



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 21 december 2023 *

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för varor – Artikel 34 FEUF – Kvantitativa importrestriktioner – Åtgärder med motsvarande verkan – Nationell lagstiftning enligt vilken den kvantitet cigaretter som får frisläppas för konsumtion under en viss period begränsas till ett tak som motsvarar den genomsnittliga månatliga kvantitet som frisläppts för konsumtion under de föregående tolv månaderna – Artikel 36 FEUF – Motivering – Bekämpning av skatteflykt och missbruk – Skydd för folkhälsan – Beskattning – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Artikel 7 – Tidpunkt då skattskyldigheten inträder – Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion – Artikel 9 – Villkoren för skattskyldighet och den tillämpliga punktskattesatsen – Överskridande av den tillämpliga kvantitativa begränsningen – Överskott – Tillämpning av den punktskattesats som var i kraft den dag då kontrolldeklarationen lämnades in”

I mål C-96/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 12 januari 2022, som inkom till domstolen den 11 februari 2022, i målet

CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna Z. Csehi, M. Ilešič (referent), I. Jarukaitis och D. Gratsias,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 mars 2023,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal SA, genom A. Moura Portugal och I. Teixeira, advogados,
- Portugals regering, genom P. Barros da Costa, A. Rodrigues och N. Vitorino, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Björkland, I. Melo Sampaio och F. Thiran, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 8 juni 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 34 FEUF samt artiklarna 7 och 9 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal SA (nedan kallat CDIL) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal). Målet rör eftertaxering avseende punktskatt som CDIL ska betala för cigaretter som frisläppts för konsumtion i Portugal.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/118

- 3 I skälen 2, 8, 9 och 31 i direktiv 2008/118 anges följande:
 - ”(2) Villkoren för uttag av punktskatt på de varor som omfattas av [rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva: område 9, volym 2, s. 57)], nedan kallade punktskattepliktiga varor, bör, för att säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt, även i fortsättningen vara harmoniserade.
 - ...
 - (8) För att den inre marknaden ska fungera korrekt krävs fortfarande att begreppet punktskatt, och villkoren för uttag av punktskatt, är desamma i alla medlemsstater, och därför måste det på gemenskapsnivå klargöras när punktskattepliktiga varor släpps för konsumtion och vem som är skyldig att betala punktskatten.

- (9) Eftersom punktskatt är en skatt på konsumtion av vissa varor bör skatten inte tas ut för punktskattepliktiga varor som under vissa omständigheter förstörts eller gått oåterkallerligen förlorade.

...

- (31) Medlemsstaterna bör kunna föreskriva att varor som släpps för konsumtion ska vara försedda med skattemärken eller nationella identifieringsmärken. Användning av sådana märken bör inte ställa några hinder i vägen för handeln mellan medlemsstaterna.

Eftersom användning av dessa märken inte bör leda till dubbelbeskattning, bör det klargöras att alla belopp som betalats eller garanterats för att erhålla sådana märken ska återbetalas, efterges eller utges av den medlemsstat som utfärdat märkena, om skattskyldighet har inträtt och punktskatt uppburits i en annan medlemsstat.

För att undvika eventuellt missbruk bör de medlemsstater som utfärdade skattemärkena eller identifieringsmärkena dock kunna ställa som villkor för återbetalningen, eftergivandet eller utgivandet att märkena bevisligen har avlägsnats eller förstörts.”

- 4 Artikel 1.1 i direktiv 2008/118 har följande lydelse:

”I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

...

- c) Tobaksvaror som omfattas av [rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291, 1995, s. 40)], [rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på cigaretter (EGT L 316, 1992, s. 8; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 87)] och [rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (EGT L 316, 1992, s. 10; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 89)].”

- 5 I artikel 2 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”Punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tidpunkten för

- a) tillverkningen, inklusive, i förekommande fall, utvinningen, inom gemenskapens territorium,
b) införseln till gemenskapens territorium.”

- 6 I artikel 7.1–7.3 i direktivet föreskrevs följande:

”1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.

2. Frisläppande för konsumtion ska vid tillämpningen av detta direktiv anses föreligga vid

- a) punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande,

- b) innehav av punktskattepliktiga varor utanför ramen för ett uppskovsförfarande för vilka punktskatt ännu inte har uppburits enligt gällande gemenskapsbestämmelser eller nationell lagstiftning,
- c) tillverkning av punktskattepliktiga varor, även otillåten, utanför ramen för ett uppskovsförfarande,
- d) import av punktskattepliktiga varor, även otillåten, såvida inte de punktskattepliktiga varorna omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.

