



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 9 juni 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Artikel 11 – Återbetalning av punktskatt på punktskattepliktiga varor som frisläppts för konsumtion – Direktiv 2011/64/EU – Artikel 17, första stycket b – Återbetalning av punktskatt som redan erlagts, med hjälp av skattemärken, på tobaksvaror som förstörts under myndighets tillsyn – Skyldighet för medlemsstaterna att anta en lagstiftning som föreskriver återbetalning av punktskatt på tobaksvaror som frisläppts till konsumtion och som förstörts under tullmyndighets tillsyn – Föreligger inte”

I mål C-55/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 6 januari 2021, som inkom till domstolen den 28 januari 2021, i målet

Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”

mot

”IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

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

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”, genom P. Tonev, i egenskap av ombud,
- ”IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, genom T. Nenov och D. Vuchkov, advokati,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

- Bulgariens regering, genom M. Georgieva och L. Zaharieva, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom V. Bozhilova och C. Perrin, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 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) och artikel 17 första stycket b i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (EUT L 176, 2011, s. 24).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Direktor na Agentsia "Mitnitsi" (direktören för tullmyndigheten, Bulgarien) (nedan kallad myndighetens direktör) och "IMPERIAL TOBACCO BULGARIA" EOOD, etablerat i Bulgarien (nedan kallat Imperial), angående återbetalning av punktskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/118

- 3 Skälen 8, 9 och 31 i direktiv 2008/118 har följande lydelse:
 - "(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 [unions-]nivå 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 I artikel 1.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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 anges följande:

”Punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tidpunkten för

- a) tillverkningen ... inom [unionens] territorium,
- b) införseln till [unionens] territorium.”

6 Artikel 4 i direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv och dess genomförandebestämmelser avses med

1. *godkänd upplagshavare*: en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag,

...

7. *uppskovsförfarande*: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av punktskattepliktiga varor som inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang, varvid punktskatten är vilande,

...

11. *skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt ett uppskovsförfarande av en godkänd upplagshavare i dennes affärsverksamhet under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.”
- 7 Kapitel II i direktivet, med rubriken ”Skyldighet att betala punktskatt, återbetalning av och undantag från punktskatt”, innehåller tre avsnitt. I avsnitt 1, med rubriken ”Tid och plats för skattskyldighetens inträde”, återfinns artiklarna 7–10.
- 8 I artikel 7 i direktivet föreskrivs 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,
- ...
4. Att de punktskattepliktiga varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkallerligen gått förlorade inom ramen för ett uppskovsförfarande på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure eller ... som en följd av de behöriga myndigheternas medgivande, [ska] inte betraktas som ett frisläppande för konsumtion.
- Vid tillämpningen av detta direktiv ska varor anses vara fullständigt förstörda eller oåterkallerligen ha gått förlorade, om de har gjorts oanvändbara som punktskattepliktiga varor.
- Att de punktskattepliktiga varorna i fråga har förstörts helt eller gått oåterkallerligen förlorade ska på ett tillfredsställande sätt kunna påvisas för de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där varorna förstördes helt eller gick oåterkallerligen förlorade eller, om det inte är möjligt att fastställa var förlusten skett, där den upptäcktes.
5. Varje medlemsstat ska upprätta sina egna bestämmelser och villkor för att fastställa de förluster som det hänvisas till i punkt 4.”
- 9 I artikel 11, som återfinns i avsnitt 2, med rubriken ”Återbetalning och eftergift”, i kapitel II i direktiv 2008/118, föreskrivs följande:
- ”Utöver i de fall ... 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.
- ...”
- 10 I artikel 15.2 i nämnda direktiv föreskrivs följande:
- ”Tillverkningen, bearbetningen och förvaringen av punktskattepliktiga varor för vilka punktskatt inte har betalats ska äga rum i ett skatteupplag.”

11 I artikel 39 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 7.1 får medlemsstaterna kräva att punktskattepliktiga varor bär skattemärken ... när de släpps för konsumtion 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 ... inte skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor.

