Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

9. Juni 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Verbrauchsteuern – Richtlinie 2008/118/EG – Art. 11 – Erstattung der Verbrauchsteuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind – Richtlinie 2011/64/EU – Art. 17 Abs. 1 Buchst. b – Erstattung der bereits mittels Steuerzeichen entrichteten Verbrauchsteuer auf Tabakwaren, die unter behördlicher Aufsicht vernichtet worden sind – Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine Regelung über die Erstattung der Verbrauchsteuern für in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte und unter zollbehördlicher Aufsicht vernichtete Tabakwaren zu erlassen – Fehlen“

In der Rechtssache C-55/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) mit Entscheidung vom 6. Januar 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Januar 2021, in dem Verfahren

Direktor na Agentsia „Mitnitsi“

gegen

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis sowie der Richter M. Ilešič (Berichterstatter) und Z. Csehi,

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– des Direktor na Agentsia „Mitnitsi“, vertreten durch P. Tonev,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

– der „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD, vertreten durch T. Nenov und D. Vuchkov, Advokati,

– der bulgarischen Regierung, vertreten durch M. Georgieva und L. Zaharieva als Bevollmächtigte,

– der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch V. Bozhilova und C. Perrin als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 11 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) sowie von Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren (ABl. 2011, L 176, S. 24).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Direktor na Agentsia „Mitnitsi“ (Direktor der Zollagentur, Bulgarien) (im Folgenden: Direktor der Agentur) und der „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD mit Sitz in Bulgarien (im Folgenden: Imperial) über die Erstattung von Verbrauchsteuern.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2008/118

3 In den Erwägungsgründen 8, 9 und 31 der Richtlinie 2008/118 heißt es:

„(8) Da es nach wie vor für ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist, dass der Begriff der Verbrauchsteuer und die Voraussetzungen für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs in allen Mitgliedstaaten gleich sind, muss auf [Unions]ebene klargestellt werden, zu welchem Zeitpunkt die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr erfolgt und wer der Verbrauchssteuerschuldner ist.

(9) Da die Verbrauchsteuer auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben wird, sollte sie nicht auf Waren erhoben werden, die unter bestimmten Umständen zerstört wurden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind.

…

(31) Mitgliedstaaten sollte es erlaubt sein festzulegen, dass in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte Waren mit Steuerzeichen … versehen sind. Die Verwendung solcher [Steuerzeichen] sollten keine Hemmnisse für den … Handel [innerhalb der Union] schaffen.

Da die Verwendung dieser [Steuerzeichen] nicht zu einer Doppelbesteuerung führen darf, sollte klargestellt werden, dass der Mitgliedstaat, der die Zeichen ausgegeben hat, jeden Betrag, der dafür bezahlt oder als Sicherheit geleistet wurde, erstattet, erlässt oder freigibt, wenn die Steuerschuld in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist und dort auch eingezogen wurde.

Um allerdings jede Form des Missbrauchs zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten, die diese [Steuerzeichen] ausgegeben haben, die Erstattung, den Erlass oder die Freigabe davon abhängig machen, dass ein Nachweis für die Entfernung oder Zerstörung der Zeichen erbracht wird.“

4 Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren‘ genannt) erhoben werden:

…

c) Tabakwaren gemäß den Richtlinien 95/59/EG [des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. 1995, L 291, S. 40)], 92/79/EWG [des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten (ABl. 1992, L 316, S. 8)] und 92/80/EWG [des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten (ABl. 1992, L 316, S. 10)].“

5 Art. 2 der Richtlinie 2008/118 sieht vor:

„Verbrauchsteuerpflichtige Waren werden verbrauchsteuerpflichtig mit

a) ihrer Herstellung … innerhalb des Gebiets der [Union];

b) ihrer Einfuhr in das Gebiet der [Union].“

6 Art. 4 dieser Richtlinie legt Folgendes fest:

„Im Sinne dieser Richtlinie und ihrer Durchführungsbestimmungen gelten folgende Definitionen:

1. Ein ‚zugelassener Lagerinhaber‘ ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden.

…

7. Das ‚Verfahren der Steueraussetzung' ist eine steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die keinem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegen, unter Aussetzung der Verbrauchsteuer Anwendung findet.

