ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

9 juni 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 11 – Teruggaaf van de accijns op tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen – Richtlijn 2011/64/EU – Artikel 17, eerste alinea, onder b) – Teruggaaf van de accijns die reeds is voldaan door middel van fiscale merktekens die zijn aangebracht op onder overheidstoezicht vernietigde tabaksfabrikaten – Verplichting voor de lidstaten om een regeling vast te stellen die voorziet in teruggaaf van de accijns voor tot verbruik uitgeslagen en onder douanetoezicht vernietigde tabaksfabrikaten – Geen”

In zaak C-55/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 6 januari 2021, ingekomen bij het Hof op 28 januari 2021, in de procedure

Direktor na Agentsia „Mitnitsi”

tegen

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, M. Ilešič (rapporteur) en Z. Csehi, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Direktor na Agentsia „Mitnitsi”, vertegenwoordigd door P. Tonev,

– „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, vertegenwoordigd door T. Nenov en D. Vuchkov, advokati,

* Procestaal: Bulgaars.

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door M. Georgieva en L. Zaharieva als gemachtigden,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door V. Bozhilova en C. Perrin als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 11 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12) en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PB 2011, L 176, blz. 24).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Direktor na Agentsia „Mitnitsi" (directeur van de douaneautoriteit, Bulgarije; hierna: „directeur van de autoriteit") en „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA" EOOD, gevestigd in Bulgarije (hierna: „Imperial"), over de teruggaaf van accijns.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2008/118

3 In de overwegingen 8, 9 en 31 van richtlijn 2008/118 staat te lezen:

„(8) Aangezien het voor de goede werking van de interne markt noodzakelijk blijft dat het concept ‚accijns' en de omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt, in alle lidstaten dezelfde zijn, moet op [Unieniveau] worden verduidelijkt wanneer accijnsgoederen tot verbruik worden uitgeslagen en wie de tot voldoening van de accijns gehouden persoon is.

(9) Aangezien de accijns een belasting op het verbruik van bepaalde goederen is, mag geen accijns worden geheven op accijnsgoederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan.

[...]

(31) De lidstaten moeten kunnen verlangen dat tot verbruik uitgeslagen goederen zijn voorzien van fiscale merktekens [...]. Het gebruik van deze tekens mag het [...] handelsverkeer [in de Unie] geenszins belemmeren.

Aangezien het gebruik van deze tekens niet tot dubbele belastingdruk mag leiden, moet worden gepreciseerd dat elk bedrag dat werd betaald of als zekerheid werd gesteld om deze tekens te verkrijgen, moet worden teruggegeven of vrijgegeven door de lidstaat die de tekens heeft afgegeven, als de accijns in een andere lidstaat verschuldigd is geworden en daar ook werd geïnd.

Niettemin moet de lidstaat die de merktekens of herkenningstekens heeft afgegeven, het teruggeven, kwijtschelden of vrijgeven van het betaalde of zekergestelde bedrag afhankelijk kunnen stellen van de voorwaarde dat de verwijdering of vernietiging van de tekens wordt aangetoond."

4 Artikel 1, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen' genoemd:

[...]

c) tabaksfabrikaten vallende onder de richtlijnen 95/59/EG [van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB 1995, L 291, blz. 40)], 92/79/EEG [van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 8)] en 92/80/EEG [van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 10)]."

5 Artikel 2 van richtlijn 2008/118 luidt:

„Accijnsgoederen worden aan de accijns onderworpen op het tijdstip van:

a) hun productie [...] op het grondgebied van de [Unie];

b) hun invoer in het grondgebied van de [Unie]."

6 Artikel 4 van deze richtlijn luidt:

„In deze richtlijn en de desbetreffende uitvoeringsmaatregelen wordt verstaan onder:

1. ‚erkend entrepothouder': de natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in een belastingentrepot te produceren, te verwerken, voorhanden te hebben, te ontvangen en te verzenden;

[...]

7. ‚accijnsschorsingsregeling': belastingregeling die geldt voor het onder schorsing van accijns produceren, verwerken, voorhanden hebben en overbrengen van niet onder een douaneschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen;

[...]

