



Datum van inontvangstneming : 11/03/2021

**Zaak C-55/21**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

28 januari 2021

**Verwijzende rechter:**

Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

6 januari 2021

**Verzoeker tot cassatie:**

Direktor na Agentsia „Mitnitsi”

**Verweerster in cassatie:**

Imperial Tobacco Bulgaria

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Cassatieberoep van de Direktor na Agentsia „Mitnitsi” (directeur van de douaneautoriteit) tegen het vonnis van de bestuursrechter in eerste aanleg waarbij het besluit van de douaneautoriteit om teruggaaf van voldane accijns aan verweerster te weigeren, nietig werd verklaard/ingetrokken.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Uitlegging van het Unierecht; artikel 267, lid 1, onder b), VWEU

**Prejudiciële vragen**

- 1) Dienen artikel 11 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 en artikel 17, lid 1, onder b), van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 aldus te worden uitgelegd dat deze de lidstaten verplichten om regelingen vast te stellen inzake de teruggaaf van accijns, daaronder

begrepen die 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?

### **Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak van de Unie**

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): overwegingen 9 en 10, artikelen 7 en 11

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): artikel 17.

### **Nationale bepalingen**

Zakon za aktsizite i danachnite skladove (wet betreffende accijns en belastingentrepots, hierna: „ZADS”): artikelen 4, 20, 25 en 27

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za aktsizite i danachnite skladove (2009) (wet tot wijziging en aanvulling van de wet betreffende accijns en belastingentrepots, 2009)

### **Korte weergave van de feiten en de procedure**

- 1 De Bulgaarse onderneming „Imperial Tobacco Bulgaria” EOOD is een erkende entrepouhouster in de zin van de ZADS, die haar belastingentrepot in Sofia, Bulgarije, heeft.
- 2 Op 2 april 2019 verzocht die onderneming bij de Teritorialna direksia Yugozapadna na Agentsia „Mitnitsi” (regiokantoor [hierna: „TD”] Zuidwest van de douaneautoriteit, Bulgarije) om teruggaaf van accijns ten bedrage van 90 437,69 lev (BGN) overeenkomstig artikel 27, lid 1, ZADS. Het gaat om de volgende accijnsgoederen: 10 pakjes (0,200 kg) rooktabak met code van de Gecombineerde Nomenclatuur (hierna: „GN”) 2403 19 10 met accijns ten bedrage van 30,40 lev (BGN), 33 373 pakjes sigaren met GN-code 2402 10 00 met accijns

ten bedrage van 45 053,55 Leva (BGN) en sigaretten met GN-code 2402 20 90 met accijns ten bedrage van 45 353,74 lev (BGN).

- 3 Ter onderbouwing van het verzoek om teruggaaf heeft de onderneming aangevoerd dat de bovengenoemde goederen, die tot verbruik zijn uitgeslagen, tabaksfabrikaten zijn die eigendom waren van „Imperial Tobacco Bulgaria” en op 1 juli 2016 onder toezicht van de douaneautoriteit zijn vernietigd. In de motivering van het verzoek tot teruggaaf werd vermeld dat artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS bepaalt dat geen accijns verschuldigd is voor van fiscale merktekens voorziene goederen die onder toezicht van de douaneautoriteit zijn vernietigd.
- 4 Bij besluit van 2 mei 2019 heeft de douaneautoriteit – de directeur van TD Zuidwest van de douaneautoriteit – vastgesteld dat het verzoek van „Imperial Tobacco Bulgaria” tot teruggaaf van de accijns voor accijnsgoederen die onder toezicht van de douaneautoriteit zijn vernietigd, ongegrond is en derhalve moet worden afgewezen. Volgens deze autoriteit is er geen rechtsgrondslag voor de teruggaaf van de accijns voor van fiscale merktekens voorziene goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen en in aanwezigheid van een douaneambtenaar zijn vernietigd. Artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS bepaalt volgens haar dat de erkende entrepouhouders voor accijnsgoederen, daaronder begrepen de goederen die zijn voorzien van fiscale merktekens, geen accijns verschuldigd is, als deze onder toezicht van de douaneautoriteiten zijn vernietigd, echter uitsluitend tot het moment waarop deze tot verbruik zijn uitgeslagen. De litigieuze goederen van „Imperial Tobacco Bulgaria” waren evenwel reeds tot verbruik uitgeslagen, aldus de douaneautoriteit. In dergelijke gevallen biedt ook het Unierecht geen rechtsgrondslag voor de teruggaaf van de accijns. Verder wordt gewezen op het feit dat de onderneming voor dezelfde goederen lijsten van accijnsgoederen met reeds verlopen fiscale merktekens heeft ingediend. Volgens het door een deskundige opgestelde verslag van de beoordeling van de fiscale merktekens waren de betrokken goederen geen onderdeel van de procedure op grond van artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS en heeft er geen onderzoek plaatsgevonden naar de authenticiteit van de op de tabaksfabrikaten aangebrachte accijnszegels, terwijl dit een verplichte stap binnen de vernietigingsprocedure is.
- 5 De onderneming heeft dit besluit aangevochten in een administratieve procedure, maar het werd bevestigd bij besluit van de Direktor na Agentsia „Mitnitsi” van 29 juli 2019.
- 6 Vervolgens heeft de onderneming beroep ingesteld bij de Administrativen sad - Sofia grad (bestuursrechter Sofia, Bulgarije).
- 7 Bij vonnis van 29 januari 2020 heeft de genoemde rechter het besluit van de douaneautoriteit van 2 mei 2019 nietig verklaard, aangezien het volgens hem in strijd met het materiële recht was vastgesteld. Artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS bepaalt dat de erkende entrepouhouders, totdat de accijnsgoederen zijn uitgeslagen tot verbruik, geen accijns verschuldigd zijn, als deze goederen, daaronder