…

11. Ein ‚Steuerlager' ist jeder Ort, an dem unter bestimmten von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich das Steuerlager befindet, festgelegten Voraussetzungen verbrauchsteuerpflichtige Waren im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber in Ausübung seines Berufs hergestellt, verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden."

7 Kapitel II („Entstehung des Verbrauchssteueranspruchs, Erstattung und Steuerbefreiung") der Richtlinie 2008/118 umfasst drei Abschnitte. Zu Abschnitt 1 („Zeitpunkt und Ort der Entstehung des Steueranspruchs") dieser Richtlinie gehören deren Art. 7 bis 10.

8 In Art. 7 der Richtlinie heißt es:

„(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

…

(4) Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellter verbrauchsteuerpflichtiger Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder einer von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates erteilten Genehmigung gelten nicht als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

Im Sinne dieser Richtlinie gelten Waren dann als vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen, wenn sie nicht mehr als verbrauchsteuerpflichtige Waren genutzt werden können.

Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust der betreffenden verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust eingetreten ist, oder, wenn nicht festgestellt werden kann, wo der Verlust eingetreten ist, den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Verlust entdeckt wurde, hinreichend nachzuweisen.

(5) Jeder Mitgliedstaat legt seine eigenen Regeln und Bedingungen fest, nach denen ein Verlust nach Absatz 4 bestimmt wird."

9 Art. 11 in Kapitel II Abschnitt 2 („Erstattung und Erlass“) der Richtlinie 2008/118 sieht vor:

„Neben … den Fällen, die in den in Artikel 1 genannten Richtlinien vorgesehen sind, kann die Verbrauchsteuer für in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte verbrauchsteuerpflichtige Waren auf Antrag einer betroffenen Person von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, in den von den Mitgliedstaaten festgelegten Situationen und zu den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, erstattet oder erlassen werden.

…“

10 Art. 15 Abs. 2 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Herstellung, die Verarbeitung und die Lagerung verbrauchsteuerpflichtiger und noch nicht versteuerter Waren erfolgen in einem Steuerlager.“

11 Art. 39 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Unbeschadet des Artikels 7 Absatz 1 können die Mitgliedstaaten verlangen, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren zu dem Zeitpunkt, zu dem sie in ihrem Gebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden …, mit Steuerzeichen … versehen sind.

…

(3) Die Mitgliedstaaten tragen unbeschadet der Vorschriften, die sie zur ordnungsgemäßen Anwendung dieses Artikels und zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch erlassen, dafür Sorge, dass die [Steuerzeichen] keine Hemmnisse für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren schaffen.

Werden solche [Steuerzeichen] an den verbrauchsteuerpflichtigen Waren angebracht, so hat der Mitgliedstaat, der diese Zeichen ausgegeben hat, jeden Betrag, der für solche Zeichen bezahlt oder als Sicherheit geleistet wurde – mit Ausnahme der Ausgabegebühr –, zu erstatten oder zu erlassen, wenn die Steuerschuld in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist und dort auch eingezogen wurde.

Der Mitgliedstaat, der die [Steuerzeichen] ausgegeben hat, kann jedoch die Erstattung oder den Erlass des bezahlten oder als Sicherheit geleisteten Betrags davon abhängig machen, dass die Entfernung oder Zerstörung der Zeichen seinen zuständigen Behörden hinreichend nachgewiesen wird.“

Richtlinie 2011/64

12 In den Erwägungsgründen 2, 15 und 16 der Richtlinie 2011/64 heißt es:

„(2) Die Steuervorschriften der Union für Tabakwaren sollten das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes und gleichzeitig ein hohes Gesundheitsschutzniveau gemäß Artikel 168 [AEUV] gewährleisten und zwar unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Tabakwaren schwere gesundheitliche Schäden verursachen können und dass die Union dem Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums beigetreten ist. …

…

(15) … Ein gewisser Grad an Annäherung der in den Mitgliedstaaten angewandten Steuersätze wäre ein Beitrag zur Verringerung der Steuerhinterziehung und des Schmuggels innerhalb der Union.