11. ‚belastingentrepot': iedere plaats waar de erkende entrepothouder bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder bepaalde voorwaarden die zijn vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar dit belastingentrepot gelegen is."

7 Hoofdstuk II van deze richtlijn, met als opschrift „Verschuldigdheid, teruggaaf, vrijstelling van accijns", bevat drie afdelingen. Afdeling 1 („Tijdstip en plaats van verschuldigdheid") bevat de artikelen 7 tot en met 10.

8 Artikel 7 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan:

a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;

[...]

4. De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, of ingevolge instructies van de bevoegde autoriteiten, wordt niet aangemerkt als uitslag tot verbruik.

Voor de toepassing van deze richtlijn worden goederen geacht totaal vernietigd of onherstelbaar verloren te zijn wanneer zij als accijnsgoed onbruikbaar zijn geworden.

De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van de accijnsgoederen in kwestie wordt aangetoond ten genoegen van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies zich heeft voorgedaan of, indien niet is vast te stellen waar het verlies zich heeft voorgedaan, van de lidstaat waar het verlies is geconstateerd.

5. Elke lidstaat bepaalt zijn regels en voorwaarden voor het vaststellen van de in lid 4 bedoelde verliezen."

9 Artikel 11, dat is opgenomen in afdeling 2 („Terugbetaling en kwijtschelding") van hoofdstuk II van richtlijn 2008/118, luidt als volgt:

„De accijns op tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen kan [...] in de gevallen als bepaald in de in artikel 1 genoemde richtlijnen, alsmede op verzoek van een betrokken persoon worden teruggegeven of kwijtgescholden door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar die goederen tot verbruik zijn uitgeslagen, in de situaties en onder de voorwaarden die elke lidstaat bepaalt om elke vorm van fraude en misbruik te voorkomen.

[...]"

10 Artikel 15, lid 2, van deze richtlijn luidt:

„De productie, de verwerking en het voorhanden hebben van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling vinden plaats in een belastingentrepot."

11 Artikel 39 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Onverminderd artikel 7, lid 1, kunnen de lidstaten bepalen dat accijnsgoederen voorzien moeten zijn van fiscale merktekens [...] wanneer deze goederen op hun grondgebied tot verbruik worden uitgeslagen [...].

[...]

3. Onverminderd de bepalingen die zij kunnen vaststellen om de correcte toepassing van dit artikel te garanderen en elke vorm van fraude, ontduiking of misbruik te voorkomen, zorgen de lidstaten ervoor dat de [...] fiscale merktekens [...] geen belemmeringen voor het vrije verkeer van accijnsgoederen doen ontstaan.

Wanneer deze tekens op accijnsgoederen zijn aangebracht, moet de lidstaat die ze heeft afgegeven, alle voor het verkrijgen van deze tekens betaalde of als zekerheid gestelde bedragen, met uitzondering van de kosten in verband met de afgifte, teruggeven of vrijgeven, wanneer de accijns in een andere lidstaat verschuldigd geworden en geïnd is.

De lidstaat die de merktekens of herkenningstekens heeft afgegeven, kan het teruggeven, kwijtschelden of vrijgeven van het betaalde of zekergestelde bedrag niettemin afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de verwijdering of vernietiging van de tekens ten genoegen van hun bevoegde autoriteiten wordt aangetoond."

Richtlijn 2011/64

12 In de overwegingen 2, 15 en 16 van richtlijn 2011/64 staat te lezen:

„(2) De wetgeving van de Unie betreffende de belasting van tabaksproducten dient te zorgen voor de goede werking van de interne markt en een hoog niveau van gezondheidsbescherming, zoals vereist bij artikel 168 [VWEU], en rekening gehouden met het feit dat tabaksproducten de gezondheid ernstig kunnen schaden en dat de Unie partij is bij de kaderovereenkomst van de Wereldgezondheidsorganisatie voor de bestrijding van tabaksgebruik. [...]

[...]

(15) [...] Een zekere mate van convergentie van de door de lidstaten toegepaste belastingtarieven zou de fraude en de smokkel in de Unie helpen terugdringen.

