Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

9. juni 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – artikel 11 – godtgørelse af punktafgifter på punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug – direktiv 2011/64/EU – artikel 17, stk. 1, litra b) – tilbagebetaling af punktafgift, der allerede er blevet erlagt ved hjælp af toldbanderoler på forarbejdet tobak, som er blevet destrueret under administrativt tilsyn – medlemsstaternes forpligtelse til at vedtage bestemmelser om tilbagebetaling af punktafgift på forarbejdet tobak, der er overgået til forbrug, og som er blevet destrueret under tilsyn af en toldmyndighed – foreligger ikke«

I sag C-55/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 6. januar 2021, indgået til Domstolen den 28. januar 2021, i sagen

**Direktor na Agentsia »Mitnitsi«**

mod

**»IMPERIAL TOBACCO BULGARIA« EOOD,**

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, og dommerne M. Ilešič (refererende dommer) og Z. Csehi,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Direktor na Agentsia »Mitnitsi« ved P. Tonev,

– »IMPERIAL TOBACCO BULGARIA« EOOD ved advokati T. Nenov og D. Vuchkov,

* Processprog: bulgarsk.

– den bulgarske regering ved M. Georgieva og L. Zaharieva, som befuldmægtigede,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved V. Bozhilova og C. Perrin, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) og artikel 17, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (EUT 2011, L 176, s. 24).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Direktor na Agentsia »Mitnitsi« (direktøren for toldmyndigheden, Bulgarien) (herefter »toldmyndighedens direktør«) og »IMPERIAL TOBACCO BULGARIA« EOOD, der har hjemsted i Bulgarien (herefter »Imperial«), vedrørende tilbagebetaling af punktafgift.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

*Direktiv 2008/118*

3 8., 9. og 31. betragtning til direktiv 2008/118 har følgende ordlyd:

»(8) Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på [EU-plan], hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.

(9) Eftersom en punktafgift er en afgift på forbruget af visse varer, bør afgiften ikke forfalde for punktafgiftspligtige varer, der under visse omstændigheder er blevet ødelagt eller er gået uigenkaldeligt tabt.

[…]

(31) Medlemsstaterne bør kunne fastsætte, at varer, der overgår til forbrug, skal være forsynet med afgiftsmærker […]. Anvendelse af sådanne mærker må ikke skabe hindringer for samhandelen inden for [Unionen].

Eftersom brugen af disse mærker ikke må give anledning til dobbeltbeskatning, bør det gøres klart, at et beløb, der er betalt eller stillet som sikkerhed for at få sådanne mærker, skal godtgøres, eftergives eller frigives af den medlemsstat, som udstedte mærkerne, hvis punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i en anden medlemsstat.

For at undgå misbrug bør de medlemsstater, som har udstedt disse mærker, dog kunne stille den betingelse for godtgørelsen, eftergivelsen eller frigivelsen, at det bevises, at de er blevet fjernet eller tilintetgjort.«

4 Direktivets artikel 1, stk. 1, fastsætter:

»I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

[…]

c) forarbejdet tobak omfattet af [Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT 1995, L 291, s. 40)], [Rådets direktiv 92/79/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne (EFT 1992, L 316, s. 8)] og [Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT 1992, L 316, s. 10)].«

5 Artikel 2 i direktiv 2008/118 bestemmer:

»Punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for:

a) deres fremstilling […] inden for [Unionens] område

b) deres indførsel i [Unionens] område.«

6 Direktivets artikel 4 fastsætter:

»I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

1) »godkendt oplagshaver«: en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning i et afgiftsoplag

[…]

7) »afgiftssuspensionsordning«: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet

[…]

11) »afgiftsoplag«: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en afgiftssuspensionsordning fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.«

7 Direktivets kapitel II med overskriften »Forfald, godtgørelse og fritagelse« indeholder tre afdelinger. Afdeling 1, der har overskriften »Tid og sted for punktafgiftens forfald«, indeholder direktivets artikel 7-10.

