Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

9 iunie 2022*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolul 11 – Restituirea accizelor privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum – Directiva 2011/64/UE – Articolul 17 primul paragraf litera (b) – Rambursarea accizelor deja plătite prin intermediul unor timbre fiscale aplicate pe tutunul prelucrat distrus sub supraveghere administrativă – Obligația statelor membre de a adopta o reglementare care să prevadă rambursarea accizelor pentru tutunul prelucrat eliberat pentru consum și distrus sub supraveghere vamală – Lipsă”

În cauza C-55/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 6 ianuarie 2021, primită de Curte la 28 ianuarie 2021, în procedura

Direktor na Agentsia „Mitnitsi”

împotriva

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, și domnii M. Ilešič (raportor) și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Direktor na Agentsia „Mitnitsi”, de P. Tonev;

– pentru „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, de T. Nenov și D. Vuchkov, advokati;

– pentru guvernul bulgar, de M. Georgieva și L. Zaharieva, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: bulgara.

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de V. Bozhilova și C. Perrin, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 11 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12) și a articolului 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO 2011, L 176, p. 24).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direktor na Agentsia „Mitnitsi" (directorul Agenției Vămilor, Bulgaria) (denumit în continuare „directorul Agenției"), pe de o parte, și „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA" EOOD, cu sediul în Bulgaria (denumită în continuare „Imperial"), pe de altă parte, în legătură cu restituirea accizelor.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2008/118

3 Potrivit considerentelor (8), (9) și (31) ale Directivei 2008/118:

„(8) Dat fiind faptul că, pentru buna funcționare a pieței interne, rămâne necesar ca atât conceptul, cât și condițiile de exigibilitate a accizelor să fie aceleași în toate statele membre, este necesar să se clarifice la [nivelul Uniunii] în ce moment sunt eliberate pentru consum produsele accizabile și cui îi revine obligația de a plăti acciza.

(9) Dat fiind faptul că acciza este o taxă de consum aplicabilă anumitor produse, nu ar trebui să fie percepută pentru produsele accizabile care, în anumite condiții, au fost distruse sau pierdute în mod iremediabil.

[…]

(31) Statele membre ar trebui să poată dispune ca produsele eliberate pentru consum să poarte marcaje fiscale […] Utilizarea acestor marcaje nu ar trebui însă să obstrucționeze în niciun fel schimburile comerciale [în Uniune].

Deoarece utilizarea acestor marcaje nu trebuie să genereze o dublă impunere, ar trebui să se clarifice faptul că orice sumă plătită sau depusă ca garanție pentru obținerea unor astfel de marcaje urmează să fie restituită, remisă sau eliberată de către statul membru care a emis marcajele, în cazul în care accizele au devenit exigibile și au fost percepute în alt stat membru.

Cu toate acestea, pentru a evita abuzurile, statele membre care au emis marcajele ar trebui să aibă posibilitatea de a condiționa restituirea, remiterea sau eliberarea de prezentarea dovezii că acestea au fost retrase sau distruse."

4 Articolul 1 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

[…]

(c) tutunul prelucrat reglementat de Directivele 95/59/CE [a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO 1995, L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5)], 92/79/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor la țigări (JO 1992, L 316, p. 8, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 180)] și 92/80/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor pe tutunul prelucrat, altul decât pentru țigarete (JO 1992, L 316, p. 10, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 182)]."

5 Articolul 2 din Directiva 2008/118 prevede:

„Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:

(a) producerii acestora […] pe teritoriul [Uniunii].

(b) importului acestora pe teritoriul [Uniunii]."

6 Articolul 4 din această directivă prevede:

„În sensul prezentei directive și al dispozițiilor sale de punere în aplicare, se aplică următoarele definiții:

1. «antrepozitar autorizat» înseamnă o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să transforme, să dețină, să primească sau să expedieze produse accizabile în cadrul activității sale, în regim suspensiv de accize în cadrul unui antrepozit fiscal;

[…]

7. «regim suspensiv de accize» înseamnă un regim fiscal aplicat producerii, transformării, deținerii sau deplasării de produse accizabile care nu fac obiectul unei proceduri sau al unui regim vamal suspensiv, accizele fiind suspendate;

[…]

11. «antrepozit fiscal» înseamnă un loc în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal.”