3. Tiden för frisläppande för konsumtion ska vara

- a) i de situationer som avses i artikel 17.1 a ii, när den registrerade mottagaren tar emot de punktskattepliktiga varorna,
- b) i de situationer som avses i artikel 17.1 a iv, när mottagaren tar emot de punktskattepliktiga varorna,
- c) i de situationer som avses i artikel 17.2, när de punktskattepliktiga varorna tas emot på platsen för den direkta leveransen.”

7 I artikel 9 i direktivet föreskrivs följande:

”Villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan frisläpps för konsumtion.

Punktskatt ska påföras och uppbäras och i tillämpliga fall återbetalas eller efterges i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat. Medlemsstaterna ska tillämpa samma förfaranden för inhemska varor som för varor från andra medlemsstater.”

8 I artikel 11 första stycket i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”Utöver i de fall som avses i artiklarna 33.6, 36.5 och 38.3 samt i de fall som anges i de direktiv som avses i artikel 1, kan punktskatt på punktskattepliktiga varor som frisläpps för konsumtion, på begäran av en berörd person, återbetalas eller efterges av de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten där dessa varor frisläpptes för konsumtion i de situationer som fastställs av medlemsstaterna och enligt de villkor som medlemsstaterna fastställer för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk.”

9 I artikel 39.1 och 39.3 första stycket i direktivet föreskrevs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 7.1 får medlemsstaterna kräva att punktskattepliktiga varor bär skattemärken eller nationella identifieringsmärken för fiskala ändamål när de släpps för konsumtion på deras territorium eller, i de fall som avses i artikel 33.1 första stycket och artikel 36.1, när de förs in på deras territorium.

...

3. Medlemsstaterna ska, utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelser som de kan komma att införa för att säkra en korrekt tillämpning av denna artikel och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, se till att de skattemärken eller nationella

identifieringsmärken som avses i punkt 1 inte skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor.

...”

- 10 Direktiv 2008/118 upphävdes med verkan från den 13 februari 2023 genom rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (EUT L 58, 2020, s. 4).
- 11 Artikel 8 i det direktivet, med rubriken ”Villkor för skattskyldighet och tillämpliga punktskattesatser”, har följande lydelse:

”Villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan frisläpps för konsumtion.

Punktskatt ska påföras och uppbäras och i tillämpliga fall återbetalas eller efterges i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat. Medlemsstaterna ska tillämpa samma förfaranden för inhemska varor som för varor från andra medlemsstater.

Genom undantag från första stycket kan, om punktskattesatserna ändras, punktskatten för lager av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion vid behov höjas eller sänkas.”

Portugisisk rätt

- 12 I artikel 8 i Código dos Impostos Especiais de Consumo (punktskattelagen) (nedan kallad CIEC), med rubriken ”Skattskyldighet”, föreskrivs följande:

”1. Skattskyldighet inträder inom landet när de varor som avses i artikel 5 släpps för konsumtion eller när förluster konstateras, vilka ska beskattas i enlighet med denna lag.

2. Den punktskattesats som ska tillämpas är den som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder.”

- 13 I artikel 9 CIEC, med rubriken ”Frisläppande för konsumtion”, föreskrivs följande

”1. Vid tillämpningen av denna lag ska följande betraktas som ”frisläppande för konsumtion” av punktskattepliktiga varor:

- a) punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande,
- b) innehav av dessa varor utanför uppskovsförfarandet utan att den skatt som ska betalas har tagits ut,
- c) tillverkning av dessa varor utanför uppskovsförfarandet utan att den skatt som ska betalas har tagits ut,
- d) import av dessa produkter, såvida de inte omedelbart efter importen omfattas av uppskovsförfarandet,