8 Direktivets artikel 7 er sålydende:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt

[…]

4. Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning som følge af disse varers art, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra medlemsstatens kompetente myndigheder, anses ikke for at være overgang til forbrug.

Ved anvendelsen af dette direktiv anses en vare for totalt ødelagt eller uigenkaldeligt gået tabt, når den er blevet gjort uanvendelig som punktafgiftspligtig vare.

Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af de pågældende punktafgiftspligtige varer skal bevises på tilfredsstillende vis over for de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den totale ødelæggelse eller det uigenkaldelige tab fandt sted, eller, hvis det ikke er muligt at fastslå, hvor tabet fandt sted, hvor det blev opdaget.

5. Hver enkelt medlemsstat fastlægger sine egne regler og betingelser for, hvordan de i stk. 4 nævnte tab fastslås.«

9 Artikel 11, der er indeholdt i afdeling 2 med overskriften »Godtgørelse og eftergivelse« i kapitel II i direktiv 2008/118, bestemmer:

»Ud over de tilfælde, der […] er omhandlet i de i stk. 1 nævnte direktiver, kan de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre eller eftergive punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug.

[…]«

10 Direktivets artikel 15, stk. 2, fastsætter:

»Fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finder sted i afgiftsoplag, når punktafgiften ikke er erlagt.«

11 Det nævnte direktivs artikel 39 bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 7, stk. 1, kan medlemsstaterne kræve, at punktafgiftspligtige varer forsynes med afgiftsmærker […] på det tidspunkt, hvor de overgår til forbrug på deres område […].

[…]

3. Med forbehold af andre bestemmelser, som medlemsstaterne måtte fastsætte for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå unddragelse, undgåelse eller misbrug, påser de, at afgiftsmærker […] ikke skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer.

Når sådanne mærker påsættes punktafgiftspligtige varer, skal ethvert beløb, der betales eller stilles som sikkerhed for at få mærkerne, bortset fra omkostninger i forbindelse med deres udstedelse, godtgøres, eftergives eller frigives af den medlemsstat, som udstedte dem, hvis punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i en anden medlemsstat.

Den medlemsstat, som har udstedt mærkerne, kan dog stille den betingelse for godtgørelsen, eftergivelsen eller frigivelsen af det beløb, der er betalt eller stillet som sikkerhed, at det til dens kompetente myndigheders tilfredshed bevises, at de er blevet fjernet eller tilintetgjort.«

*Direktiv 2011/64*

12 2., 15. og 16. betragtning til direktiv 2011/64 er affattet på følgende måde:

»(2) Unionens afgiftslovgivning for så vidt angår tobaksvarer skal sikre et velfungerende indre marked og samtidig et højt sundhedsbeskyttelsesniveau, jf. artikel 168 [TEUF], og under hensyntagen til at tobaksvarer kan forårsage alvorlige sundhedsskader, og at Unionen er part i Verdenssundhedsorganisationens rammekonvention om tobakskontrol. […]

[…]

(15) […] En vis grad af konvergens mellem afgiftsniveauerne i medlemsstaterne ville være med til at nedbringe omfanget af bedrageri og smugling inden for Unionen.

(16) En sådan konvergens ville også bidrage til at sikre et højt sundhedsbeskyttelsesniveau. Afgiftsniveauet er et vigtigt aspekt i forhold til prisen på tobaksvarer og påvirker følgelig forbrugernes rygevaner. Bedrageri og smugling undergraver de afgiftsregulerede prisniveauer navnlig for cigaretter og finskåren tobak til rulning af cigaretter og bringer derved målene for tobakskontrol og sundhedsbeskyttelse i fare.«

13 Direktivets artikel 1 fastsætter:

»Dette direktiv fastsætter de almindelige principper for harmoniseringen af strukturen og satserne for de punktafgifter, som medlemsstaterne pålægger forarbejdet tobak.«