7 Capitolul II din această directivă, intitulat „Exigibilitate, restituire, scutire de accize”, cuprinde trei secțiuni. În secțiunea 1, intitulată „Momentul și locul exigibilității”, figurează articolele 7-10 din aceasta.

8 Potrivit articolului 7 din directiva menționată:

„(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) În sensul prezentei directive, «eliberare pentru consum» are unul dintre următoarele înțelesuri:

(a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;

[…]

(4) Distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflate sub regim suspensiv de accize, inclusiv dintr-o cauză ce ține de natura produselor sau ca urmare a unui caz fortuit ori de forță majoră sau ca o consecință a autorizării de către autoritățile competente din statul membru, nu sunt considerate ca eliberare pentru consum.

În sensul prezentei directive, produsele sunt considerate distruse total sau pierdute iremediabil atunci când devin inutilizabile ca produse accizabile.

Distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile în cauză este dovedită într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente din statul membru în care a avut loc distrugerea totală sau pierderea iremediabilă sau din statul membru în care aceasta a fost constatată, în cazul în care nu este posibil să se determine unde a avut loc.

(5) Fiecare stat membru stabilește propriile norme și condiții pe baza cărora se determină pierderile menționate la alineatul (4).”

9 Articolul 11, care figurează în secțiunea 2, intitulată „Restituirea și remiterea”, din capitolul II din Directiva 2008/118, prevede:

„Cu excepția cazurilor […] prevăzute de directivele menționate la articolul 1, accizele privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum pot fi, la solicitarea persoanei respective, restituite sau remise de către autoritățile competente din statele membre unde respectivele produse au fost eliberate pentru consum, în situațiile prevăzute de statele membre și în conformitate cu condițiile stabilite de statele membre în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau abuz.

[…]”

10 Articolul 15 alineatul (2) din această directivă prevede:

„Producția, transformarea și deținerea produselor accizabile, atunci când accizele nu au fost plătite, au loc într-un antrepozit fiscal.”

11 Articolul 39 din directiva menționată prevede:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 7 alineatul (1), statele membre pot impune ca produsele accizabile să poarte marcaje fiscale […] în momentul eliberării pentru consum pe propriul teritoriu […]

[…]

(3) Fără a aduce atingere dispozițiilor adoptate în scopul aplicării adecvate a prezentului articol și în scopul prevenirii oricărei fraude, evaziuni sau abuz, statele membre se asigură că aceste marcaje nu creează obstacole în calea liberei circulații a produselor accizabile.

În momentul în care asemenea marcaje fiscale […] sunt aplicate pe produsele accizabile, orice sumă plătită sau depusă ca garanție în vederea obținerii marcajelor în cauză, cu excepția cheltuielilor aferente emiterii, se restituie, se remite sau se eliberează de către statul membru care le-a emis, dacă accizele au devenit exigibile și au fost percepute în alt stat membru.

Cu toate acestea, statul membru care a emis marcajele respective poate condiționa restituirea, remiterea sau eliberarea sumei plătite sau depuse ca garanție de prezentarea dovezii că acestea au fost eliminate sau distruse, într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente.”

Directiva 2011/64

12 Potrivit considerentelor (2), (15) și (16) ale Directivei 2011/64:

„(2) Este necesar ca legislația fiscală a Uniunii referitoare la produsele din tutun să asigure funcționarea corectă a pieței interne și, în același timp, un nivel ridicat de protecție a sănătății, astfel cum se prevede la articolul 168 [TFUE], având în vedere că produsele din tutun pot fi extrem de dăunătoare pentru sănătate și având în vedere apartenența Uniunii la Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului (FCTC). […]

[…]

(15) […] Un anumit grad de convergență între nivelurile de taxare aplicate în statele membre ar contribui la reducerea fraudei și a contrabandei în cadrul Uniunii.

