параграф 4 от СІЕС първоначална декларация за средното месечно количество цигари, освободени за потребление през предходните дванадесет месеца, тоест между 1 септември 2009 г. и 31 август 2010 г.

- 17 На 22 септември 2010 г. митническата служба на Фуншал уведомява CDIL, че въз основа на предоставената информация му е определено месечно количествено ограничение от 1 644 005 цигари за периода на прилагане на условията от 1 септември 2010 г. до 31 декември 2010 г., изчислено в съответствие с член 106, параграфи 1 и 2 от СІЕС.
- 18 На 18 ноември 2010 г. CDIL иска съгласно член 106, параграф 5 от СІЕС разрешение да не спази това количествено ограничение.
- 19 На 7 януари 2011 г. митническата служба на Фуншал отхвърля това искане с мотива, че неспазването на въпросното количествено ограничение не е обосновано от рязка промяна в обема на продажбите в ограничен период от време, както изисква тази разпоредба. CDIL подава жалба по административен ред срещу това решение, която също е отхвърлена.
- 20 На 18 януари 2011 г. в съответствие с член 106, параграф 6 от СІЕС CDIL представя на митническата служба на Фуншал изравнителна декларация, която за периода от 1 септември до 31 декември 2010 г. удостоверява освобождаването за потребление на количество цигари, което е над три пъти по-голямо от определеното за същия период количествено ограничение.
- 21 На основание член 106, параграф 7 от СІЕС на CDIL е издаден акт за установяване на дължимия акциз в размер на 4 607,69 евро, увеличен с 1,80 евро, въз основа на броя цигари, които то е освободило за потребление в периода от 1 септември до 31 декември 2010 г. над количественото ограничение, предвидено в член 106, параграф 2 от СІЕС. В съответствие с член 106, параграф 7 от СІЕС митническата служба изчислява дължимия акциз, като прилага ставката в сила към датата на подаване на изравнителната декларация.
- 22 CDIL оспорва този акт пред Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Административен и данъчен съд Фуншал, Португалия), който отхвърля жалбата с решение от 24 юни 2016 г.
- 23 CDIL обжалва това решение пред Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия), който е запитващата юрисдикция.
- 24 Пред нея CDIL, което не оспорва, че е надвишило максималните количества, приложими през разглеждания период на действие на условията, поддържа, че член 106 от СІЕС не е в съответствие с правото на Съюза.
- 25 Всъщност, от една страна, налагането на законово ограничение на количеството цигари, които могат да бъдат пуснати за потребление, доколкото на практика засягало главно цигарите с произход от други държави членки, представлявало количествено ограничение на вноса, забранено от член 34 ДФЕС, което не можело да се обоснове съгласно член 36 ДФЕС.
- 26 От друга страна, CDIL поддържа, че прилагането на акцизната ставка в сила към датата на подаване на изравнителната декларация нарушава членове 7 и 9 от Директива 2008/118, от които следва, че условията за възникване на задължението за акциз и приложимата ставка са тези, които са в сила към датата, на която тютюнът е бил освободен за потребление.

- 27 От своя страна данъчният и митнически орган поддържа, че разглежданата в главното производство правна уредба не налага количествени ограничения или мерки с равностоен ефект, които могат да възпрепятстват свободното движение на стоки между държавите членки, тъй като се прилага без разлика за всички икономически оператори.
- 28 Освен това той изтъква, че тази правна уредба е в съответствие с Директива 2008/118, доколкото съгласно посочената правна уредба задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление, както се изисква от членове 7 и 9 от Директива 2008/118.
- 29 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1. Могат ли количествените ограничения за освобождаване за потребление, наложени с член 106 от СІЕС, доколкото имат за последица да задължат операторите за последното четиримесечие на всяка година да пускат на пазара количества, които не надвишават средното месечно количество цигари, освободени за потребление през последните дванадесет месеца, да представляват количествени ограничения на вноса или мерки с равностоен ефект по смисъла на член 34 ДФЕС?
2. Противоречи ли на правилата за дължимост на акциза, въведени с членове 7 и 9 от Директива [2008/118], облагането на количествата цигари, надвишаващи количествените ограничения за освобождаване за потребление, предвидени в член 106, параграф 2 от СІЕС, по ставката в сила към датата на подаване на изравнителната декларация, в съответствие с параграф 7 от този член?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 30 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 34 и 36 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която предвижда, че месечното количество цигари, освободени за потребление от икономически оператор в периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година, не трябва да надвишава средното месечно количество цигари, освободени за потребление от този оператор през предходните дванадесет месеца, увеличено с 10 %.
- 31 В началото следва да се припомни, че свободното движение на стоки между държавите членки е основен принцип на Договора за функционирането на ЕС, който намира изражение в установената в член 34 ДФЕС забрана на количествените ограничения върху вноса между държавите членки и на всички мерки с равностоен ефект (решение от 23 март 2023 г., *Booky.fi*, С-662/21, EU:C:2023:239, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 32 Впрочем, от една страна, мярка като разглежданата в главното производство, която се състои в налагането на количествени ограничения на освобождаването за потребление на цигари на територията на държава членка, не представлява „количествено ограничение върху вноса“ по смисъла на член 34 ДФЕС, тъй като не ограничава количествата цигари, които могат да бъдат внесени в тази държава членка.