14 Det nævnte direktivs artikel 16, stk. 1, har følgende ordlyd:

»De nærmere regler for opkrævning af punktafgiften harmoniseres senest i den afsluttende fase for harmoniseringen af punktafgiften. I den foregående fase opkræves punktafgiften principielt ved hjælp af toldbanderoler. […]«

15 Direktivets artikel 17 er sålydende:

»Forarbejdet tobak kan fritages for punktafgift, eller allerede erlagt punktafgift kan tilbagebetales, når[…]

a) den anvendes denatureret til industriel brug eller gartneribrug

b) den destrueres under administrativt tilsyn

c) den udelukkende anvendes til videnskabelige forsøg samt til forsøg, der vedrører varernes kvalitet

d) den genanvendes af fabrikanten.

Medlemsstaterne bestemmer de vilkår og formaliteter, som ovennævnte fritagelser og tilbagebetalinger er underlagt.«

16 Direktiv 2011/64 kodificerede og ophævede direktiv 92/79, 92/80 og 95/59 med virkning fra den 1. januar 2011. I henhold til direktivets artikel 21, stk. 2, anses henvisninger til de ophævede direktiver for henvisninger til dette direktiv.

### *Bulgarsk ret*

17 Artikel 25 i Zakon za aktsizite i danatjnite skladove (lov om punktafgifter og afgiftsoplag, DV nr. 91, af 15.11.2005) bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZADS«):

»(1) Frem til de punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug skal godkendte oplagshavere og registrerede personer ikke betale punktafgift:

1. hvis disse punktafgiftspligtige varer, herunder varer forsynet med afgiftsmærker, er blevet destrueret under toldmyndighedernes tilsyn, eller hvis afgiftsmærkerne er blevet bortskaffet eller destrueret på de i artikel 64, stk. 21 og 22, fastsatte betingelser.

[…]«

18 ZADS' artikel 27 fastsætter:

»(1) Efter skriftlig anmodning herom eller på toldmyndighedernes initiativ bliver punktafgifter, der er blevet erlagt med urette, eller som skal godtgøres, godtgjort eller modregnet som tilbagebetaling for den gæld, som den pågældende måtte have til det offentlige, og som er blevet sendt til inddrivelse af [Agentsia »Mitnitsi« (toldmyndigheden, Bulgarien)].

[…]«

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 Imperial er en godkendt oplagshaver, der råder over et afgiftsoplag beliggende i Sofia (Bulgarien). Den 2. april 2019 indgav selskabet en anmodning til Teritorialna direktsia Jugozapadna kam Agentsia »Mitnitsi« (toldmyndighedens sydvestlige områdedirektorat, Bulgarien) om tilbagebetaling af punktafgift på i alt 90 437,69 bulgarske leva (BGN) (ca. 46 300 EUR) under henvisning til ZADS' artikel 27, stk. 1.

20 Til støtte for sin anmodning om tilbagebetaling gjorde Imperial gældende, at de omhandlede varer, der var overgået til forbrug, var tobaksvarer, som selskabet havde ejet, og som var blevet destrueret under tilsyn af en toldmyndighed den 1. juli 2016.

21 I forbindelse med en kontrol konstaterede toldmyndighederne, at de varer, der var omfattet af anmodningen, var overgået til forbrug hos Imperial ved hjælp af de afgiftsdokumenter vedrørende punktafgifter, som var vedlagt selskabets anmodning, og at punktafgiften på disse varer var blevet erlagt. For så vidt som de nævnte varer allerede var overgået til forbrug, fandt de nævnte myndigheder imidlertid, at den af Imperial indgivne anmodning savnede grundlag, og at den ikke skulle efterkommes.

22 Ifølge toldmyndighederne finder ZADS' artikel 25, stk. 1, hvorefter godkendte oplagshavere ikke skal betale punktafgift, hvis punktafgiftspligtige varer, herunder varer forsynet med afgiftsmærker, er blevet destrueret under toldmyndighedernes tilsyn, kun anvendelse, såfremt varerne ikke er overgået til forbrug.