- e) införsel, även otillåten, av dessa varor till det nationella territoriet utanför uppskovsförfarandet,
 - f) upphörande eller åsidosättande av villkoren för en skatteförmån,
...
2. Tiden för frisläppande för konsumtion ska vara
- a) vad gäller varor som flyttas från ett skatteupplag till en registrerad mottagare under ett uppskovsförfarande, den tidpunkt då mottagaren tar emot varorna,
 - b) vad gäller varor som under ett uppskovsförfarande flyttas till en av de mottagare som avses i artikel 6.1 a-d, den tidpunkt då dessa mottagare tar emot varorna,
 - c) i den situation som avses i led f i föregående punkt, tidpunkten för upphörande eller åsidosättande av villkoren för skatteförmånen,
 - d) i den situation som avses i artikel 35.4, den tidpunkt då de punktskattepliktiga varorna tas emot på platsen för den direkta leveransen,
..."
- 14 I artikel 106 i CIEC, med rubriken "Särskilda regler för frisläppande för konsumtion", föreskrivs följande:
- "1. Frisläppande av cigaretter för konsumtion omfattas av de villkor som gäller mellan den 1 september och den 31 december varje kalenderår.
 - 2. Under den period som avses i föregående punkt får varje näringsidkares månatliga frisläppande av cigaretter för konsumtion inte överskrida en viss kvantitet, som motsvarar den månatliga genomsnittliga kvantiteten cigaretter som släppts för konsumtion under de tolv månader som närmast föregår denna period jämte ett tillägg med tio procent.
 - 3. Vid tillämpningen av föregående punkt ska den månatliga genomsnittliga kvantiteten beräknas på grundval av den totala kvantitet cigaretter som frisläppts för konsumtion under perioden från den 1 september föregående år till den 31 augusti nästföljande år.
 - 4. Varje näringsidkare ska senast den 15 september varje år till det behöriga tullkontoret ge in en första deklaration med uppgift om näringsidkarens månatliga genomsnittliga kvantitet och den högsta tillåtna kvantitet som gäller för vederbörande under den period som omfattas av villkor.
 - 5. I vederbörligen styrkta undantagsfall, där försäljningsvolymen plötsligt och under en begränsad tid har förändrats, får tillstånd ges till överskridande av de nämnda högsta tillåtna kvantiteterna, trots att dessa inte beaktas vid beräkningen av den månatliga genomsnittliga kvantiteten för nästföljande år.
 - 6. Efter utgången av den period som omfattas av villkor och senast i slutet av januari månad varje år ska näringsidkaren till det behöriga tullkontoret ge in en kontrolldeklaration med uppgift om

den totala kvantitet cigaretter som faktiskt har släppts för konsumtion under perioden som omfattas av villkor.

7. Om den högsta tillåtna kvantitet som avses i punkt 4 överskrids, och detta konstateras genom att uppgifterna i kontrolldeklarationen jämförs med de uppgifter som behandlats av myndigheten, ska överskridande tobakskvantiteter beskattas enligt den skattesats som gällde den dag då kontrolldeklarationen gavs in. Sådan beskattning utgör inte hinder för inledandet av ett överträdelseförfarande, om ett sådant är påkallat.

8. Bestämmelserna i denna artikel är var och en tillämpliga på portugisiska fastlandet, den autonoma regionen Azorerna och den autonoma regionen Madeira. De skyldigheter som föreskrivs i de föregående punkterna ska fullgöras hos det tullkontor där frisläppandet för konsumtion behandlas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 CDIL är ett bolag bildat enligt portugisisk rätt. Bolaget är verksamt inom detaljhandel med tobaksvaror och bedriver verksamhet som lagerhållare som godkänts av den portugisiska skatte- och tullmyndigheten i den autonoma regionen Madeira.
- 16 Den 15 september 2010 ingav CDIL, i enlighet med artikel 106.4 CIEC, en första deklaration till tullkontoret i Funchal (Portugal) med uppgift om den genomsnittliga månatliga kvantiteten cigaretter som frisläppts för konsumtion under de föregående tolv månaderna, det vill säga mellan den 1 september 2009 och den 31 augusti 2010.
- 17 Den 22 september 2010 underrättade tullkontoret i Funchal CDIL om att en kvantitativ begränsning på 1 644 005 cigaretter hade fastställts för perioden 1 september 2010–31 december 2010, beräknad i enlighet med artikel 106.1 och 106.2 i CIEC.
- 18 Den 18 november 2010 ansökte Logista, med tillämpning av artikel 106.5 CIEC, om tillstånd att inte iaktta denna kvantitativa begränsning.
- 19 Den 7 januari 2011 avslog tullkontoret i Funchal denna ansökan med motiveringen att underlåtenheten att iaktta den kvantitativa begränsningen i fråga inte motiverades av en plötslig och tidsbegränsad förändring av försäljningsvolymen, såsom krävs enligt denna bestämmelse. CDIL överklagade detta beslut, men överklagandet avslogs.
- 20 Den 18 januari 2011 ingav CDIL, i enlighet med artikel 106.6 CIEC, en kontrolldeklaration till tullkontoret i Funchal, i vilken det för perioden 1 september 2010–31 december 2010 intygades att en kvantitet cigaretter som var mer än tre gånger större än den kvantitativa gräns som fastställts för samma period hade frisläppts för konsumtion.
- 21 Med tillämpning av artikel 106.7 i CIEC efterbeskattades CDIL med ett belopp på 4 607,69 euro, jämte 1,80 euro, för det antal cigaretter som CDIL hade frisläppt för konsumtion under perioden 1 september 2010–31 december 2010 och som överskred den högsta tillåtna kvantitet som föreskrivs i artikel 106.2 CIEC. I enlighet med artikel 106.7 i CIEC beräknade tullkontoret den punktskatt som skulle betalas med tillämpning av den skattesats som gällde den dag då kontrolldeklarationen lämnades in.