(16) Eine solche Annäherung würde außerdem dazu beitragen, ein hohes Gesundheitsschutzniveau sicherzustellen. Die Höhe der Steuern ist ein wichtiger Faktor für den Preis von Tabakwaren, und dieser hat wiederum Auswirkungen auf die Rauchgewohnheiten der Verbraucher. Betrug und Schmuggel unterlaufen steuerlich bedingte Preisniveaus insbesondere von Zigaretten und Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten und gefährden somit das Ziel der Eindämmung des Tabakkonsums bzw. des Gesundheitsschutzes.“

13 Art. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die vorliegende Richtlinie bestimmt allgemeine Grundsätze für die Harmonisierung der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuern, denen die Tabakwaren in den Mitgliedstaaten unterliegen.“

14 In Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie heißt es:

„Spätestens in der Endstufe der Harmonierung der Verbrauchsteuer werden die Modalitäten der Erhebung der Verbrauchsteuer harmonisiert. In den vorhergehenden Stufen wird die Verbrauchsteuer grundsätzlich mittels Steuerzeichen entrichtet. …“

15 Art. 17 der Richtlinie 2011/64 lautet:

„Eine Befreiung von der Verbrauchsteuer oder eine Erstattung bereits entrichteter Verbrauchsteuern kann für folgende Erzeugnisse gewährt werden:

a) für industrielle Zwecke oder im Gartenbau verwendete denaturierte Tabakwaren;

b) unter behördlicher Aufsicht vernichtete Tabakwaren;

c) Tabakwaren, die ausschließlich für wissenschaftliche Untersuchungen sowie für Tests im Zusammenhang mit der Qualität der Erzeugnisse bestimmt sind;

d) Tabakwaren, die vom Hersteller erneut verarbeitet werden.

Die Mitgliedstaaten legen die Anforderungen und Formschriften fest, die für die Gewährung dieser Befreiungen bzw. Erstattungen erfüllt bzw. eingehalten werden müssen.“

16 Mit der Richtlinie 2011/64 wurden die Richtlinien 92/79, 92/80 und 95/59 mit Wirkung vom 1. Januar 2011 kodifiziert und aufgehoben. Nach ihrem Art. 21 Abs. 2 gelten Bezugnahmen auf die aufgehobenen Richtlinien als Bezugnahmen auf diese Richtlinie.

Bulgarisches Recht

17 Art. 25 des Zakon za aktsizite i danachnite skladove (Gesetz über Verbrauchsteuern und Steuerlager, DV Nr. 91 vom 15. November 2005) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: ZADS) bestimmt:

„(1) Bis zur Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr haben die zugelassenen Lagerinhaber und registrierte Personen keine Verbrauchsteuern zu entrichten:

1. im Fall der Vernichtung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich solcher mit Verbrauchssteuerzeichen, unter zollbehördlicher Aufsicht, sowie bei Entfernung und Zerstörung von Verbrauchsteuerzeichen unter den Voraussetzungen des Art. 64 Abs. 21 und 22.

…“

18 Art. 27 ZADS lautet:

„(1) Auf schriftlichen Antrag oder auf Veranlassung der Zollbehörden werden die ohne Rechtsgrund gezahlten oder zu erstattenden Verbrauchsteuern bei der Erstattung fälliger öffentlicher Schulden erstattet oder verrechnet, die von der Agentsia ‚Mitnitsi‘ (Zollagentur, Bulgarien) eingezogen wurden.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

19 Imperial ist eine zugelassene Lagerinhaberin, die über ein Steuerlager in Sofia (Bulgarien) verfügt. Am 2. April 2019 stellte sie bei der Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya „Mitnitsi“ (Gebietsdirektion Süd-West der Zollagentur, Bulgarien) einen auf Art. 27 Abs. 1 ZADS gestützten Antrag auf Erstattung von Verbrauchsteuern in Höhe von insgesamt 90 437,69 bulgarischen Leva (BGN) (ungefähr 46 300 Euro).

20 Zur Stützung ihres Erstattungsantrags berief sich Imperial darauf, dass es sich bei den betreffenden, in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren um Tabakerzeugnisse handele, deren Eigentümerin sie sei und die am 1. Juli 2016 unter zollbehördlicher Aufsicht vernichtet worden seien.

21 Bei einer Prüfung stellten die Zollbehörden fest, dass die im Antrag bezeichneten Waren von Imperial mit Hilfe von Steuerunterlagen, die ihrem Antrag beigefügt waren, in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden waren und dass die Verbrauchsteuerbeträge für diese Waren entrichtet worden waren. Da diese Waren jedoch bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden waren, gingen die Zollbehörden davon aus, dass der Antrag von Imperial unbegründet und ihm nicht stattzugeben sei.