23 Det fremgår i øvrigt af en sagkyndig erklæring, at ægtheden af de afgiftsmærker, der var blevet påsat tobaksvarerne, i det foreliggende tilfælde ikke blev kontrolleret, selv om dette udgør et nødvendigt led i destrueringsprocessen. Desuden var visse af disse varer ifølge den nævnte erklæring forsynet med et afgiftsmærke, hvis gyldighedsperiode var udløbet, og de var ikke blandt de varer, der var omfattet af destrueringsprocessen.

24 Imperial påklagede derefter denne afgørelse om afslag på tilbagebetaling til toldmyndighedens direktør.

25 Da denne klage blev afvist, anlagde Imperial sag ved Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien), idet selskabet gentog sine argumenter vedrørende ulovligheden af afgørelsen om afslag på tilbagebetaling.

26 Ved dom af 29. januar 2020 annullerede Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) den afgørelse, der var blevet truffet af direktøren for toldmyndighedens sydvestlige områdedirektorat. Det er denne dom, som toldmyndighedens direktør har iværksat appel til prøvelse af ved den forelæggende ret Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien).

27 Den forelæggende ret har præciseret, at det indtil den 1. januar 2010 forholdt sig således. at alle affattelser af ZADS' artikel 25, stk. 1, nr. 1), fastsatte, at godkendte oplagshavere og registrerede personer ikke skulle betale punktafgift, eller at de skulle have godtgørelse for erlagt punktafgift, hvis punktafgiftspligtige varer, herunder varer påsat afgiftsmærker, blev destrueret under toldmyndighedernes kontrol, og hvis afgiftsmærkerne blev bortskaffet eller destrueret.

28 Ved Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danatjnite skladove (lov om ændring og supplering af lov om punktafgifter og afgiftsoplag, DV nr. 95, af 1.12.2009) er betingelsen om, at de punktafgiftspligtige varer ikke skal være overgået til forbrug, blevet føjet til den nævnte bestemmelse.

29 Imperial har gjort gældende, at Republikken Bulgarien herved ikke har gennemført bestemmelserne i direktiv 2008/118 korrekt for så vidt angår muligheden for tilbagebetaling af punktafgift erlagt for varer, der er overgået til forbrug, og som efterfølgende er blevet destrueret på forskriftsmæssig vis og under toldmyndighedernes tilsyn, idet denne tilgang er uforenelig med arten af punktafgifter, der udgør en forbrugsafgift, således som det i øvrigt fremgår af niende betragtning til direktiv 2008/118.

30 I denne sammenhæng har den forelæggende ret anført, at parterne i hovedsagen allerede har stået over for hinanden i forbindelse med en tvist, der var opstået som følge af lignende omstændigheder. Efter afslutningen af den pågældende tvist, som vedrørte ZADS' artikel 25, stk. 1, nr. 1), i den affattelse, der var gældende før den i 2009 indførte ændring, fik Imperial medhold ved en dom, der blev afsagt af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 17. juli 2014, og som bl.a. var støttet på de relevante bestemmelser i artikel 7 og 11 i direktiv 2008/118 og i artikel 17 i direktiv 2011/64.

31 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at den i dommen af 17. juli 2014 foretagne henvisning til artikel 7, stk. 1 og 4, i direktiv 2008/118 rejser et problem for den, for så vidt som nævnte artikel definerer tidspunktet og stedet for toldskyldens opståen og nærmere bestemt tidspunktet for »overgangen til forbrug«, dvs. forhold, som ikke er relevante i den foreliggende sag.

32 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 11 i [direktiv 2008/118] og artikel 17, stk. 1, litra b), i [direktiv 2011/64] fortolkes således, at de forpligter medlemsstaterne til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af punktafgiften, herunder punktafgiften på forarbejdet tobak, som er overgået til forbrug og destrueret under [tilsyn af en toldmyndighed]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan de berørte personer påberåbe sig den direkte virkning af direktivernes bestemmelser og de EU-retlige principper, hvis en medlemsstat ikke har opfyldt sin pligt til at fastsætte sådanne bestemmelser?