(16) Een dergelijke convergentie zou tevens een hoog niveau van bescherming van de gezondheid van de mens helpen garanderen. De belastingdruk speelt een belangrijke rol in de prijs van een tabaksproduct, die op zijn beurt het rookgedrag van de consument beïnvloedt. Fraude en smokkel ondergraven het fiscaal gestuurde prijsniveau in het bijzonder van sigaretten en van tabak van fijne snede bestemd voor het rollen van sigaretten, zodat de verwezenlijking van de doelstellingen van het tabakontmoedigingsbeleid en de gezondheidsbescherming in het gedrang komt."

13 Artikel 1 van deze richtlijn luidt als volgt:

„In deze richtlijn worden algemene beginselen vastgesteld voor de harmonisatie van de structuur en de tarieven van de accijns welke de lidstaten op tabaksfabrikaten heffen."

14 Artikel 16, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Uiterlijk in het eindstadium van de harmonisatie van de accijns wordt de wijze van heffing van de accijns geharmoniseerd. Gedurende de voorgaande etappe wordt de accijns in beginsel geheven door middel van fiscale merktekens. […]"

15 Artikel 17 van deze richtlijn luidt:

„Van de accijns kunnen worden vrijgesteld of teruggaaf van de reeds voldane accijns kan worden verkregen voor:

a) gedenatureerde tabaksfabrikaten die voor industriële of tuinbouwkundige doeleinden worden gebruikt;

b) tabaksfabrikaten die onder overheidstoezicht worden vernietigd;

c) tabaksfabrikaten die uitsluitend zijn bestemd voor wetenschappelijke proefnemingen en voor tests in verband met de kwaliteit van de producten;

d) tabaksfabrikaten die door de producent opnieuw worden be- of verwerkt.

De lidstaten bepalen voor bovenbedoelde vrijstellingen of teruggaven aan welke voorwaarden en formaliteiten moet worden voldaan."

16 Richtlijn 2011/64 bevat een codificatie van de richtlijnen 92/79, 92/80 en 95/59 en heeft ze ingetrokken met ingang van 1 januari 2011. Volgens artikel 21, tweede alinea, gelden verwijzingen naar de ingetrokken richtlijnen als verwijzingen naar deze richtlijn.

Bulgaars recht

17 Artikel 25 van de Zakon za aktsizite i danachnite skladove (wet betreffende accijns en belastingentrepots, DV nr. 91 van 15 november 2005), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „ZADS"), bepaalt:

„(1) Tot de uitslag tot verbruik van accijnsgoederen zijn de erkende entrepothouders en geregistreerde personen geen accijns verschuldigd, in geval van:

1. vernietiging onder toezicht van de douaneautoriteiten van accijnsgoederen, daaronder begrepen goederen die van accijnszegels zijn voorzien, alsmede in geval van verwijdering en vernietiging van accijnszegels onder de in artikel 64, leden 21 en 22, vastgestelde voorwaarden.

[…]"

18 Artikel 27 ZADS luidt:

„(1) Op schriftelijk verzoek of op initiatief van de douaneautoriteiten wordt de onverschuldigd betaalde of terug te geven accijns terugbetaald of verrekend ter terugbetaling van opeisbare overheidsschulden van de belanghebbende, die door de [Agentsia „Mitnitsi" (douaneautoriteit, Bulgarije)] zijn ingevorderd.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 Imperial is een erkend entrepothouder met een belastingentrepot te Sofia (Bulgarije). Op 2 april 2019 heeft zij bij de Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya „Mitnitsi" (territoriaal directoraat Zuidwest van de douaneautoriteit, Bulgarije) op grond van artikel 27, lid 1, ZADS een verzoek om teruggaaf van accijns ingediend voor een totaalbedrag van 90 437,69 Bulgaarse lev (BGN) (ongeveer 46 300 EUR).

20 Ter ondersteuning van haar verzoek om teruggaaf heeft Imperial zich beroepen op het feit dat de tot verbruik uitgeslagen betrokken goederen tabaksproducten waren waarvan zij eigenaar was en welke op 1 juli 2016 onder douanetoezicht zijn vernietigd.

21 Bij een controle hebben de douaneautoriteiten vastgesteld dat de in het verzoek bedoelde goederen door Imperial tot verbruik waren uitgeslagen door middel van bij haar verzoek gevoegde accijnsdocumenten en dat de accijnsbedragen met betrekking tot die goederen waren betaald. Aangezien deze goederen echter reeds tot verbruik waren uitgeslagen, waren deze autoriteiten van mening dat het verzoek van Imperial ongegrond was en daaraan geen gevolg hoefde te worden gegeven.