(16) Această convergență ar contribui de asemenea la asigurarea unui nivel ridicat de protecție a sănătății umane. Nivelul de taxare este într-adevăr un factor important asupra prețului produselor din tutun care influențează, la rândul său, obiceiurile legate de fumat ale consumatorilor. Frauda și contrabanda subminează influența taxelor în special asupra nivelului prețurilor țigaretelor și ale tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete, punând astfel în pericol îndeplinirea obiectivelor privind controlul tutunului și protecția sănătății.”

13 Articolul 1 din directiva menționată prevede:

„Prezenta directivă stabilește principiile generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre.”

14 Potrivit articolului 16 alineatul (1) din directiva menționată:

„Cel mai târziu în etapa finală a armonizării accizelor, se armonizează normele de colectare a accizelor. Pe parcursul etapelor premergătoare, accizele se colectează, în principiu, prin intermediul timbrelor fiscale. […]”

15 Articolul 17 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Următoarele sunt scutite de la plata accizelor sau sunt eligibile pentru rambursarea accizelor deja plătite:

(a) tutunul prelucrat denaturat utilizat în scopuri industriale sau horticole;

(b) tutunul prelucrat care se distruge sub supraveghere administrativă;

(c) tutunul prelucrat care este destinat exclusiv testelor științifice și testelor legate de calitatea produselor;

(d) tutunul prelucrat care urmează a fi reprelucrat de către producător.

Statele membre determină condițiile și formalitățile care reglementează scutirile sau rambursările menționate anterior.”

16 Directiva 2011/64 a codificat și a abrogat Directivele 92/79, 92/80 și 95/59, cu efect de la 1 ianuarie 2011. Conform articolului 21 al doilea paragraf, trimiterile la directivele abrogate se înțeleg ca trimiteri la această directivă.

Dreptul bulgar

17 Articolul 25 din Zakon za aktsizite i danachnite skladove (Legea privind accizele și antrepozitele fiscale, DV nr. 91 din 15 noiembrie 2005), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZADS”), prevede:

„(1) Până la eliberarea pentru consum a mărfurilor supuse accizelor, antrepozitarii autorizați și persoanele înregistrate nu datorează accize:

1. în caz de distrugere sub controlul autorităților vamale de mărfuri supuse accizelor, inclusiv mărfuri purtătoare ale unui timbru de accize, precum și în cazul casării și distrugerii timbrelor de accize în condițiile prevăzute la articolul 64 alineatele (21) și (22).

[…]”

18 Articolul 27 din ZADS prevede:

„(1) La cererea scrisă sau la inițiativa autorităților vamale, accizele plătite necuvenit sau care trebuie restituite se restituie sau se compensează pentru recuperarea datoriilor publice exigibile ale persoanei interesate care sunt colectate de [Agentsia «Mitnitsi» (Agenția Vămilor, Bulgaria)].

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 Imperial este un antrepozitar autorizat care dispune de un antrepozit fiscal situat în Sofia (Bulgaria). La 2 aprilie 2019, aceasta a adresat Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsia „Mitnitsi” (Direcția teritorială Sud-Vest a Agenției Vămilor, Bulgaria) o cerere de rambursare a accizelor în cuantum total de 90 437,69 leva bulgărești (BGN) (aproximativ 46 300 de euro), întemeindu-se pe articolul 27 alineatul (1) din ZADS.

20 În susținerea cererii sale de rambursare, Imperial a invocat faptul că mărfurile în cauză, puse în consum, erau produse din tutun al căror proprietar era și care fuseseră distruse sub supraveghere vamală la 1 iulie 2016.

21 Cu ocazia unui control, autoritățile vamale au constatat că mărfurile vizate de cerere fuseseră puse în consum de Imperial prin intermediul unor documente fiscale referitoare la accize, anexate la cererea sa, și că fuseseră achitate valorile accizelor aferente acestor mărfuri. Însă, în măsura în care mărfurile respective fuseseră deja puse în consum, aceste autorități au considerat că cererea formulată de Imperial era lipsită de temei și că nu se impunea admiterea sa.