begrepen goederen die waren voorzien van fiscale merktekens, onder toezicht van de douaneautoriteiten zijn vernietigd. In de procedure is niet omstreden dat de onderneming de accijns voor de tabaksfabrikaten reeds heeft betaald alsmede dat zowel de rooktabak als ook de sigaren en de sigaretten van fiscale merktekens waren voorzien. Op grond van artikel 20, lid 1, ZADS ontstaat de verplichting tot betaling van accijns op het moment waarop de accijnsgoederen tot verbruik zijn uitgeslagen. Overeenkomstig artikel 20, lid 2, punt 6, ZADS wordt onder „uitgeslagen tot verbruik” verstaan het feit dat van fiscale merktekens voorziene accijnsgoederen een belastingentrepot hebben verlaten. Bijgevolg voorziet het bepaalde in artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS in een vrijstelling van de accijns voor goederen die zijn voorzien van fiscale merktekens, terwijl de van fiscale merktekens voorziene accijnsgoederen kunnen worden aangemerkt als uitgeslagen tot verbruik in de zin van artikel 20, lid 2, punt 6, ZADS. Om die reden acht de rechter in eerste aanleg de conclusie van de douaneautoriteit dat in de ZADS niet is voorzien in een procedure voor de teruggaaf van de accijns voor vernietigde, maar tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, niet juist. Die rechter voert aan dat in artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS uitdrukkelijk is bepaald dat voor van fiscale merktekens voorziene goederen geen accijns verschuldigd is en dat dit een uitzondering vormt op de in lid 1 voorziene voorwaarde „totdat deze tot verbruik zijn uitgeslagen”. Dit wordt volgens de rechter bevestigd door het gebruik van de uitdrukking „daaronder begrepen”.

- 8 De Administrativen sad - Sofia grad stelt verder vast dat het bestreden besluit van de douaneautoriteit tevens in strijd is met het Unierecht. Volgens overweging 9 van richtlijn 2008/118 mag de accijns, aangezien deze een belasting op het verbruik van bepaalde goederen is, niet worden geheven op accijnsgoederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan. De genoemde overweging is volgens deze rechter nauwkeurig, helder en dwingend. Bovendien bepaalt artikel 11 van deze richtlijn dat de accijns in de in artikel 33, lid 6, artikel 36, lid 5, en artikel 38, lid 3, bedoelde gevallen, in de gevallen als bepaald in de in artikel 1 genoemde richtlijnen, alsmede op verzoek van een betrokken persoon kan 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. Volgens de rechter in eerste aanleg gaat de douaneautoriteit er ten onrechte van uit dat dit uitsluitend een juridische mogelijkheid voor de lidstaat is. In werkelijkheid bevat het bedoelde artikel 11 een verplichting voor de lidstaten om de procedure en de voorwaarden van de teruggaaf of de kwijtschelding van accijns vast te leggen. Volgens de rechter regelt artikel 25, lid 1, ZADS deze voorwaarden. Bovendien bepaalt artikel 17, onder b), van richtlijn 2011/64 het volgende: „Van de accijns kunnen worden vrijgesteld of teruggaaf van de reeds voldane accijns kan worden verkregen voor: [...] tabaksfabrikaten die onder overheidstoezicht worden vernietigd. [...] De lidstaten bepalen voor bovenbedoelde vrijstellingen of teruggaven aan welke voorwaarden en formaliteiten moet worden voldaan.” De rechter is van mening dat het gaat om een helder en nauwkeurig voorschrift van de richtlijn die de lidstaten verplicht de voorwaarden en formaliteiten vast te leggen