22 Nach Ansicht der Zollbehörden ist Art. 25 Abs. 1 ZADS, wonach die zugelassenen Lagerinhaber im Fall der Vernichtung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich solcher mit Steuerzeichen, unter zollbehördlicher Aufsicht nicht zur Zahlung von Verbrauchsteuern verpflichtet sind, nur anwendbar, sofern diese Waren nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden waren.

23 Im Übrigen gehe aus einem Sachverständigengutachten hervor, dass im vorliegenden Fall die Echtheit der auf den Tabakerzeugnissen angebrachten Steuerzeichen nicht kontrolliert worden sei, obwohl dies einen unerlässlichen Schritt des Vernichtungsverfahrens darstelle. Außerdem waren laut diesem Bericht einige dieser Waren mit einem Steuerzeichen versehen, dessen Gültigkeitsdauer abgelaufen war, und sie gehörten nicht zu den vom Vernichtungsverfahren erfassten Waren.

24 Imperial legte daraufhin gegen diesen Bescheid, mit dem die Erstattung versagt wurde, beim Direktor der Agentur Widerspruch ein.

25 Nachdem dieser Widerspruch zurückgewiesen worden war, erhob Imperial Klage beim Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien) und wiederholte ihr Vorbringen zur Rechtswidrigkeit des Bescheids über die Versagung der Erstattung.

26 Mit Urteil vom 29. Januar 2020 hob der Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia) den Bescheid des Direktors der Gebietsdirektion Süd-West der Zollagentur auf. Dieses Urteil wiederum focht der Direktor der Agentur vor dem vorlegenden Gericht, dem Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien), an.

27 Laut vorlegendem Gericht sahen bis zum 1. Januar 2010 alle Fassungen von Art. 25 Abs. 1 Nr. 1 ZADS vor, dass die zugelassenen Lagerinhaber und registrierten Personen keine Verbrauchsteuern schuldeten oder ihnen die entrichteten Verbrauchsteuern im Fall der Vernichtung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich solcher mit Steuerzeichen, unter zollbehördlicher Aufsicht sowie im Fall der Entfernung und Zerstörung der Steuerzeichen zu erstatten seien.

28 Durch den Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Gesetzes über Verbrauchsteuern und Steuerlager, DV Nr. 95 vom 1. Dezember 2009) sei zu der vorgenannten Bestimmung die Voraussetzung hinzugekommen, dass keine Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr vorliege.

29 Imperial macht geltend, dass die Republik Bulgarien damit die Bestimmungen der Richtlinie 2008/118 hinsichtlich der Möglichkeit der Erstattung von Verbrauchsteuern, die für Waren entrichtet worden seien, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und anschließend ordnungsgemäß und unter zollbehördlicher Aufsicht vernichtet worden seien, nicht richtig umgesetzt habe, da dieser Ansatz mit der Natur der Verbrauchsteuern unvereinbar sei, die auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben werde, wie sich im Übrigen aus dem neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 ergebe.

30 In diesem Zusammenhang weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass sich die Parteien des Ausgangsverfahrens bereits im Rahmen eines Rechtsstreits, dem ähnliche Umstände zugrunde gelegen hätten, gegenübergestanden hätten. Am Ende dieses Rechtsstreits, in dem es um Art. 25 Abs. 1 Nr. 1 ZADS in seiner Fassung vor der Änderung im Jahr 2009 gegangen sei, habe Imperial

nach einem Urteil des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) vom 17. Juli 2014 obsiegt, das u. a. auf den einschlägigen Bestimmungen der Art. 7 und 11 der Richtlinie 2008/118 sowie von Art. 17 der Richtlinie 2011/64 beruht habe.

31 Das vorlegende Gericht gibt jedoch an, dass die Bezugnahme im Urteil vom 17. Juli 2014 auf Art. 7 Abs. 1 und 4 der Richtlinie 2008/118 ihm insoweit Probleme bereite, als diese Bestimmung den Zeitpunkt und den Ort der Entstehung der Schuld und insbesondere den Zeitpunkt der „Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“, also Details festlege, die im vorliegenden Fall nicht relevant seien.

32 Vor diesem Hintergrund hat der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 11 der Richtlinie 2008/118 und Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 dahin auszulegen, dass sie den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auferlegen, Regelungen zur Erstattung der Verbrauchsteuer einschließlich auf Tabakwaren zu erlassen, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und unter Zollaufsicht vernichtet wurden?