22 Potrivit autorităților vamale, articolul 25 alineatul (1) din ZADS, potrivit căruia antrepozitarii autorizați nu datorează accize în cazul distrugerii sub controlul autorităților vamale a mărfurilor supuse accizelor, inclusiv a celor cărora li se aplicase un timbru fiscal, nu este aplicabil decât în măsura în care aceste mărfuri nu au fost puse în consum.

23 Pe de altă parte, dintr-un raport de expertiză ar reieși că, în speță, autenticitatea timbrelor fiscale aplicate pe produsele din tutun nu a fost controlată, deși aceasta ar constitui o etapă indispensabilă a procedurii de distrugere. În plus, potrivit acestui raport, unora dintre aceste produse li se aplicase un timbru fiscal a cărui durată de valabilitate expirase și nu figurau printre produsele vizate de procedura de distrugere.

24 În aceste condiții, Imperial a formulat la directorul Agenției o contestație împotriva acestei decizii de refuz al rambursării.

25 Întrucât această contestație a fost respinsă, Imperial a introdus o acțiune la Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), reiterând argumentele sale referitoare la nelegalitatea deciziei de refuz al rambursării.

26 Prin hotărârea din 29 ianuarie 2020, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) a anulat decizia directorului Direcției teritoriale Sud-Vest a Agenției Vămilor. Aceasta este hotărârea atacată de directorul Agenției în fața instanței de trimitere, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria).

27 Această instanță precizează că, până la 1 ianuarie 2010, toate versiunile articolului 25 alineatul (1) punctul 1 din ZADS prevedeau că antrepozitarii autorizați și persoanele înregistrate nu datorează accize sau că accizele plătite trebuie să le fie rambursate, în caz de distrugere sub controlul autorităților vamale de mărfuri supuse accizelor, inclusiv mărfuri cărora li s-au aplicat timbre fiscale, precum și în cazul casării și al distrugerii timbrelor fiscale.

28 Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (Legea de modificare și completare a Legii privind accizele și antrepozitele fiscale, DV nr. 95 din 1 decembrie 2009) ar fi adăugat la dispoziția citată anterior condiția privind absența unei eliberări pentru consum a mărfurilor supuse accizelor.

29 Imperial arată că, procedând astfel, Republica Bulgaria nu a transpus corect dispozițiile Directivei 2008/118 în ceea ce privește posibilitatea de rambursare a accizelor plătite pentru mărfuri care au fost eliberate pentru consum și apoi, ulterior, distruse în mod corespunzător și sub control vamal, această abordare fiind incompatibilă cu natura accizelor care constituie o taxă pe consum, astfel cum ar reieși, de altfel, din considerentul (9) al Directivei 2008/118.

30 În acest context, instanța de trimitere arată că părțile din litigiul principal s-au opus deja în cadrul unui litigiu născut din împrejurări similare. La finalul acestui litigiu, care intra sub incidența articolului 25 alineatul (1) punctul 1 din ZADS, în versiunea anterioară modificării intervenite în 2009, Imperial a obținut câștig de cauză, în urma unei hotărâri din 17 iulie 2014 a Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă), întemeiată în special pe dispozițiile relevante ale articolelor 7 și 11 din Directiva 2008/118, precum și ale articolului 17 din Directiva 2011/64.

31 Cu toate acestea, instanța de trimitere arată că referirea la articolul 7 alineatele (1) și (4) din Directiva 2008/118, care a fost făcută în Hotărârea din 17 iulie 2014, îi pune probleme în măsura în care dispoziția menționată definește momentul și locul nașterii datoriei și în special momentul „punerii în consum”, respectiv elemente care nu ar fi pertinente în speță.