waaronder op verzoek van de betrokken persoon tabaksfabrikaten die onder overheidstoezicht zijn vernietigd, kunnen worden vrijgesteld van accijns of waaronder een teruggaaf kan plaatsvinden van de reeds voldane accijns. Artikel 17, onder b), van richtlijn 2011/64 maakt geen onderscheid tussen de accijnsgoederen, in het bijzonder tabaksfabrikaten, ten aanzien van de vraag of deze tot verbruik zijn uitgeslagen, maar voorziet veeleer uitdrukkelijk in de mogelijkheid van een teruggaaf van de reeds voldane accijns. Volgens de rechter in eerste aanleg heeft de Bulgaarse wetgever aan deze verplichting voldaan door het vaststellen van artikel 25, lid 1, ZADS, welk artikel in overeenstemming met de Unierechtelijke bepalingen moet worden uitgelegd.

- 9 De Direktor na Agentsia „Mitnitsi” heeft bij de verwijzende rechter – de Varhoven administrativen sad – beroep in cassatie ingesteld tegen het in eerste aanleg gewezen vonnis.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 10 Verzoeker tot cassatie voert aan dat de rechter in eerste aanleg het materiële recht en met name artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS niet juist heeft uitgelegd en toegepast. Deze bepaling voorziet slechts in de vrijstelling of de teruggaaf van de accijns als het gaat om accijnsgoederen die onder toezicht van de douaneautoriteit zijn vernietigd, voordat zij tot verbruik zijn uitgeslagen. Het gaat om een dwingende bepaling die niet ruim mag worden uitgelegd, dat wil zeggen niet mag worden toegepast op accijnsgoederen die onder toezicht van de douaneautoriteit zijn vernietigd nadat deze zijn uitgeslagen tot verbruik. Bovendien heeft de rechter in eerste aanleg andere relevante bepalingen van de ZADS met betrekking tot de juridische status van de fiscale merktekens niet besproken, ondanks het feit dat de vernietigde goederen waren voorzien van verlopen fiscale merktekens. Verder heeft de rechter in eerste aanleg de Unierechtelijke bepalingen onjuist uitgelegd. De aangehaalde bepalingen, te weten overweging 9 en artikel 11 van richtlijn 2008/118 alsmede artikel 17, onder b), van richtlijn 2011/64, hebben volgens hem geen dwingend karakter en justitiabelen kunnen daaraan geen rechten ontleen.
- 11 Volgens verweerster in cassatie, „Imperial Tobacco Bulgaria”, is artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS niet verenigbaar met het Unierecht en in het bijzonder met de in richtlijn 2008/118 verankerde beginselen, aangezien er geen reden is om gelijke accijnsgoederen ongelijk te behandelen, al naargelang deze worden vernietigd voordat respectievelijk nadat zij zijn uitgeslagen tot verbruik. Dit vloeit voort uit de aard van de accijns – een indirecte belasting op het verbruik die met het oog op de goede werking van de markt moet worden teruggegeven, ingeval de goederen na de uitslag tot verbruik niet kunnen worden verkocht, omdat ze op regelmatige wijze zijn vernietigd.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 12 De feiten die ten grondslag lagen aan het geding, zijn niet omstreden. De onderneming „Imperial Tobacco Bulgaria” EOOD is een erkende entrepoothouder en verzoekt om teruggaaf van accijns ten bedrage van 90 437,69 lev (BGN) voor accijnsgoederen in de vorm van tabaksfabrikaten. De accijns voor de betrokken tabaksfabrikaten werd door de vennootschap betaald, zij werden uitgeslagen tot verbruik en van fiscale merktekens voorzien. De genoemde tabaksfabrikaten werden op 1 juli 2016 onder toezicht van de douaneautoriteit vernietigd. De douaneautoriteit heeft de authenticiteit van de fiscale merktekens niet gecontroleerd. De douaneautoriteit weigert de voldane accijns terug te geven, aangezien zij van mening is dat de bepalingen van de ZADS, van richtlijn 2008/118 en van richtlijn 2011/64 niet voorzien in een teruggaaf van accijns voor van fiscale merktekens voorziene goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen en onder toezicht van de douaneautoriteit op regelmatige wijze zijn vernietigd. Dit kenmerkt ook het geschil tussen partijen over de vraag of de genoemde bepalingen van de richtlijnen voorzien in de mogelijkheid tot teruggaaf van reeds voldane accijns voor tabaksfabrikaten die tot verbruik zijn uitgeslagen en nadien onder toezicht van de douaneautoriteit op regelmatige wijze zijn vernietigd, of deze de lidstaten verplichten regelingen voor een dergelijke teruggaaf vast te stellen en, ingeval deze vragen bevestigend worden beantwoord, of de niet-nakoming van deze verplichting de betrokken personen de mogelijkheid biedt om zich op de bepalingen en fundamentele beginselen van het Unierecht te beroepen om teruggaaf van de voldane accijns te verkrijgen.
- 13 Tussen de partijen in de procedure was reeds eerder een vergelijkbaar geding aanhangig. Hierover heeft de Varhoven administrativen sad op 17 juli 2014 een arrest gewezen waarbij het vonnis in eerste aanleg van de Administrativen sad Sofia-grad van 30 augustus 2013 werd bevestigd. Bij dit laatste vonnis werd een besluit van het Nachalnik na Mitnitsa Stolichna (hoofd van het douanekantoor Sofia) nietig verklaard voor dat deel waarin het Nachalnik had beslist over een verzoek van „Imperial Tobacco Bulgaria” tot teruggaaf van de accijns voor sigaretten. In hun uitspraken gingen de rechters ervan uit dat artikel 25, lid 1, juncto artikel 20, lid 2, punt 6, ZADS het geval regelt van de teruggaaf van de accijns voor goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen en onder toezicht van de douaneautoriteit op regelmatige wijze zijn vernietigd. Beide rechters voerden tevens de hierboven in de beschrijving van de feiten vermelde bepalingen van de richtlijnen aan. In het arrest van de Varhoven administrativen sad werd artikel 7, leden 1 en 4, van richtlijn 2008/118 als aanvullend argument aangehaald.
- 14 Het geschil tussen de partijen in de andere procedure begon evenwel reeds voor 2009, toen de bepaling in artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS nog aldus luidde dat de teruggaaf van de accijns in een dergelijke situatie was toegestaan. De verwijzing naar artikel 7 van richtlijn 2008/118 in het arrest van de Varhoven administrativen sad wordt door de thans aangezochte rechter niet gevolgd, aangezien de genoemde bepaling het tijdstip en de plaats van de verschuldigdheid van accijns en in het