- 22 CDIL överklagade beslutet om efterbeskattning till Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Förvaltnings- och skattedomstolen i Funchal, Portugal), som ogillade överklagandet genom dom av den 24 juni 2016.
- 23 CDIL har överklagat den domen till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal), som är den hänskjutande domstolen.
- 24 CDIL, som inte har bestritt att det överskridit de kvantitativa begränsningar som var tillämpliga under den aktuella period som omfattas av villkor, har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att artikel 106 i CIEC inte är förenlig med unionsrätten.
- 25 För det första utgör nämligen införandet av en lagstadgad begränsning av den kvantitet cigaretter som får frisläppas för konsumtion, eftersom det i praktiken framför allt påverkar cigaretter med ursprung i andra medlemsstater, en kvantitativ importrestriktion som är förbjuden enligt artikel 34 FEUF och som inte kan rättfärdigas enligt artikel 36 FEUF.
- 26 CDIL har för det andra gjort gällande att tillämpningen av den punktskattesats som var i kraft vid tidpunkten för ingivandet av kontrolldeklarationen strider mot artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118, av vilka det framgår att villkoren för skattskyldighet och den tillämpliga skattesatsen är de som gällde den dag då tobaken frisläpptes för konsumtion.
- 27 Skatte- och tullmyndigheten har för sin del gjort gällande att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet varken inför någon kvantitativ restriktion eller en åtgärd med motsvarande verkan som kan hindra den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna, eftersom den är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer.
- 28 Skatte- och tullmyndigheten har dessutom gjort gällande att denna lagstiftning är förenlig med direktiv 2008/118, eftersom skattskyldighet för punktskatt enligt nämnda lagstiftning inträder när varan släpps för konsumtion, i enlighet med vad som föreskrivs i artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118.
- 29 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
 - ”1) Kan de högsta tillåtna kvantiteter för frisläppande för konsumtion som föreskrivs i artikel 106 CIEC, genom att det där föreskrivs att en näringsidkare under den sista fyramånadersperioden varje år bara får släppa ut en kvantitet cigaretter på marknaden som inte överstiger den månatliga genomsnittliga kvantiteten cigaretter som frisläppts för konsumtion under de närmast föregående tolv månaderna, utgöra kvantitativa importrestriktioner eller åtgärder med motsvarande verkan i den mening som avses i artikel 34 FEUF?
 - 2) Utgör de bestämmelser om skattskyldighet för punktskatt som infördes genom artiklarna 7 och 9 i [direktiv 2008/118], hinder för att beskatta de cigarettkvantiteter som överskrider den högsta tillåtna kvantitet för frisläppande för konsumtion som föreskrivs i artikel 106.2 CIEC enligt den skattesats som gällde den dag då kontrolldeklarationen gavs in, i enlighet med artikel 106.7 CIEC?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 34 och 36 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken den kvantitet cigaretter som en näringsidkare frisläppt för konsumtion per månad under perioden 1 september–31 december varje kalenderår inte får överstiga den genomsnittliga månatliga kvantiteten cigaretter som aktören har frisläppt för konsumtion under de föregående tolv månaderna, ökad med 10 procent.
- 31 Domstolen erinrar om att den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna utgör en grundläggande princip i EUF-fördraget som kommer till uttryck genom förbudet i artikel 34 FEUF mot kvantitativa importrestriktioner mellan medlemsstaterna och mot åtgärder med motsvarande verkan (dom av den 23 mars 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 32 För det första utgör en sådan åtgärd som den som är i fråga i det nationella målet, som består i att införa kvantitativa begränsningar för frisläppandet av cigaretter för konsumtion inom en medlemsstats territorium, inte en ”kvantitativ importrestriktion” i den mening som avses i artikel 34 FEUF, eftersom den inte begränsar de kvantiteter cigaretter som får importeras till denna medlemsstat.
- 33 Vidare framgår det av fast rättspraxis att förbudet i artikel 34 FEUF mot åtgärder med motsvarande verkan som kvantitativa importrestriktioner avser alla åtgärder vidtagna av medlemsstaterna som direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt kan hindra tillträdet till marknaden i en medlemsstat för varor med ursprung i andra medlemsstater, även om en sådan åtgärd varken har till syfte eller verkan att behandla varor från andra medlemsstater mindre förmånligt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis).
- 34 I förevarande fall ska det påpekas att en sådan åtgärd som den som är i fråga i det nationella målet, som består i att ålägga de berörda näringsidkarna begränsningar av den kvantitet cigaretter som de kan frisläppa för konsumtion, är ägnad att avskräcka dem, eller göra det mindre attraktivt för dem, att till den medlemsstat som infört denna åtgärd importera cigaretter i mängder som överskrider de fastställda begränsningarna.
- 35 En sådan åtgärd kan således potentiellt hindra tillträdet till marknaden i den berörda medlemsstaten för cigaretter som kan importeras från andra medlemsstater, och den utgör följaktligen en åtgärd med verkan motsvarande kvantitativa restriktioner i den mening som avses i artikel 34 FEUF, vilken i princip är oförenlig med de skyldigheter som följer av denna artikel.
- 36 Det följer av fast rättspraxis att en nationell lagstiftning som utgör en åtgärd med verkan motsvarande kvantitativa restriktioner likväl kan vara motiverad av något av de skäl av allmänintresse som räknas upp i artikel 36 FEUF eller av tvingande krav av allmänintresse. I båda dessa fall måste den nationella åtgärden vara ägnad att säkerställa att det eftersträlvade målet uppnås och den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom av den 23 mars 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