32 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 din Directiva [2008/118] și articolul 17 primul paragraf litera (b) din Directiva [2011/64] trebuie interpretate în sensul că impun statelor membre obligația de a adopta norme privind rambursarea accizelor, inclusiv a accizelor aplicate tutunului prelucrat care este eliberat pentru consum și distrus sub supraveghere vamală?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare și al neîndeplinirii obligației unui stat membru de a adopta astfel de norme, persoanele interesate pot invoca efectul direct al dispozițiilor directivelor și al principiilor dreptului Uniunii?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la primele două întrebări, efectul direct al dispozițiilor menționate dă dreptul, pe baza situației de fapt stabilite în speță, la rambursarea accizelor plătite exclusiv pe baza cererii și fără alte formalități?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

33 Invocând mai multe inexactități în prezentarea de către instanța de trimitere a faptelor și a dreptului național, directorul Agenției și guvernul bulgar susțin că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă, întrucât aceasta nu ar conține elemente de fapt și de drept necesare pentru a putea răspunde în mod util la întrebări.

34 Cu toate acestea, în speță, instanța de trimitere a explicat, în decizia de trimitere, cadrul factual și normativ în care se înscrie litigiul principal și a oferit un minim de explicații cu privire la motivele care au stat la baza alegerii dispozițiilor dreptului Uniunii a căror interpretare o solicită, precum și legătura pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului cu care este sesizată, ceea ce permite Curții să răspundă în mod util la întrebările adresate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, Toplofikatsia Sofia și alții, C-208/20 și C-256/20, EU:C:2021:719, punctul 19, precum și jurisprudența citată).

35 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 11 din Directiva 2008/118 și articolul 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că aceste dispoziții impun statelor membre să prevadă rambursarea accizelor pentru produse supuse accizelor, inclusiv tutunul prelucrat, distruse sub supraveghere vamală, care au fost deja eliberate pentru consum.

37 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Directiva 2008/118 a abrogat și a înlocuit, începând de la 1 aprilie 2010, Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129). Cu toate acestea, întrucât dispozițiile relevante ale Directivei 92/12 au un domeniu de aplicare în esență identic cu cel al Directivei 2008/118, jurisprudența Curții referitoare la cea dintâi directivă este aplicabilă și Directivei 2008/118 [a se vedea prin analogie Hotărârea din 2 aprilie 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punctul 34 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 22 și jurisprudența citată].

38 Conform articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2008/118, aceasta urmărește să stabilească un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, pe consumul produselor supuse accizelor, printre care figurează tutunul prelucrat, acesta intrând sub incidența Directivei 2011/64, în special astfel cum reiese din considerentul (8) al Directivei 2008/118, în scopul de a asigura ca noțiunea de exigibilitate a accizelor și condițiile aferente acesteia să fie identice în toate statele membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 44 și jurisprudența citată).

39 Faptul generator al impozitării, în sensul Directivei 2008/118, este constituit, conform articolului 2 din aceasta, din producerea pe teritoriul Uniunii a produselor supuse accizelor sau din importul acestora pe teritoriul menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 46 și jurisprudența citată).

40 În temeiul articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118, accizele devin exigibile, printre altele, în momentul eliberării pentru consum a produselor accizabile și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum. În temeiul articolului 7 alineatul (2) litera (a) din această directivă, această noțiune cuprinde orice ieșire a produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize, definit la articolul 4 punctul 7 din respectiva directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 47 și jurisprudența citată).

41 Potrivit articolului 4 punctul 7 din Directiva 2008/118, regimul suspensiv de accize înseamnă un regim fiscal aplicat producerii, transformării, deținerii sau deplasării de produse accizabile care nu fac obiectul unei proceduri sau al unui regim vamal suspensiv, accizele fiind suspendate.

42 Un astfel de regim se caracterizează prin faptul că accizele aferente produselor cărora li se aplică nu sunt încă exigibile, deși faptul generator al impozitării s-a produs deja. Prin urmare, în ceea ce privește produsele supuse accizelor, acest regim operează reportarea exigibilității accizelor până în momentul în care este îndeplinită o condiție de exigibilitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 49 și jurisprudența citată).