3) Såfremt de to første spørgsmål besvares bekræftende: Berettiger de nævnte bestemmelser under de faktiske omstændigheder, der er konstateret i den foreliggende sag, til en godtgørelse af den betalte punktafgift alene på grundlag af anmodningen og uden yderligere formelle krav?«

## Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

33 Toldmyndighedens direktør og den bulgarske regering har under henvisning til flere unøjagtigheder i den forelæggende rets fremstilling af de faktiske omstændigheder og af den nationale ret gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom den ikke indeholder de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for en hensigtsmæssig besvarelse af spørgsmålene.

34 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret imidlertid i sin forelæggelsesafgørelse udtrykkeligt redegjort for den faktiske og retlige ramme, som tvisten i hovedsagen indgår i, og i det mindste i et vist omfang angivet begrundelsen for valget af de EU-retlige bestemmelser, som den ønsker fortolket, samt angivet den forbindelse, som efter dens opfattelse består mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse på den tvist, som er blevet indbragt for den, hvilket gør det muligt for Domstolen at give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. analogt dom af 9.9.2021, Toplofikatsia Sofia m.fl., C-208/20 og C-256/20, EU:C:2021:719, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

35 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan følgelig antages til realitetsbehandling.

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første spørgsmål*

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 11 i direktiv 2008/118 og artikel 17, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64 skal fortolkes således, at disse bestemmelser pålægger medlemsstaterne at foreskrive tilbagebetaling af punktafgifter på punktafgiftspligtige varer, herunder forarbejdet tobak, der er blevet destrueret under en toldmyndigheds tilsyn, og som allerede er overgået til forbrug.

37 Indledningsvis skal det bemærkes, at direktiv 2008/118 med virkning fra den 1. april 2010 ophævede og erstattede Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1). Eftersom de relevante bestemmelser i direktiv 92/12 i det væsentlige har samme indhold som bestemmelserne i direktiv 2008/118, finder Domstolens praksis vedrørende det førstnævnte direktiv imidlertid ligeledes anvendelse på direktiv 2008/118 (jf. analogt dom af 2.4.2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

38 I overensstemmelse med artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118 har dette direktiv til formål at fastlægge den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af punktafgiftspligtige varer, hvilke omfatter forarbejdet tobak, idet disse er omfattet af direktiv 2011/64, og dette navnlig med henblik på at sikre, således som det fremgår af ottende betragtning til direktiv 2008/118, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater (jf. analogt dom af 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

39 Den afgiftsudløsende handling som omhandlet i direktiv 2008/118 er i henhold til direktivets artikel 2 fremstillingen af de punktafgiftspligtige varer inden for Unionens område eller deres indførsel i dette område (jf. i denne retning dom af 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

40 I henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 2008/118 forfalder punktafgiften bl.a. ved punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted. Det fremgår af direktivets artikel 7, stk. 2, litra a), at dette begreb ligeledes omfatter ethvert tilfælde,

hvor punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning som defineret i direktivets artikel 4, nr. 7), herunder uretmæssigt (jf. i denne retning dom af 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

41 I henhold til artikel 4, nr. 7), i direktiv 2008/118 udgør en afgiftssuspensionsordning en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet.

42 En sådan ordning er kendetegnet ved, at de punktafgifter, der er pålagt de varer, som henhører under denne ordning, endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsudløsende omstændighed allerede er indtruffet. Denne ordning indebærer således, at det tidspunkt, hvor punktafgiften for punktafgiftspligtige varer forfalder til betaling, udsættes, indtil en af forfaldsbetingelserne er opfyldt (jf. i denne retning dom af 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det fremgår i øvrigt af artikel 1 i direktiv 2011/64, at dette direktiv fastsætter de almindelige principper for harmoniseringen af strukturen og satserne for de punktafgifter, som medlemsstaterne pålægger forarbejdet tobak.