22 De douaneautoriteiten stellen dat artikel 25, lid 1, ZADS, volgens hetwelk de erkende entrepothouders geen accijns verschuldigd zijn in geval van vernietiging onder toezicht van de douaneautoriteiten van accijnsgoederen, daaronder begrepen goederen die van fiscale merktekens zijn voorzien, slechts van toepassing is voor zover deze goederen niet tot verbruik zijn uitgeslagen.

23 Bovendien blijkt uit een deskundigenverslag dat in casu de authenticiteit van de fiscale merktekens die op de tabaksproducten zijn aangebracht, niet is gecontroleerd, hoewel dit een noodzakelijke stap in de vernietigingsprocedure is. Daarenboven was volgens dit verslag een aantal van deze producten voorzien van een fiscaal merkteken waarvan de geldigheidsduur was verstreken en behoorden deze producten niet tot de producten waarop de vernietigingsprocedure betrekking had.

24 Imperial heeft vervolgens bij de directeur van de autoriteit bezwaar gemaakt tegen dit besluit tot weigering van teruggaaf.

25 Nadat dit bezwaar was afgewezen, heeft Imperial beroep ingesteld bij de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg van de stad Sofia, Bulgarije), waarbij zij haar argumenten inzake de onrechtmatigheid van het besluit tot weigering van teruggaaf heeft herhaald.

26 Bij vonnis van 29 januari 2020 heeft de Administrativen sad Sofia-grad het besluit van de directeur van het territoriaal directoraat Zuidwest van de douaneautoriteit nietig verklaard. Dat is het vonnis waartegen de directeur van de autoriteit hoger beroep heeft ingesteld bij de verwijzende rechter, de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije).

27 Deze rechter preciseert dat tot 1 januari 2010 alle versies van artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS bepaalden dat erkende entrepothouders en geregistreerde personen geen accijns verschuldigd waren, of dat de betaalde accijns aan hen moest worden terugbetaald, in geval van vernietiging onder toezicht van de douaneautoriteiten van accijnsgoederen, daaronder begrepen goederen die van fiscale merktekens zijn voorzien, alsmede in geval van verwijdering en vernietiging van fiscale merktekens.

28 Bij de Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (wet tot wijziging en aanvulling van de wet betreffende accijns en belastingentrepots, DV nr. 95 van 1 december 2009) is aan voornoemde bepaling de voorwaarde toegevoegd dat accijnsgoederen niet tot verbruik mogen zijn uitgeslagen.

29 Volgens Imperial heeft de Republiek Bulgarije aldus de bepalingen van richtlijn 2008/118 inzake de mogelijkheid tot teruggaaf van reeds voldane accijns voor goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen en nadien onder toezicht van de douaneautoriteiten op regelmatige wijze zijn vernietigd, niet correct omgezet, aangezien deze benadering onverenigbaar is met de aard van de accijns, die een belasting op het verbruik vormt, zoals overigens blijkt uit overweging 9 van richtlijn 2008/118.

30 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat de partijen in het hoofdgeding reeds tegenover elkaar hebben gestaan in een geding dat uit soortgelijke omstandigheden is voortgevloeid. Aan het einde van dat geding, dat viel binnen de werkingssfeer van artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS in de versie van vóór de wijziging in 2009, is Imperial in het gelijk gesteld ingevolge een arrest van 17 juli 2014 van de Varhoven administrativen sad dat met name berust op de relevante bepalingen van de artikelen 7 en 11 van richtlijn 2008/118 en artikel 17 van richtlijn 2011/64.

31 De verwijzende rechter wijst er echter op dat de verwijzing in het arrest van 17 juli 2014 naar artikel 7, leden 1 en 4, van richtlijn 2008/118 voor hem problematisch is, aangezien deze bepaling het tijdstip en de plaats bepaalt waarop de schuld ontstaat en meer bepaald het tijdstip van de „uitslag tot verbruik", wat elementen zijn die in het onderhavige geval niet relevant zijn.