43 Pe de altă parte, în conformitate cu articolul 1 din Directiva 2011/64, aceasta stabilește principiile generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre.

44 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție. Geneza unei dispoziții a dreptului Uniunii poate de asemenea să ofere elemente relevante pentru interpretarea acesteia (Hotărârea din 2 septembrie 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, punctul 31 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, punctul 20 și jurisprudența citată).

45 În primul rând, în ceea ce privește modul de redactare a dispozițiilor vizate de prima întrebare preliminară, trebuie amintit că, potrivit articolului 11 din Directiva 2008/118, accizele privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum pot fi, la solicitarea unei persoane interesate, restituite de autoritățile competente din statele membre unde respectivele produse au fost eliberate pentru consum în situațiile prevăzute de statele membre și în conformitate cu condițiile stabilite de acestea în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau abuz.

46 Pe de altă parte, potrivit articolului 17 primul paragraf din Directiva 2011/64, este eligibil pentru rambursarea accizelor deja plătite, printre altele, tutunul prelucrat care se distruge sub supraveghere administrativă.

47 Astfel, articolul 11 din Directiva 2008/118 vizează, în general, restituirea accizelor aplicabile produselor accizabile care au fost eliberate pentru consum, în timp ce articolul 17 din Directiva 2011/64 se aplică în patru situații specifice, printre altele, cea a distrugerii tutunului prelucrat sub supraveghere administrativă, fără a preciza dacă acesta a fost sau nu eliberat pentru consum.

48 În ceea ce privește, mai precis, articolul 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64, trebuie să se constate că, deși acesta vizează o situație care implică participarea autorităților administrative ale unui stat membru, modul său de redactare nu permite să se concluzioneze că o astfel de participare conferă în mod automat dreptul la restituire, condițiile și formalitățile acesteia trebuind să fie întotdeauna stabilite de statul membru în cauză.

49 Din coroborarea acestor două dispoziții rezultă, pe de o parte, că ele prevăd doar o posibilitate în ceea ce privește restituirea accizelor la anumite categorii de produse și, pe de altă parte, că lasă statelor membre o marjă largă de apreciere în ceea ce privește puterea de a defini situațiile, condițiile și formalitățile cărora le sunt subordonate aceste restituiri, inclusiv într-o situație în care produsele, cărora li s-au aplicat timbre fiscale, sunt distruse sub supraveghere administrativă, ulterior eliberării lor pentru consum.

50 În al doilea rând, această interpretare a articolului 11 din Directiva 2008/118 și a articolului 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64 corespunde obiectivelor urmărite de aceste două directive.

51 Astfel cum reiese din considerentele (2), (15) și (16) ale Directivei 2011/64, legislația fiscală a Uniunii aplicabilă produselor din tutun urmărește să asigure buna funcționare a pieței interne și un nivel ridicat de protecție a sănătății, astfel cum prevede articolul 168 TFUE, luptând totodată împotriva fraudei și a contrabandei în cadrul Uniunii.

52 Întrucât piața țigărilor este deosebit de favorabilă dezvoltării unui comerț ilegal (Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 37 și jurisprudența citată), statele membre pot, în temeiul articolului 39 alineatul (1) din Directiva 2008/118 și al articolului 16 alineatul (1) din Directiva 2011/64, să solicite în special ca tutunului prelucrat să i se aplice timbre fiscale la momentul eliberării lui pentru consum pe teritoriul lor. Or, timbrele fiscale au o valoare intrinsecă ce le deosebește de o simplă chitanță care atestă plata unei sume de bani autorităților fiscale ale statului membru care a emis aceste timbre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punctul 83 și jurisprudența citată).

53 În această privință, din articolul 39 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 2008/118 reiese că orice sumă plătită sau depusă ca garanție în vederea obținerii de timbre fiscale, cu excepția cheltuielilor lor de emitere, nu este rambursată de statul membru care le-a emis decât dacă accizele au devenit exigibile și au fost percepute în alt stat membru, ceea ce nu era cazul în speță.