- 33 От друга страна, съгласно постоянната съдебна практика забраната на мерките с равностоен на количествени ограничения върху вноса ефект, предвидена в член 34 ДФЕС, се отнася до всички мерки на държавите членки, които могат пряко или непряко, действително или потенциално да възпрепятстват достъпа до пазара на държава членка на стоки с произход от други държави членки, дори когато такава мярка няма за предмет, нито като последица по-неблагоприятното третиране на стоките с произход от други държави членки (вж. в този смисъл решение от 23 март 2023 г., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, т. 33 и 34 и цитираната съдебна практика).
- 34 В случая следва да се отбележи, че мярка като разглежданата в главното производство, състояща се в налагане на ограничения на съответните оператори на количеството цигари, които те могат да освободят за потребление, може да ги възпре или да направи по-малко привлекателен за тях вноса в държавата членка, въвела тази мярка, на цигари в количества, надвишаващи установените ограничения.
- 35 При това положение подобна мярка потенциално може да възпрепятства достъпа до пазара на съответната държава членка на цигари, които могат да бъдат внесени от други държави членки, и следователно представлява мярка с равностоен на количествени ограничения ефект по смисъла на член 34 ДФЕС, която по принцип е несъвместима със задълженията, произтичащи от този член.
- 36 Съгласно постоянната съдебна практика национална правна уредба, която представлява мярка с равностоен на количествени ограничения ефект, може да бъде обоснована със съображения от общ интерес, изброени в член 36 ДФЕС, или с императивни изисквания от общ интерес. Както в единия, така и в другия случай националната мярка трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (вж. по-специално решение от 23 март 2023 г., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 37 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че целта на разглежданата в главното производство мярка е да се избегне възможността в момент, когато ставката на приложимия за цигарите акциз за следващата година е вече известна, операторите да пристъпят към освобождаването им за потребление по смисъла на разглежданата в главното производство национална правна уредба, за да създадат големи запаси от цигари, подлежащи на облагане със ставка на акциза, по-ниска от тази, която ще бъде приложима през годината, в която те действително ще бъдат пуснати на пазара. Така изглежда, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция, че тази мярка цели борба с избягването на данъци и запазване на данъчните постъпления на португалската държава. Според правителството на тази държава членка тази мярка, доколкото цели да гарантира ефикасността на влизането в действие на увеличението на ставката на облагане на тютюневите изделия, преследва и цел в областта на общественото здраве.
- 38 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове въвеждането на ограничение на свободите на движение (решение от 27 януари 2022 г., *Комисия/Испания (Задължение за предоставяне на информация в данъчната област)*, C-788/19, EU:C:2022:55, т. 22 и цитираната съдебна практика).