44 I overensstemmelse med Domstolens faste praksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den lovgivning, som den udgør en del af. En EU-retlig bestemmelses tilblivelse kan ligeledes give relevante elementer med henblik på dens fortolkning (dom af 2.9.2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 6.10.2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

45 Hvad for det første angår ordlyden af de bestemmelser, der er omhandlet i det første præjudicielle spørgsmål, skal det bemærkes, at det af artikel 11 i direktiv 2008/118 fremgår, at de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, kan, hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug.

46 I henhold til artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/64 kan der desuden opnås tilbagebetaling af allerede erlagt punktafgift på bl.a. forarbejdet tobak, der destrueres under administrativt tilsyn.

47 Artikel 11 i direktiv 2008/118 vedrører således generelt godtgørelse af punktafgifter, der finder anvendelse på punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug, mens artikel 17 i direktiv 2011/64 finder anvendelse i fire specifikke situationer, herunder den situation, hvor forarbejdet tobak destrueres under administrativt tilsyn, uden at det præciseres, om den forarbejdede tobak er overgået til forbrug eller ej.

48 Hvad nærmere bestemt angår artikel 17, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64 skal det fastslås, at selv om denne bestemmelse vedrører en situation, der indebærer deltagelse af en medlemsstats administrative myndigheder, gør dens ordlyd det ikke muligt at konkludere, at en sådan deltagelse automatisk giver ret til tilbagebetaling, idet vilkårene for denne tilbagebetaling og formaliteterne i forbindelse med denne altid skal bestemmes af den pågældende medlemsstat.

49 Det følger af en samlet læsning af disse to bestemmelser, at de dels udelukkende fastsætter en mulighed for så vidt angår tilbagebetaling af punktafgifter på visse kategorier af varer, dels indrømmer medlemsstaterne et vidt skøn for så vidt angår beføjelsen til at fastlægge de situationer, vilkår og formaliteter, som disse tilbagebetalinger er underlagt, herunder i en situation, hvor varer, der er forsynet med afgiftsmærker, destrueres under administrativt tilsyn, efter at de er overgået til forbrug.

50 For det andet svarer denne fortolkning af artikel 11 i direktiv 2008/118 og artikel 17, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64 til de formål, der forfølges med disse to direktiver.

51 Således som det fremgår af 2., 15. og 16. betragtning til direktiv 2011/64, har Unionens afgiftslovgivning for så vidt angår tobaksvarer til formål at sikre et velfungerende indre marked og et højt sundhedsbeskyttelsesniveau som fastsat i artikel 168 TEUF og samtidig bekæmpe bedrageri og smugling inden for Unionen.

52 Eftersom cigaretmarkedet skaber særlig god grobund for ulovlig handel (dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis), kan medlemsstaterne i medfør af artikel 39, stk. 1, i direktiv 2008/118 og artikel 16, stk. 1, i direktiv 2011/64 bl.a. kræve, at forarbejdet tobak forsynes med afgiftsmærker eller toldbanderoler på det tidspunkt, hvor de overgår til forbrug på deres område. Afgiftsmærker har en iboende værdi, der adskiller dem fra papirer, der blot attesterer betaling af et bestemt pengebeløb til afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvor mærkerne er udstedt (jf. i denne retning dom af 24.2.2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 83 og den deri nævnte retspraksis).

53 I denne henseende fremgår det af artikel 39, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 2008/118, at ethvert beløb, der betales eller stilles som sikkerhed for at få afgiftsmærker, bortset fra omkostninger i forbindelse med deres udstedelse, kun godtgøres af den medlemsstat, som udstedte dem, hvis punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i en anden medlemsstat, hvilket ikke var tilfældet i den foreliggende sag.