32 Daarom heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen artikel 11 van richtlijn [2008/118] en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn [2011/64] aldus te worden uitgelegd dat deze de lidstaten verplichten om regelingen vast te stellen inzake de teruggaaf van accijns, daaronder begrepen de accijns op tabaksfabrikaten die tot verbruik zijn uitgeslagen en onder toezicht van de douaneautoriteit zijn vernietigd?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kunnen de betrokken personen zich dan beroepen op de rechtstreekse werking van de bepalingen van de richtlijnen en de beginselen van het Unierecht als een lidstaat niet heeft voldaan aan zijn verplichting om dergelijke regelingen vast te stellen?

3) Indien de eerste en de tweede vraag bevestigend worden beantwoord, geeft de rechtstreekse werking van de genoemde bepalingen met inachtneming van de in het onderhavige geval vastgestelde feiten dan louter op grond van het verzoek en zonder verdere formaliteiten recht op teruggaaf van de voldane accijns?"

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

33 Verwijzend naar verschillende onjuistheden in de weergave van de feiten en het nationale recht door de verwijzende rechter, voeren de directeur van de autoriteit en de Bulgaarse regering aan dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is, aangezien het geen gegevens, feitelijk en rechtens, bevat die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord op de vragen te kunnen geven.

34 In casu heeft de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing echter wel degelijk het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding verduidelijkt en een minimum aan uitleg gegeven over de redenen voor de keuze van de Unierechtelijke bepalingen waarvan hij om uitlegging verzoekt, alsook over het verband dat volgens hem bestaat tussen die bepalingen en de nationale wetgeving die toepasselijk is op het aan hem voorgelegde geding, zodat het Hof een zinvol antwoord kan geven op de gestelde vragen (zie naar analogie arrest van 9 september 2021, Toplofikatsia Sofia e.a., C-208/20 en C-256/20, EU:C:2021:719, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

36 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 11 van richtlijn 2008/118 en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64 aldus moeten worden uitgelegd dat de lidstaten op grond van deze bepalingen moeten voorzien in teruggaaf van de accijns voor reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, met inbegrip van tabaksfabrikaten, die onder douanetoezicht worden vernietigd.

37 Vooraf zij eraan herinnerd dat richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1) bij richtlijn 2008/118 met ingang van 1 april 2010 is ingetrokken en vervangen. Aangezien de relevante bepalingen van richtlijn 92/12 echter in wezen dezelfde strekking hebben als die van richtlijn 2008/118, geldt de rechtspraak van het Hof betreffende eerstgenoemde richtlijn ook voor richtlijn 2008/118 [zie naar analogie arresten van 2 april 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 Richtlijn 2008/118 heeft volgens artikel 1, lid 1, ervan tot doel de algemene regeling vast te stellen ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van accijnsgoederen, waaronder tabaksfabrikaten, die onder richtlijn 2011/64 vallen, en dit met name, zoals blijkt uit overweging 8 van richtlijn 2008/118, teneinde te waarborgen dat het concept „accijns" en de

omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt, in alle lidstaten dezelfde zijn (zie naar analogie arrest van 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Het belastbare feit in de zin van richtlijn 2008/118 bestaat volgens artikel 2 ervan in de productie van het accijnsgoed op het grondgebied van de Unie of de invoer ervan in dit grondgebied (zie in die zin arrest van 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Krachtens artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118 wordt de accijns met name verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik van de accijnsgoederen. Volgens artikel 7, lid 2, onder a), van deze richtlijn ziet dit begrip eveneens op iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, van accijnsgoederen aan een accijnsschorsingsregeling als gedefinieerd in artikel 4, punt 7, ervan (zie in die zin arrest van 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Overeenkomstig artikel 4, punt 7, van richtlijn 2008/118 vormt de accijnsschorsingsregeling een belastingregeling die geldt voor het onder schorsing van accijns produceren, verwerken, voorhanden hebben en overbrengen van niet onder een douaneschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen.