2. Falls die erste Frage bejaht wird, können sich die betroffenen Personen auf die unmittelbare Wirkung der Vorschriften der Richtlinien und die Grundsätze des Unionsrechts berufen, wenn ein Mitgliedstaat seiner Verpflichtung zum Erlass solcher Regelungen nicht nachgekommen ist?

3. Falls die ersten beiden Fragen bejaht werden, berechtigt die unmittelbare Wirkung der genannten Vorschriften unter Zugrundelegung des im vorliegenden Fall festgestellten Sachverhalts zu einer Erstattung der entrichteten Verbrauchsteuer nur auf der Grundlage des Antrags und ohne weitere Formvorschriften?

Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

33 Unter Berufung auf mehrere Unrichtigkeiten bei der Darstellung des Sachverhalts und des nationalen Rechts durch das vorlegende Gericht machen der Direktor der Agentur und die bulgarische Regierung geltend, dass das Vorabentscheidungsersuchen unzulässig sei, da es nicht die tatsächlichen und rechtlichen Angaben enthalte, die für eine zweckdienliche Beantwortung der Fragen erforderlich seien.

34 Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht jedoch in seiner Vorlageentscheidung den Sachverhalt und den rechtlichen Rahmen des Ausgangsrechtsstreits sehr wohl deutlich gemacht und ein Mindestmaß an Erläuterungen zu den Gründen für die Wahl der unionsrechtlichen Bestimmungen, um deren Auslegung es ersucht, und zu dem Zusammenhang gegeben, den es zwischen diesen Vorschriften und dem nationalen Recht, das auf den bei ihm anhängigen Rechtsstreit anzuwenden ist, herstellt, was es dem Gerichtshof ermöglicht, die Vorlagefragen sachdienlich zu beantworten (vgl. entsprechend Urteil vom 9. September 2021, Toplofikatsia Sofia u. a., C-208/20 und C-256/20, EU:C:2021:719, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Somit ist das Vorabentscheidungsersuchen zulässig.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

36 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 11 der Richtlinie 2008/118 und Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 dahin auszulegen sind, dass diese Bestimmungen die Mitgliedstaaten verpflichten, die Erstattung der Verbrauchsteuern für unter zollbehördlicher Aufsicht vernichtete verbrauchsteuerpflichtige Waren, einschließlich Tabakwaren, vorzusehen, die bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind.

37 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 2008/118 mit Wirkung vom 1. April 2010 die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1) aufgehoben und ersetzt hat. Da die maßgeblichen Bestimmungen der Richtlinie 92/12 im Wesentlichen den gleichen Regelungsgehalt haben wie die der Richtlinie 2008/118, ist allerdings die zu jener Richtlinie ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs auch auf die Richtlinie 2008/118 anwendbar (vgl. entsprechend Urteile vom 2. April 2020, GVC Services [Bulgaria], C-458/18, EU:C:2020:266, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Ihrem Art. 1 Abs. 1 zufolge soll mit der Richtlinie 2008/118 ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern festgelegt werden, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, zu denen Tabakwaren gehören, die wiederum unter die Richtlinie 2011/64 fallen, und zwar, wie sich aus dem achten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 ergibt, u. a., um sicherzustellen, dass der Begriff der Verbrauchsteuer und die Voraussetzungen für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs in allen Mitgliedstaaten gleich sind (vgl. entsprechend Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Gemäß Art. 2 der Richtlinie 2008/118 besteht der steuerbare Vorgang im Sinne dieser Richtlinie in der Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Gebiet der Union oder ihrer Einfuhr in dieses Gebiet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Nach Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 entsteht der Verbrauchsteueranspruch insbesondere zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr. Nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie zählt dazu auch jede – auch unrechtmäßige – Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, aus dem Verfahren der Steueraussetzung, das in Art. 4 Nr. 7 der Richtlinie definiert ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Nach Art. 4 Nr. 7 der Richtlinie 2008/118 ist das Verfahren der Steueraussetzung eine steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die keinem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegen, unter Aussetzung der Verbrauchsteuer Anwendung findet.