- 39 Както следва от член 11, първа алинея, член 39, параграф 3, първа алинея и съображение 31 от Директива 2008/118, тази цел, заедно с целта за борба с евентуалните злоупотреби, впрочем е сред набелязаните цели на тази директива. Съдът е постановил, че освобождаването за потребление на прекомерно големи количества цигари в края на годината с оглед на бъдещо увеличаване на акциза може да представлява форма на злоупотреба, която държавите членки имат право да предотвратяват чрез подходящи мерки (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 59 и 60).
- 40 Освен това съгласно постоянната съдебна практика закрилата на здравето на хората е сред изброените в член 36 ДФЕС съображения от общ интерес, като Съдът многократно е приемал, че животът и здравето на хората се нареждат на първо място сред ценностите и интересите, защитавани от Договора (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2016 г., Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, т. 30).
- 41 Така, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, от данните, доведени до знанието на Съда, е видно, че разглежданата в главното производство правна уредба може да отговори на императивни съображения от общ интерес, които по принцип са от естество да обосноват ограничение на свободното движение на стоки.
- 42 Както е видно от точка 36 от настоящото решение, следва да се прецени още дали мярка като разглежданата в главното производство може да гарантира осъществяването на тези законосъобразни цели и дали не надхвърля необходимото за тяхното постигане.
- 43 В това отношение запитващата юрисдикция, която единствено е компетентна да преценява фактите по спора в главното производство и да тълкува националната правна уредба, трябва в крайна сметка да определи дали и в каква степен тази правна уредба отговаря на посочените изисквания. За тази цел тази юрисдикция трябва да провери обективно с помощта на статистически или отделни данни или с други средства дали представените от органите на съответната държава членка доказателства позволяват основателно да се приеме, че с избраните средства могат да бъдат осъществени преследваните цели, както и дали е възможно целите да бъдат постигнати с мерки, свързани с по-малко ограничения на свободното движение на стоки (решение от 23 март 2023 г., Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 44 При все това Съдът, от който се иска да предостави полезен отговор на тази юрисдикция, е компетентен да ѝ даде указания, изведени от преписката по делото по главното производство и от представените пред него писмени становища, като тези указания са от такова естество, че да позволят на посочената юрисдикция да се произнесе (решение от 23 март 2023 г., Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 45 Що се отнася, на първо място, до годността на разглежданата в главното производство национална правна уредба да постигне посочените цели, следва да се отбележи, че тя може да възпре икономическите оператори в края на годината, с цел да неутрализират последиците от бъдещото увеличение на ставката на акциза, да натрупват цигари, които в действителност са предназначени за продан през следващата година. Обратно, липсата на количествени ограничения, приложими за цигарите, пуснати на пазара през периода на прилагане на условията, би направила неефикасно влизането в действие на бъдещото увеличение на ставката на акциза, което обикновено води до увеличаване на продажната цена на дребно на пакетите цигари (вж. в този смисъл решение от 4 март 2010 г.,

Комисия/Ирландия, С-221/08, EU:C:2010:113, т. 54 и цитираната съдебна практика), и по този начин би неутрализирила, поне в известна степен, потенциалния възпиращ ефект от такова увеличение за потребителите. Ето защо следва да се констатира, че подобна правна уредба изглежда подходяща за постигането на целите за закрила на общественото здраве и за борба срещу избягването на данъци или злоупотребите.

- 46 На второ място, що се отнася до преценката на необходимостта от мярка като разглежданата в главното производство, следва да се подчертае, че както бе припомнено в точка 40 от настоящото решение, общественото здраве се нарежда на първо място сред ценностите и интересите, защитавани от Договора¹ за функционирането на ЕС, и че държавите членки следва да решат в каква степен възнамеряват да осигурят тази закрила и по какъв начин трябва да бъде постигната посочената степен, поради което в това отношение те разполагат със свобода на преценка (вж. в този смисъл решение от 1 март 2018 г., CMVRO, С-297/16, EU:C:2018:141, т. 64 и цитираната съдебна практика).
- 47 Освен това следва да се отбележи, че засягането на свободното движение на цигари с мярка като разглежданата в главното производство не изглежда да надхвърля необходимото за постигане на преследваните с тази мярка цели.
- 48 В това отношение трябва да се изтъкне, от една страна, че количественото ограничение, наложено от разглежданата в главното производство национална правна уредба на всеки икономически оператор, се определя в зависимост от средното месечно количество цигари, което той е освободил за потребление за предходните дванадесет месеца, увеличено с 10 %, и че тази правна уредба не е абсолютна, тъй като в член 106, параграф 5 от СІЕС се предвижда възможността за освобождаване от това количествено ограничение в случай на рязка промяна в обема на продажбите в ограничен период от време.
- 49 От друга страна, макар наистина посочената правна уредба да предвижда в член 106, параграф 7 от СІЕС възможността за образуване на административнонаказателно производство срещу икономическия оператор, който е превишил определените му количествени ограничения, сама по себе си подобна възможност не засяга пропорционалния характер на тази правна уредба, стига самите санкции, които могат да бъдат налагани в края на това производство, да са пропорционални.
- 50 Този извод не се поставя под съмнение от изтъкнатото от жалбоподателя в главното производство обстоятелство, че разглежданата в главното производство правна уредба освен това предвижда, че след като бъдат пуснати на пазара, пакетите цигари не могат да бъдат предлагани на пазара, нито продавани след третия месец от годината, следваща тази, през която са били освободени за потребление. Всъщност подобна забрана, тъкмо напротив, засилва ефикасността и съгласуваността на тази правна уредба, като насърчава икономическите оператори през дадена календарна година да не освобождават за потребление прекомерни количества цигари с оглед на бъдещо увеличение на акциза през следващата календарна година (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, С-126/15, EU:C:2017:504, т. 66, 72, 78 и 79).
- 51 С оглед на всички гореизложени съображения на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че членове 34 и 36 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка, която за целите на борбата с избягването на данъци и