- 37 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den åtgärd som är i fråga i det nationella målet syftar till att förhindra att näringsidkarna, vid en tidpunkt då den punktskattesats som är tillämplig på cigaretter under följande år redan är känd, frisläpper cigaretterna för konsumtion, i den mening som avses i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, i syfte att bygga upp stora lager av cigaretter som omfattas av en punktskattesats som är lägre än den som tillämpas under det året, under vilket cigaretterna faktiskt saluförs. Det framgår således, med förbehåll för den nationella domstolens kontroll, att åtgärden är avsedd att bekämpa skatteundandragande och att skydda den portugisiska statens skatteintäkter. Enligt denna medlemsstats regering har denna åtgärd, i den mån den syftar till att säkerställa att höjningen av skattesatsen för tobaksvaror får verkan, även som mål att skydda folkhälsan.
- 38 Enligt fast rättspraxis utgör målet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de fria rörligheterna (dom av den 27 januari 2022, kommissionen/Spanien (Informationskyldighet på skatteområdet), C-788/19, EU:C:2022:55, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 39 Såsom framgår av artikel 11 första stycket och artikel 39.3 första stycket samt av skäl 31 i direktiv 2008/118 ingår detta mål, tillsammans med målet att bekämpa eventuellt missbruk, bland de mål som eftersträvas med direktivet. Domstolen har emellertid slagit fast att frisläppande av cigarettpaket för konsumtion i alltför stora kvantiteter i slutet av året, i syfte att undvika en höjning av punktskatten, kan utgöra en form av missbruk som medlemsstaterna har rätt att förhindra genom att vidta lämpliga åtgärder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, kommission/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkterna 59 och 60).
- 40 Enligt fast rättspraxis ingår dessutom skyddet för människors hälsa bland de skäl av allmänintresse som räknas upp i artikel 36 FEUF, eftersom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att människors hälsa och liv ges högsta prioritet bland de värden och intressen som skyddas genom fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, punkt 30).
- 41 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning framgår det således av de uppgifter som kommit till EU-domstolens kännedom att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som i princip kan rättfärdiga en inskränkning i den fria rörligheten för varor.
- 42 Såsom framgår av punkt 36 ovan ska det även prövas huruvida den åtgärd som är aktuell i det nationella målet är ägnad att säkerställa uppnåendet av dessa legitima mål och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
- 43 I detta hänseende ankommer det ytterst på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målet och att tolka den nationella lagstiftningen, att avgöra huruvida och i vilken utsträckning denna lagstiftning uppfyller dessa krav. Den domstolen ska göra en objektiv bedömning, med hjälp av exakta statistiska uppgifter eller på annat sätt, av huruvida den bevisning som medlemsstaten lagt fram rimligen gör det möjligt att anse att de medel som valts är ägnade att förverkliga de eftersträvalda målen samt huruvida det är möjligt att uppnå dessa mål genom åtgärder som är mindre begränsande för den fria rörligheten för varor (dom av den 23 mars 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