42 Ein solches Aussetzungsverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass der Verbrauchsteueranspruch für die ihm unterliegenden Waren noch nicht entstanden ist, obwohl der Steuertatbestand bereits erfüllt ist. In Bezug auf die verbrauchsteuerpflichtigen Waren bewirkt diese Regelung daher den Aufschub der Steuerpflicht, bis eine Voraussetzung des Steueranspruchs erfüllt ist (vgl. entsprechend Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Nach ihrem Art. 1 bestimmt die Richtlinie 2011/64 allgemeine Grundsätze für die Harmonisierung der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuern, denen die Tabakwaren in den Mitgliedstaaten unterliegen.

44 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Kontext und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden. Die Entstehungsgeschichte einer Bestimmung des Unionsrechts kann ebenfalls relevante Anhaltspunkte für ihre Auslegung liefern (Urteile vom 2. September 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 6. Oktober 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Was erstens den Wortlaut der in der ersten Vorlagefrage genannten Bestimmungen betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 11 der Richtlinie 2008/118 die Verbrauchsteuer für in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte verbrauchsteuerpflichtige Waren auf Antrag einer betroffenen Person von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, in den von den Mitgliedstaaten festgelegten Situationen und zu den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, erstattet werden kann.

46 Im Übrigen können nach Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 u. a. für unter behördlicher Aufsicht vernichtete Tabakwaren die bereits entrichteten Verbrauchsteuern erstattet werden.

47 Somit betrifft Art. 11 der Richtlinie 2008/118 allgemein die Erstattung von Verbrauchsteuern für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, während Art. 17 der Richtlinie 2011/64 für vier spezielle Fälle gilt, u. a. den der Vernichtung von Tabakwaren unter behördlicher Aufsicht, ohne klarzustellen, ob diese Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind oder nicht.

48 Was insbesondere Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 anbelangt, ist festzustellen, dass dieser zwar einen Fall betrifft, der die Beteiligung von Verwaltungsbehörden eines Mitgliedstaats voraussetzt, dass sein Wortlaut aber nicht den Schluss zulässt, dass eine solche Beteiligung automatisch den Anspruch auf Erstattung eröffnet, da die Anforderungen und Formvorschriften hierfür immer vom betreffenden Mitgliedstaat festgelegt werden müssen.

49 Aus einer Zusammenschau dieser beiden Bestimmungen ergibt sich zum einen, dass sie nur eine Befugnis zur Erstattung der Verbrauchsteuern auf bestimmte Kategorien von Waren vorsehen, und zum anderen, dass sie den Mitgliedstaaten einen weiten Wertungsspielraum hinsichtlich der Befugnis lassen, die Fälle, Anforderungen und Formvorschriften für diese Erstattungen festzulegen, und zwar auch dann, wenn die mit Steuerzeichen versehenen Waren nach ihrer Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr unter behördlicher Aufsicht vernichtet werden.

50 Zweitens entspricht diese Auslegung von Art. 11 der Richtlinie 2008/118 und von Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 den mit diesen beiden Richtlinien verfolgten Zielen.

51 Wie aus den Erwägungsgründen 2, 15 und 16 der Richtlinie 2011/64 hervorgeht, sollen die Steuervorschriften der Union für Tabakwaren das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts und ein hohes Gesundheitsschutzniveau gemäß Art. 168 AEUV gewährleisten und gleichzeitig Steuerhinterziehung und Schmuggel innerhalb der Union bekämpfen.

52 Da der Zigarettenmarkt für die Entwicklung eines illegalen Handels besonders anfällig ist (Urteil vom 2. Juni 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung), können die Mitgliedstaaten nach Art. 39 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 und Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 u. a. verlangen, dass Tabakwaren bei ihrer Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr in ihrem Hoheitsgebiet mit Steuerzeichen versehen sind. Die Steuerzeichen haben einen inneren Wert, der sie von einer bloßen Quittung unterscheidet, mit der die Zahlung einer Geldsumme an die Steuerbehörden des Mitgliedstaats der Erteilung dieser Steuerzeichen bescheinigt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 83 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Insoweit ist Art. 39 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/118 zu entnehmen, dass der Mitgliedstaat, der diese Zeichen ausgegeben hat, jeden Betrag, der für solche Zeichen bezahlt oder als Sicherheit geleistet wurde – mit Ausnahme der Ausgabegebühr –, nur zu erstatten hat, wenn die Steuerschuld in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist und dort auch eingezogen wurde, was hier nicht der Fall war.