¹ Изискванията във връзка с високо равнище на обществено здраве са посочени в член 9 ДФЕС, като нито една разпоредба от ДЕС не споменава общественото здраве.

злоупотребите, както и на закрилата на общественото здраве предвижда, че месечното количество цигари, освободени за потребление от икономически оператор в периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година, не трябва да надвишава средното месечно количество цигари, освободени за потребление от този оператор през предходните дванадесет месеца, увеличено с 10 %.

По втория въпрос

- 52 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 7 и 9 от Директива 2008/118 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която количеството цигари, надвишаващо предвиденото от тази уредба количествено ограничение за освобождаване за потребление, се облага с акцизната ставка в сила на по-късна дата от датата на освобождаването му за потребление.
- 53 В началото е важно да се припомни, че съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2008/118 тя има за цел да определи общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на акцизните стоки, сред които попада и обработеният тютюн, по-специално, както следва от съображение 8 от тази директива, за да се гарантира, че понятието и условията за възникване на задължението за плащане на акциз са едни и същи във всички държави членки (решение от 9 юни 2022 г., „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“, C-55/21, EU:C:2022:459, т. 38 и цитираната съдебна практика), а оттам и да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар чрез свободното движение в Европейския съюз на съответните стоки (вж. в този смисъл решение от 13 януари 2022 г., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, т. 28).
- 54 По-специално, член 2 от Директива 2008/118 предвижда, че данъчното събитие по смисъла на тази директива е производството на акцизни стоки на територията на Съюза или внасянето им на тази територия (вж. в този смисъл решение от 9 юни 2022 г., „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“, C-55/21, EU:C:2022:459, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 55 Все пак съгласно член 7, параграф 1 от посочената директива задължението за плащане на акциз възниква от момента на освобождаването за потребление на акцизните стоки в съответната държава членка.
- 56 В съответствие с посочената в съображение 8 от Директива 2008/118 цел да се хармонизира моментът на възникване на задължението за плащане на акциз и така да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар, член 7, параграф 2 от тази директива изброява случаите, при които има „освобождаване за потребление“ по смисъла на посочената директива.
- 57 Съгласно член 7, параграф 2, буква а) от същата директива понятието „освобождаване за потребление“ обхваща по-специално всяко извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз, както е определен в член 4, точка 7 от нея (решение от 9 юни 2022 г., „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“, C-55/21, EU:C:2022:459, т. 40 и цитираната съдебна практика).