- 44 EU-domstolen, som ska ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, är emellertid behörig att, mot bakgrund av handlingarna i det nationella målet och de skriftliga och muntliga yttranden som getts in till den, lämna upplysningar av sådant slag att den hänskjutande domstolen kan avgöra målet (dom av den 23 mars 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 45 Vad för det första gäller frågan huruvida den aktuella nationella lagstiftningen är ägnad att uppnå de åberopade målen, påpekar domstolen att denna lagstiftning kan avskräcka näringsidkare från att vid årets slut, i syfte att neutralisera effekterna av en framtida höjning av punktskattesatsen, ackumulera cigaretter som i själva verket är avsedda att saluföras påföljande år. Omvänt skulle avsaknaden av kvantitativa begränsningar för cigaretter som släppts ut på marknaden under den period som omfattas av villkor göra verkan av den framtida höjningen av punktskattesatsen ineffektiv, vilken i allmänhet medför en höjning av detaljhandelspriset för cigarettpaket (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2010, kommissionen/Irland, C-221/08, EU:C:2010:113, punkt 54 och där angiven rättspraxis), och således neutralisera, åtminstone i viss mån, den potentiella avskräckande verkan av en sådan höjning för konsumenterna. Domstolen konstaterar följaktligen att en sådan lagstiftning är lämplig för att uppnå målen att skydda folkhälsan och att bekämpa skatteflykt och missbruk.
- 46 Vad för det andra gäller bedömningen av huruvida en sådan åtgärd som den som är i fråga i det nationella målet är nödvändig, ska det understrykas att skyddet för folkhälsan, såsom det har erinrats om i punkt 40 i förevarande dom, har högsta prioritet bland de värden och intressen som skyddas genom EUF-fördraget och att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa på vilken nivå de vill säkerställa detta skydd och på vilket sätt denna nivå ska uppnås, vilket innebär att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 mars 2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, punkt 64 och där angiven rättspraxis).
- 47 Det ingrepp i den fria rörligheten för cigaretter som en sådan åtgärd som den som är i fråga i det nationella målet medför förefaller inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som eftersträvas med denna åtgärd.
- 48 Det ska i detta hänseende påpekas att den kvantitativa begränsning som varje näringsidkare åläggs enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet fastställs på grundval av den genomsnittliga månatliga kvantiteten cigaretter som näringsidkaren har frisläppt för konsumtion under de tolv föregående månaderna, ökad med 10 procent, och att denna lagstiftning inte är av absolut karaktär, eftersom det i artikel 106.5 CIEC föreskrivs en möjlighet att avvika från denna kvantitativa begränsning vid en plötslig och tidsmässigt begränsad förändring av försäljningsvolymen.
- 49 Även om det i nämnda lagstiftning, i artikel 106.7 CIEC, visserligen föreskrivs en möjlighet att inleda ett överträdelseförfarande mot en näringsidkare som har överskridit den kvantitativa gräns som fastställts för denne, påverkar en sådan möjlighet inte i sig lagstiftningens proportionalitet, under förutsättning att de sanktioner som kan åläggas efter detta förfarande i sig är proportionerliga.
- 50 Denna slutsats påverkas inte av den av klaganden i det nationella målet åberopade omständigheten att det i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet dessutom föreskrivs att cigarettpaket, när de väl har släppts ut på marknaden, inte längre får saluföras eller säljas efter den tredje månaden av året efter det år då de frisläpptes för konsumtion. Ett sådant

förbud stärker tvärtom denna lagstiftnings effektivitet och konsekvens genom att det uppmuntrar näringsidkarna att inte släppa ut alltför stora mängder cigaretter för konsumtion under ett visst kalenderår i avvaktan på en höjning av punktskatten under det påföljande kalenderåret (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkterna 66, 72, 78 och 79).