42 Een dergelijke regeling wordt gekenmerkt door het feit dat de accijns voor de onder deze regeling vallende goederen nog niet verschuldigd is, hoewel het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan. Met betrekking tot accijnsgoederen schort deze regeling bijgevolg de verschuldigdheid van de accijns op tot er een voorwaarde voor verschuldigdheid ervan is vervuld (zie in die zin arrest van 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Voorts stelt richtlijn 2011/64, overeenkomstig artikel 1 ervan, de algemene beginselen vast voor de harmonisatie van de structuur en de tarieven van de accijns welke de lidstaten op tabaksfabrikaten heffen.

44 Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt. Ook de totstandkomingsgeschiedenis van een Unierechtelijke bepaling kan relevante informatie voor de uitlegging ervan verschaffen (arresten van 2 september 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 6 oktober 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Wat in de eerste plaats de bewoordingen van de in de eerste prejudiciële vraag bedoelde bepalingen betreft, zij eraan herinnerd dat volgens artikel 11 van richtlijn 2008/118 de accijns op tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen op verzoek van een betrokken persoon wordt teruggegeven door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar die goederen tot verbruik zijn uitgeslagen, in de situaties en onder de voorwaarden die elke lidstaat bepaalt om elke vorm van fraude en misbruik te voorkomen.

46 Voorts kan volgens artikel 17, eerste alinea, van richtlijn 2011/64 teruggaaf van de reeds voldane accijns worden verkregen voor onder meer tabaksfabrikaten die onder overheidstoezicht worden vernietigd.

47 Artikel 11 van richtlijn 2008/118 ziet dus in het algemeen op de teruggaaf van de accijns die van toepassing is op tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, terwijl artikel 17 van richtlijn 2011/64 van toepassing is op vier specifieke gevallen, onder meer dat van de vernietiging van tabaksfabrikaten onder overheidstoezicht, zonder te specificeren of deze al dan niet tot verbruik zijn uitgeslagen.

48 Wat meer in het bijzonder artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64 betreft, moet worden vastgesteld dat dit artikel weliswaar ziet op een situatie die de deelneming van administratieve autoriteiten van een lidstaat impliceert, maar dat uit de bewoordingen ervan niet kan worden afgeleid dat een dergelijke deelneming automatisch recht geeft op teruggaaf, aangezien de voorwaarden en formaliteiten voor teruggaaf steeds door de betrokken lidstaat moeten worden bepaald.

49 Uit deze twee bepalingen, in hun onderlinge samenhang gelezen, volgt dat zij, ten eerste, slechts voorzien in een mogelijkheid voor teruggaaf van accijns op bepaalde categorieën producten en, ten tweede, de lidstaten een ruime beoordelingsmarge laten met betrekking tot de bevoegdheid om de situaties, de voorwaarden en de formaliteiten voor deze teruggaaf vast te stellen, ook in een situatie waarin goederen die voorzien zijn van fiscale merktekens, na de uitslag tot verbruik onder overheidstoezicht worden vernietigd.

50 In de tweede plaats strookt deze uitlegging van artikel 11 van richtlijn 2008/118 en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64 met de door deze twee richtlijnen nagestreefde doelstellingen.

51 Zoals blijkt uit de overwegingen 2, 15 en 16 van richtlijn 2011/64, beoogt de wetgeving van de Unie betreffende de belasting op tabaksproducten te zorgen voor de goede werking van de interne markt en een hoog niveau van gezondheidsbescherming, zoals is bepaald in artikel 168 VWEU, en tegelijkertijd fraude en smokkel binnen de Unie te bestrijden.

52 Daar de sigarettenmarkt zich bij uitstek leent voor de ontwikkeling van illegale handel (arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak), kunnen de lidstaten krachtens artikel 39, lid 1, van richtlijn 2008/118 en artikel 16, lid 1, van richtlijn 2011/64 met name bepalen dat tabaksfabrikaten voorzien moeten zijn van fiscale merktekens wanneer deze goederen op hun grondgebied tot verbruik worden uitgeslagen. Fiscale merktekens hebben een intrinsieke waarde die ze onderscheidt van een gewone kwitantie waaruit blijkt dat aan de belastingautoriteiten van de lidstaat van afgifte van deze merktekens een bepaald bedrag is betaald (zie in die zin arrest van 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 In dit verband blijkt uit artikel 39, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 2008/118 dat de lidstaat die de fiscale merktekens heeft afgegeven, slechts alle voor het verkrijgen van deze tekens betaalde of als zekerheid gestelde bedragen, met uitzondering van de kosten in verband met de afgifte, moet teruggeven wanneer de accijns in een andere lidstaat verschuldigd geworden en geïnd is, hetgeen in casu niet het geval was.