- 58 Характерната особеност на подобен режим е, че акцизът за поставените под този режим стоки все още не е дължим, въпреки че е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз. Ето защо по отношение на акцизните стоки този режим отлага дължимостта на акциза до изпълнението на някое от условията за дължимост (решение от 9 юни 2022 г., „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“, C-55/21, EU:C:2022:459, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 59 Всъщност, тъй като, както е припомнено в съображение 9 от Директива 2008/118, акцизът е данък върху потреблението, моментът на възникване на задължението по принцип трябва да е възможно най-близо до датата на потребление на акцизната стока (вж. в този смисъл решение от 9 юни 2022 г., „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“, C-55/21, EU:C:2022:459, т. 57 и цитираната съдебна практика).
- 60 В този контекст следва да се отбележи, че съгласно член 9, първа алинея от Директива 2008/118 се прилагат условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление. Член 9, втора алинея от тази директива освен това гласи, че акцизът се начислява и събира, и при необходимост, възстановява или опрощава в съответствие с установените от всяка държава членка процедури.
- 61 Така, доколкото член 9, първа алинея от посочената директива препраща към националното законодателство в сила към датата на възникване на задължението за плащане на акциз, що се отнася по-специално до определянето на условията за облагане и на ставката на акциза, това задължително предполага, че държавите членки разполагат с известни регулаторни правомощия в тази област (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 61).
- 62 При това положение в съответствие с набеязаната с Директива 2008/118 цел да се хармонизира моментът, от който акцизът става дължим, за да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар, припомнена в точки 53, 55 и 56 от настоящото съдебно решение, посочените в член 9, първа алинея от тази директива „условия за облагане“ задължително трябва да се разграничават от условията, свързани със самото понятие за възникване на задължение, които, както се посочва в съображение 8 от посочената директива, трябва да останат едни и същи във всички държави членки.
- 63 Както следва от самия текст на член 7, параграф 1 и на член 9, първа алинея от същата директива, последните условия се отнасят до момента, в който възниква задължението за акциз, до държавата членка, в която той трябва да бъде събран, както и до релевантната дата за определянето на приложимата ставка на акциза.
- 64 От това следва, че член 9, първа алинея от Директива 2008/118 не може да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да дерогират посочените условия, по-специално условието за релевантната дата за определянето на приложимата ставка на акциза.
- 65 Следователно, тъй като тази разпоредба предвижда, че тази дата трябва да съответства на датата, на която акцизът става дължим, и тъй като, както бе установено в точка 55 от настоящото решение, член 7, параграф 1 от Директива 2008/118 налага ясно и безусловно

тази дължимост да се свърже с момента на освобождаването за потребление на стоката, която подлежи на облагане с този акциз, приложимата акцизна ставка трябва непременно да е тази, която е в сила към момента на това освобождаване за потребление.

- 66 Както отбелязва генералният адвокат в точки 52 и 53 от заключението си, това тълкуване се потвърждава от разпоредбите на глава V от Директива 2008/118, озаглавена „Движение и облагане на акцизни стоки след освобождаване за потребление“, които изрично предвиждат случаите, в които акцизът върху вече освободена за потребление стока става дължим в момент, следващ момента на освобождаването за потребление. Тези разпоредби уреждат случаите, в които акцизна стока, която е била освободена за потребление в една държава членка, след това е преместена в друга държава членка. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 53 от заключението си, безспорно е, че разглежданата в главното производство мярка не спада към нито един от тези случаи.
- 67 Ето защо държавите членки не могат в рамките на режима, произтичащ от член 7, параграф 1 и от член 9, първа алинея от Директива 2008/118, в редакцията ѝ в сила, преди тя да бъде отменена и заменена с Директива 2020/262, чийто член 8, трета алинея изменя в това отношение член 9 от Директива 2008/118, да предвиждат, че акцизната ставка, приложима за цигарите, освободени за потребление в нарушение на количественото ограничение, определено в националната правна уредба, е ставката в сила на по-късна дата от датата на освобождаването им за потребление.
- 68 Макар несъмнено, както бе посочено в точки 38 и 39 от настоящото решение, Директива 2008/118 да не възпрепятства държавите членки да приемат мерки за борба с евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и злоупотреби, регулаторните им правомощия да приемат такива мерки, все пак не могат да се упражняват в нарушение на разпоредбите на тази директива, и по-специално на член 7, параграф 1 и на член 9, първа алинея от нея, тъй като това би накърнило преследваната от законодателя на Съюза и изложена по-специално в съображение 8 от посочената директива цел за хармонизация.
- 69 С оглед на всички гореизложени съображения на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че членове 7 и 9 от Директива 2008/118 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която количеството цигари, надвишаващо предвиденото от тази уредба количествено ограничение за освобождаване за потребление, се облага с акцизната ставка в сила на по-късна дата от датата на освобождаването му за потребление.

По съдебните разноски

- 70 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) Членове 34 и 36 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка, която за целите на борбата с избягването на данъци и злоупотребите, както и на закрилата на общественото здраве предвижда, че месечното количество цигари, освободени за потребление от икономически оператор в периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година, не трябва да надвишава средното месечно количество цигари, освободени за потребление от този оператор през предходните дванадесет месеца, увеличено с 10 %.
- 2) Членове 7 и 9 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО

трябва да се тълкуват в смисъл, че

не допускат национална правна уредба, съгласно която количеството цигари, надвишаващо предвиденото от тази уредба количествено ограничение за освобождаване за потребление, се облага с акцизната ставка в сила на по-късна дата от датата на освобождаването му за потребление.

Подписи