- 51 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 34 FEUF och 36 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det, i syfte att bekämpa skatteflykt och missbruk och för att skydda folkhälsan, föreskrivs att den kvantitet cigaretter som en näringsidkare frisläpper för konsumtion per månad under perioden 1 september–31 december varje kalenderår inte får överstiga den genomsnittliga månatliga kvantitet cigaretter som näringsidkaren har frisläppt för konsumtion under de föregående tolv månaderna, ökad med 10 procent.

Den andra frågan

- 52 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den punktskattesats som är i kraft vid ett senare datum än den dag då cigaretterna frisläpps för konsumtion ska tillämpas på den kvantitet cigaretter som överstiger den kvantitativa gräns för frisläppande för konsumtion som föreskrivs i denna lagstiftning.
- 53 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 1.1 i direktiv 2008/118 är syftet med detta direktiv att fastställa allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av punktskattepliktiga varor, däribland tobaksvaror, för att bland annat, såsom framgår av skäl 8 i direktivet, säkerställa att begreppet punktskatt och villkoren för uttag av punktskatt är identiska i alla medlemsstater (dom av den 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 38 och där angiven rättspraxis) och, således, att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl genom fri rörlighet för de berörda varorna inom unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punkt 28).
- 54 Den skattegrundande händelsen, i den mening som avses i direktiv 2008/118, består enligt artikel 2 i direktivet av att punktskattebelagda varor tillverkas inom eller införs till unionens territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 55 Enligt artikel 7.1 i nämnda direktiv inträder emellertid skattskyldigheten för punktskatt när de punktskattepliktiga varorna frisläpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.
- 56 I enlighet med det mål som anges i skäl 8 i direktiv 2008/118, nämligen att harmonisera tidpunkten för skattskyldighetens inträde och således att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl, innehåller artikel 7.2 i direktivet en uppräkningslista av de situationer som ger upphov till ”frisläppande för konsumtion” i den mening som avses i direktivet.
- 57 Enligt artikel 7.2 a i direktivet omfattar begreppet ”frisläppande för konsumtion” bland annat varje avvikelse, även otillåten, av punktskattebelagda varor från ett uppskovsförfarande, som definieras i artikel 4 led 7 i samma direktiv (dom av den 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

- 58 Dessa uppskavsregler kännetecknas av att skattskyldighet avseende den punktskatt som belöper på varor som omfattas av bestämmelserna i fråga ännu inte har inträtt, trots att den transaktion som medför att skattskyldighet inträder redan har ägt rum. Vad gäller punktskattepliktiga varor medför dessa regler således att skattskyldighet skjuts upp till dess att ett villkor för skattskyldighet är uppfyllt (dom av den 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 59 Eftersom punktskatten, såsom påpekas i skäl 9 i direktiv 2008/118, är en skatt på konsumtion, ska tidpunkten för skattskyldighetens inträde i princip inträffa så nära som möjligt den tidpunkt då den punktskattepliktiga varan konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 57 och där angiven rättspraxis).
- 60 Det ska i detta sammanhang påpekas att enligt artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118 ska villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan frisläpps för konsumtion. I artikel 9 andra stycket i direktivet föreskrivs dessutom att punktskatt ska påföras och uppbäras och i tillämpliga fall återbetalas eller efterges i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat.
- 61 Eftersom det i artikel 9 första stycket i nämnda direktiv hänvisas till den nationella rätt som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder, bland annat vad gäller fastställandet av villkoren för skattskyldighet, innebär detta med nödvändighet att medlemsstaterna har en viss normgivningskompetens på området (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 61).
- 62 I enlighet med det mål som eftersträvas med direktiv 2008/118, att harmonisera tidpunkten för skattskyldighetens inträde för att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl, vilket det erinrats om i punkterna 53, 55 och 56 ovan, måste de villkor för skattskyldighet som anges i artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118 med nödvändighet skiljas från villkoren för själva begreppet skattskyldighet, vilka, såsom anges i skäl 8 i direktivet, ska vara desamma i alla medlemsstater.
- 63 Såsom framgår av själva lydelsen av artikel 7.1 och artikel 9 första stycket i samma direktiv avser dessa villkor tidpunkten för skattskyldighetens inträde, den medlemsstat i vilken den ska tas ut och den tidpunkt som är relevant för fastställandet av den tillämpliga punktskattesatsen.
- 64 Härav följer att artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118 inte kan tolkas så, att den tillåter medlemsstaterna att göra undantag från nämnda villkor, i synnerhet från villkoret avseende den relevanta tidpunkten för att fastställa den tillämpliga punktskattesatsen.
- 65 Eftersom det i denna bestämmelse föreskrivs att detta datum ska motsvara datumet för skattskyldighetens inträde och eftersom, såsom konstaterats i punkt 55 i förevarande dom, artikel 7.1 i direktiv 2008/118 på ett klart och ovillkorligt sätt föreskriver att skattskyldigheten ska inträda vid den tidpunkt då den punktskattepliktiga varan frisläpps för konsumtion, måste den tillämpliga punktskattesatsen med nödvändighet vara den som var i kraft vid tidpunkten för frisläppandet för konsumtion.