54 Det fremgår desuden af artikel 11 i direktiv 2008/118, at betingelserne for godtgørelse af punktafgifter på punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug, skal hindre enhver form for unddragelse eller misbrug.

55 Medlemsstaterne har derfor en berettiget interesse i at træffe de passende foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser, idet det desuden bemærkes, at bekæmpelsen af unddragelse, skatteundgåelse og eventuelt misbrug er et mål, der forfølges med direktiv 2008/118, således som det fremgår af 31. betragtning hertil samt af direktivets artikel 11 og artikel 39, stk. 3, første afsnit (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

56 Hvad for det tredje angår den sammenhæng, hvori artikel 11 i direktiv 2008/118 og artikel 17, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64 indgår, er disse bestemmelser, således som det fremgår af denne doms præmis 38-43, en del af den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af punktafgiftspligtige varer, herunder forarbejdet tobak.

57 Da punktafgiften – som anført i niende betragtning til direktiv 2008/118 – er en afgift på forbruget, skal forfaldstidspunktet almindeligvis være så tæt som muligt på forbrugeren (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 50 og 51).

58 Det fremgår endvidere af artikel 4, nr. 1), i direktiv 2008/118, sammenholdt med direktivets artikel 15, stk. 2, at punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning oplægges af en godkendt oplagshaver i et afgiftsoplag. Det følger heraf, at punktafgiften ikke forfalder, så længe den godkendte oplagshaver oplægger de pågældende varer i sit afgiftsoplag, idet disse varer nemlig i denne situation ikke kan anses for at have forladt en afgiftssuspensionsordning som omhandlet i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 54).

59 I øvrigt vedrører den situation, som er fastsat i artikel 7, stk. 4, i direktiv 2008/118, og hvor der foreligger total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning som følge af disse varers art, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra medlemsstatens kompetente myndigheder, udelukkende varer, der ikke er overgået til forbrug.

60 Når disse varer forlader afgiftsoplaget, forfalder punktafgiften endeligt. Når en erhvervsdrivende, der har erhvervet afgiftsmærker, ikke kan bevise, at disse mærker ikke vil blive anvendt til at bringe punktafgiftspligtige varer i omsætning i den medlemsstat, der har udstedt mærkerne, har denne stat følgelig en begrundet interesse i at nægte at godtgøre det betalte beløb (jf. i denne retning dom af 13.12.2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, præmis 35).

61 For det fjerde fremgår det af punkt 9.3 i begrundelsen til det forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 72/464/EØF og 79/32/EØF om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift, der blev forelagt af Kommissionen den 27. september 1990 (KOM(1990) 433 endelig udg.), der ligger til grund for artikel 6a i Rådets direktiv 72/464/EØF af 19. december 1972 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (org.ref.: EFT 1972, L 303, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/78/EØF af 19. oktober 1992 (EFT 1992, L 316, s. 5), hvis indhold blev gengivet ordret i artikel 11 i direktiv 95/59, inden bestemmelsen blev til den nuværende artikel 17 i direktiv 2011/64, at medlemsstaterne er blevet indrømmet en beføjelse til at anvende fritagelserne eller ej i den situation, hvor forarbejdet tobak destrueres under administrativt tilsyn.

62 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 11 i direktiv 2008/118 og artikel 17, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke pålægger medlemsstaterne at foreskrive tilbagebetaling af punktafgifter på punktafgiftspligtige varer, herunder forarbejdet tobak, der er blevet destrueret under en toldmyndigheds tilsyn, og som allerede er overgået til forbrug.

### *Det andet og det tredje spørgsmål*

63 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

## Sagsomkostninger

64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

**Artikel 11 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF og artikel 17, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke pålægger medlemsstaterne at foreskrive tilbagebetaling af punktafgifter på punktafgiftspligtige varer, herunder forarbejdet tobak, der er blevet destrueret under en toldmyndigheds tilsyn, og som allerede er overgået til forbrug.**

Underskrifter