54 Im Übrigen ergibt sich aus Art. 11 der Richtlinie 2008/118, dass die Voraussetzungen für die Erstattung von Verbrauchsteuern für in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte verbrauchsteuerpflichtige Waren jeglicher etwaigen Form der Steuerhinterziehung oder des Missbrauchs vorzubeugen haben.

55 Die Mitgliedstaaten haben daher ein legitimes Interesse daran, geeignete Maßnahmen zum Schutz ihrer finanziellen Interessen zu ergreifen, wobei zudem die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein mit der Richtlinie 2008/118 verfolgtes Ziel ist, wie sich aus deren 31. Erwägungsgrund, Art. 11 und Art. 39 Abs. 3 Unterabs. 1 ergibt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2017, Kommission/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Was drittens den Kontext von Art. 11 der Richtlinie 2008/118 und Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 betrifft, gehören diese Bestimmungen, wie den Rn. 38 bis 43 des vorliegenden Urteils zu entnehmen ist, zum allgemeinen System für die Verbrauchsteuer, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch der verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu denen Tabakwaren gehören, erhoben wird.

57 Da die Verbrauchsteuer, wie im neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 ausgeführt wird, eine Steuer auf den Verbrauch ist, muss der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs in der Regel möglichst nah beim Verbraucher liegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 50 und 51).

58 Darüber hinaus ergibt sich aus Art. 4 Nr. 1 der Richtlinie 2008/118 in Verbindung mit deren Art. 15 Abs. 2, dass sich verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung im Besitz eines zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager befinden. Demzufolge entsteht der Anspruch auf die Verbrauchsteuer so lange nicht, wie die betreffenden Waren im Besitz des zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager sind, da in dieser Situation von diesen Waren nämlich nicht angenommen werden kann, sie seien im Sinne von Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 aus einem Verfahren der Steueraussetzung entnommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 54).

59 Im Übrigen betrifft der in Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 vorgesehene Fall der vollständigen Zerstörung oder des unwiederbringlichen Verlusts einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellter verbrauchsteuerpflichtiger Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder einer von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats erteilten Genehmigung ausschließlich Waren, die nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden.

60 Verlässt die Ware das Steuerlager, entsteht der Verbrauchsteueranspruch endgültig. Ist ein Wirtschaftsteilnehmer, der Steuerzeichen erworben hat, nicht in der Lage, den Nachweis zu erbringen, dass diese Zeichen nicht benutzt werden, um verbrauchsteuerpflichtige Waren im Mitgliedstaat der Erteilung dieser Zeichen abzusetzen, hat dieser Mitgliedstaat folglich ein berechtigtes Interesse daran, die Erstattung des gezahlten Betrags zu verweigern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Dezember 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, Rn. 35).

61 Viertens ergibt sich aus Nr. 9.3 der Begründung des von der Kommission am 27. September 1990 vorgelegten Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinien 72/464/EWG und 79/32/EWG über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (KOM[1990] 433 endg.), der Art. 6a der Richtlinie 72/464/EWG des Rates vom 19. Dezember 1972 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. 1972, L 303, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/78/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 (ABl. 1992, L 316, S. 5) geänderten Fassung zugrunde liegt, dessen Inhalt mit gleichem Wortlaut in Art. 11 der Richtlinie 95/59 übernommen wurde, bevor daraus der aktuelle Art. 17 der Richtlinie 2011/64 wurde, dass es den Mitgliedstaaten überlassen wurde, die Befreiungen in Fällen anzuwenden, in denen die Tabakwaren unter behördlicher Aufsicht vernichtet werden.

62 Nach alledem sind Art. 11 der Richtlinie 2008/118 und Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 dahin auszulegen, dass diese Bestimmungen die Mitgliedstaaten nicht verpflichten, die Erstattung der Verbrauchsteuern für unter zollbehördlicher Aufsicht vernichtete verbrauchsteuerpflichtige Waren, einschließlich Tabakwaren, vorzusehen, die bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind.

Zur zweiten und zur dritten Frage

63 Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

64 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 11 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG sowie Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren sind dahin auszulegen, dass diese Bestimmungen die Mitgliedstaaten nicht verpflichten, die Erstattung der Verbrauchsteuern für unter zollbehördlicher Aufsicht vernichtete verbrauchsteuerpflichtige Waren, einschließlich Tabakwaren, vorzusehen, die bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind.

Unterschriften