- 66 Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkterna 52 och 53 i sitt förslag till avgörande, stöds denna tolkning av bestämmelserna i kapitel V i direktiv 2008/118, med rubriken "Flyttning och beskattning av punktskattepliktiga varor efter frisläppande för konsumtion". I dessa bestämmelser föreskrivs uttryckligen de fall då skattskyldighet för punktskatt på en produkt som redan frisläppts för konsumtion inträder vid en tidpunkt efter frisläppandet för konsumtion. Dessa bestämmelser reglerar situationer där en punktskattepliktig produkt som frisläppts för konsumtion i en medlemsstat därefter flyttas till en annan medlemsstat. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 53 i sitt förslag till avgörande är det utrett att den åtgärd som är aktuell i det nationella målet inte omfattas av någon av dessa situationer.
- 67 Medlemsstaterna får således inte, inom ramen för de regler som följer av artikel 7.1 och artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118, i den lydelse som var i kraft innan det upphävdes och ersattes av direktiv 2020/262, vars artikel 8 tredje stycket i detta avseende ändrar artikel 9 i direktiv 2008/118, föreskriva att den punktskattesats som är tillämplig på cigaretter som frisläppts för konsumtion i strid med den kvantitativa gräns som fastställs i den nationella lagstiftningen ska vara den som är i kraft vid en senare tidpunkt än den punktskattesats som var tillämplig då cigaretterna frisläppts för konsumtion.
- 68 Även om direktiv 2008/118, såsom har påpekats i punkterna 38 och 39 ovan, visserligen inte hindrar medlemsstaterna från att vidta åtgärder för att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, får deras lagstiftningsbefogenhet avseende vidtagandet av sådana åtgärder inte utövas i strid med bestämmelserna i detta direktiv, särskilt artikel 7.1 och artikel 9 första stycket i direktivet, på grund av att de kan undergräva det mål rörande harmonisering som unionslagstiftaren har eftersträvat och som bland annat anges i skäl 8 i ingressen till detta direktiv.
- 69 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den punktskattesats som är i kraft vid ett senare datum än det datum då cigaretterna frisläppts för konsumtion ska tillämpas på den kvantitet cigaretter som överstiger den kvantitativa gräns för frisläppande för konsumtion som föreskrivs i denna lagstiftning.

Rättegångskostnader

- 70 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 1) Artiklarna 34 FEUF och 36 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det, i syfte att bekämpa skatteflykt och missbruk och för att skydda folkhälsan, föreskrivs att den kvantitet cigaretter som en näringsidkare frisläpper för konsumtion per månad under perioden 1 september–31 december varje kalenderår inte får överstiga den genomsnittliga månatliga kvantitet cigaretter som näringsidkaren har frisläppt för konsumtion under de föregående tolv månaderna, ökad med 10 procent.**

2) Artiklarna 7 och 9 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG

ska tolkas så,

att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den punktskattesats som är i kraft vid ett senare datum än det datum då cigaretterna frisläpps för konsumtion ska tillämpas på den kvantitet cigaretter som överstiger den kvantitativa gräns för frisläppande för konsumtion som föreskrivs i denna lagstiftning.

Underskrifter