bijzonder het tijdstip van de „uitslag tot verbruik” definieert, die in het onderhavige geschil niet aan de orde zijn.

- 15 De Zakon za aktsizite i danachnite skladove is op 1 januari 2006 in werking getreden. Artikel 25, lid 1, punt 1, bepaalde in de oorspronkelijke en in de latere versies tot 1 januari 2010 dat erkende entrepouthouders geen accijns verschuldigd zijn of de voldane accijns terugkrijgen, als accijnsgoederen, daaronder begrepen goederen die van fiscale merktekens waren voorzien, onder toezicht van de douaneautoriteiten werden vernietigd. Met de Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za aktsizite i danachnite skladove (Staatsblad [DV], nr. 95 van 1 december 2009, in werking sinds 1 januari 2010) werd die bepaling aldus gewijzigd dat de erkende entrepouthouders, totdat accijnsgoederen tot verbruik zijn uitgeslagen, geen accijns verschuldigd zijn, als deze goederen, daaronder begrepen goederen die van fiscale merktekens waren voorzien, onder toezicht van de douaneautoriteiten werden vernietigd.
- 16 Volgens de douaneautoriteiten is de wijziging van artikel 25, lid 1, punt 1, ZADS terug te voeren op de omzetting van richtlijn 2008/118 die naar hun mening geen bepalingen bevat betreffende de teruggaaf van accijns voor accijnsgoederen die onder toezicht van douaneautoriteiten zijn vernietigd nadat deze tot verbruik zijn uitgeslagen.
- 17 De onderneming voert op haar beurt aan dat de Bulgaarse staat de bepalingen van richtlijn 2008/118 met betrekking tot de mogelijke 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 op de juiste wijze heeft omgezet. Naar haar mening is een dergelijke aanpak niet verenigbaar met de in overweging 9 van richtlijn 2008/118 verankerde aard van de accijns, die wordt geheven op het verbruik van bepaalde goederen. Daarin is immers vastgelegd dat de accijns niet mag worden geheven op goederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan. De onderneming voert aan dat op deze wijze de Unierechtelijke beginselen van evenredigheid, gelijke behandeling en rechtszekerheid worden geschonden en dat de enige mogelijkheid om haar rechten te kunnen doen gelden erin bestaat dat zij zich op de rechtstreekse werking van de aangevoerde bepalingen van de richtlijnen beroept.
- 18 Om het geding in overeenstemming met de toepasselijke bepalingen van het secundaire Unierecht te kunnen beslechten, acht de Varhoven administrativen sad het noodzakelijk om het Hof van Justitie van de Europese Unie prejudiciële vragen voor te leggen over de uitlegging van artikel 11 van richtlijn 2008/118 en artikel 17 van richtlijn 2011/64.