54 Pe de altă parte, din articolul 11 din Directiva 2008/118 reiese că condițiile de rambursare a accizelor aplicabile produselor accizabile care au fost eliberate pentru consum trebuie să prevină orice eventuală formă de fraudă sau de abuz.

55 Statele membre au, așadar, un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare, precizându-se în plus că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv urmărit de Directiva 2008/118, astfel cum rezultă din considerentul (31), din articolul 11 și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf din aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, punctul 59 și jurisprudența citată).

56 În al treilea rând, în ceea ce privește contextul articolului 11 din Directiva 2008/118 și al articolului 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 38-43 din prezenta hotărâre, aceste dispoziții fac parte din regimul general al accizelor care se aplică direct sau indirect consumului de produse supuse accizelor, printre care figurează tutunul prelucrat.

57 Întrucât accizele reprezintă, astfel cum se amintește în considerentul (9) al Directivei 2008/118, o taxă pe consum, momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze în mod normal cât mai aproape de consumator (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punctele 50 și 51).

58 În plus, reiese din articolul 4 punctul 1 din Directiva 2008/118 coroborat cu articolul 15 alineatul (2) din aceasta că produsele supuse accizelor în regim suspensiv de accize sunt deținute de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal. Prin urmare, accizele nu sunt exigibile atât timp cât produsele în cauză sunt deținute de antrepozitarul autorizat în antrepozitul său fiscal, în această situație ele neputând fi, astfel, considerate ieșite dintr-un regim suspensiv de accize în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/118 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punctul 54).

59 Pe de altă parte, situația distrugerii totale sau a pierderii iremediabile a produselor accizabile plasate în regim suspensiv de accize, dintr-o cauză ce ține de însăși natura produselor sau ca urmare a unui caz fortuit ori de forță majoră sau ca o consecință a autorizării de către autoritățile competente din statul membru, prevăzută la articolul 7 alineatul (4) din Directiva 2008/118, privește exclusiv produse care nu au fost eliberate pentru consum.

60 În cazul în care aceste produse părăsesc antrepozitul fiscal, accizele devin definitiv exigibile. Prin urmare, dacă un operator economic care a achiziționat timbre fiscale nu este în măsură să facă dovada că acestea nu vor fi utilizate pentru a comercializa produse supuse accizelor în statul membru care a emis respectivele timbre, acest stat are un interes legitim să refuze rambursarea sumei plătite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punctul 35).

61 În al patrulea rând, din cuprinsul punctului 9.3 din expunerea de motive a Propunerii de directivă a Consiliului de modificare a Directivelor 72/464/CEE și 79/32/CEE privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat, prezentată de Comisie la 27 septembrie 1990 [COM(1990) 433 final], care se află la originea articolului 6a din Directiva 72/464/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1972 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO 1972, L 303, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/78/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 (JO 1992, L 316, p. 5), al cărei conținut a fost reluat în mod identic la articolul 11 din Directiva 95/59 înainte de a deveni actualul articol 17 din Directiva 2011/64, reiese că statelor membre li s-a lăsat posibilitatea să aplice sau nu scutirile în cazul în care tutunul prelucrat este distrus sub supraveghere administrativă.

62 Ținând seama de considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 11 din Directiva 2008/118 și articolul 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că aceste dispoziții nu impun statelor membre să prevadă rambursarea accizelor pentru produsele supuse accizelor, inclusiv tutunul prelucrat, distruse sub supraveghere vamală, care au fost deja eliberate pentru consum.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

63 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolul 11 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE și articolul 17 primul paragraf litera (b) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat trebuie interpretate în sensul că aceste dispoziții nu impun statelor membre să prevadă rambursarea accizelor pentru produsele supuse accizelor, inclusiv tutunul prelucrat, distruse sub supraveghere vamală, care au fost deja eliberate pentru consum.

Semnături