54 Bovendien volgt uit artikel 11 van richtlijn 2008/118 dat de voorwaarden voor teruggaaf van accijns op tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, elke vorm van fraude of misbruik moeten voorkomen.

55 De lidstaten hebben er dus rechtmatig belang bij passende maatregelen te nemen om hun financiële belangen te beschermen, met dien verstande dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontduiking en misbruik een doel is dat wordt nagestreefd door richtlijn 2008/118, zoals blijkt uit overweging 31, artikel 11 en artikel 39, lid 3, eerste alinea, ervan (zie in die zin arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56 Wat in de derde plaats de context van artikel 11 van richtlijn 2008/118 en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64 betreft, maken deze bepalingen, zoals blijkt uit de punten 38 tot en met 43 van het onderhavige arrest, deel uit van de algemene regeling ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van accijnsgoederen, waaronder tabaksfabrikaten.

57 Aangezien de accijns, zoals in overweging 9 van richtlijn 2008/118 in herinnering wordt gebracht, een belasting op het verbruik is, dient het tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt, normaal gesproken zo dicht mogelijk bij de verbruiker te liggen (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punten 50 en 51).

58 Bovendien vloeit uit artikel 4, punt 1, van richtlijn 2008/118, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 2, ervan, voort dat accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling door een erkende entrepothouder voorhanden worden gehouden in een belastingentrepot. Hieruit volgt dat de accijns niet verschuldigd is zolang de erkende entrepothouder de betrokken goederen voorhanden heeft in zijn belastingentrepot, daar in deze situatie immers niet kan worden geoordeeld dat die goederen aan een accijnsschorsingsregeling zijn onttrokken in de zin van artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punt 54).

59 Bovendien heeft het geval van algehele vernietiging of onherstelbaar verlies van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, of ingevolge instructies van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat, als bedoeld in artikel 7, lid 4, van richtlijn 2008/118, uitsluitend betrekking op goederen die niet tot verbruik zijn uitgeslagen.

60 Wanneer deze goederen het belastingentrepot verlaten, wordt de accijns definitief verschuldigd. Wanneer een marktdeelnemer die fiscale merktekens heeft afgenomen, niet kan bewijzen dat deze merktekens niet zullen worden gebruikt om accijnsgoederen in de lidstaat van afgifte van deze merktekens te verkopen, kan deze lidstaat derhalve op goede gronden teruggaaf van het betaalde bedrag weigeren (zie in die zin arrest van 13 december 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punt 35).

61 In de vierde plaats blijkt uit punt 9.3 van de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van de richtlijnen 72/464/EEG en 79/32/EEG betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten, ingediend door de Commissie op 27 september 1990 [COM(1990) 433 def.], dat de lidstaten de keuze wordt gelaten om de vrijstellingen al dan niet toe te passen in gevallen waarin tabaksfabrikaten onder overheidstoezicht worden vernietigd. Dit voorstel lag ten grondslag aan artikel 6 bis van richtlijn 72/464/EEG van de Raad van 19 december 1972 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB 1972, L 303, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/78/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 (PB 1992, L 316, blz. 5), waarvan de inhoud op identieke wijze is overgenomen in artikel 11 van richtlijn 95/59, alvorens het huidige artikel 17 van richtlijn 2011/64 te worden.

62 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 11 van richtlijn 2008/118 en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64 aldus moeten worden uitgelegd dat de lidstaten op grond van deze bepalingen niet hoeven te voorzien in teruggaaf van de accijns voor reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, met inbegrip van tabaksfabrikaten, die onder douanetoezicht worden vernietigd.

Tweede en derde vraag

63 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG en artikel 17, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten moeten aldus worden uitgelegd dat de lidstaten op grond van deze bepalingen niet hoeven te voorzien in teruggaaf van de accijns voor reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, met inbegrip van tabaksfabrikaten, die onder douanetoezicht worden vernietigd.

ondertekeningen