När sådana märken anbringas på punktskattepliktiga varor ska alla belopp, utom kostnaderna för deras utfärdande, som betalats eller ställts som säkerhet för erhållandet av sådana märken återbetalas, efterges eller utges av den medlemsstat som utfärdade dem om punktskatteplikten har utlösts och har uppburits i en annan medlemsstat.

Den medlemsstat som utfärdade dessa skattemärken eller identifieringsmärken får dock ställa som villkor för återbetalningen, eftergivandet eller utgivandet av det belopp som betalats eller ställts som säkerhet, att det på ett tillfredsställande sätt kan visas för dess behöriga myndigheter att märkena har avlägsnats eller förstörts.”

Direktiv 2011/64

12 Skälen 2, 15 och 16 i direktiv 2011/64 har följande lydelse:

”(2) Unionens skattelagstiftning om tobaksprodukter bör säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt, samtidigt som en hög hälsoskyddsnivå säkerställs enligt vad som krävs i artikel 168 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, med tanke på att tobaksvaror kan orsaka allvarliga hälsoskador samt på att unionen är part i Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll. ...

...

(15) ... En viss grad av konvergens mellan de skattenivåer som tillämpas i medlemsstaterna skulle bidra till att minska bedrägerier och smuggling inom unionen.

(16) Sådan konvergens skulle också bidra till att säkerställa en hög hälsoskyddsnivå för människor. Beskattningsnivån är en viktig faktor i priset på tobaksvaror, vilket i sin tur påverkar konsumenternas rökvanor. Bedrägerier och smuggling undergräver de skattebetingade prisnivåerna, i synnerhet på cigaretter och finskuren tobak avsedd för rullning av cigaretter, och gör det därför svårare att nå målen för tobakskontroll och hälsoskyddsmålen.”

13 I artikel 1 i direktivet föreskrivs följande:

”Detta direktiv lägger fast allmänna principer för harmoniseringen av strukturen och skattesatserna för den punktskatt som medlemsstaterna lägger på tobaksprodukter.”

- 14 Enligt artikel 16.1 i nämnda direktiv gäller följande:

”Senast under den sista etappen av harmoniseringen av punktskatten ska reglerna för uppbörd av punktskatten harmoniseras. Under föregående etapp ska punktskatten i princip tas ut med hjälp av skattemärken. ...”

- 15 I artikel 17 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande tobaksvaror får undantas från punktskatt eller punktskatt som erlagts för dem får återbetalas:

- a) Denaturerade tobaksvaror som används för industriella ändamål eller trädgårdsändamål.
- b) Tobaksvaror som förstörs under myndighets tillsyn.
- c) Tobaksvaror som uteslutande är avsedda för vetenskapliga försök eller för prov rörande varornas kvalitet.
- d) Tobaksvaror som vidarebearbetas av producenten.

Medlemsstaterna ska bestämma de villkor och formaliteter som ska gälla för ovannämnda undantag eller återbetalning.”

- 16 Genom direktiv 2011/64 kodifierades och upphävdes direktiven 92/79, 92/80 och 95/59 med verkan från och med den 1 januari 2011. Enligt artikel 21 andra stycket i direktivet ska hänvisningar till de upphävda direktiven anses som hänvisningar till detta direktiv.

Bulgarisk rätt

- 17 I artikel 25 i Zakon za aktsizite i danachnite skladowe (lagen om punktskatter och skatteupplag), DV nr 91 av den 15 november 2005, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad punktskattelagen), föreskrivs följande:

”(1) Fram till dess att punktskattebelagda varor släpps för konsumtion är godkända upplagshavare och registrerade personer inte skyldiga att betala punktskatt

- 1. när punktskattebelagda varor förstörs under tullmyndigheternas kontroll, inbegripet varor som bär punktskattemärket, samt om punktskattemärkena har kasserats eller förstörts på de villkor som anges i artikel 64 meningarna 21 och 22.

...”

- 18 I artikel 27 i punktskattelagen föreskrivs följande:

”(1) På skriftlig begäran eller på initiativ av tullmyndigheterna ska den punktskatt som felaktigt betalats, eller ska återbetalas, återbetalas eller kvittas som återbetalning av den berörda personens offentligrättsliga skulder som kan utkrävas av [Agentsia 'Mitnitsi' (tullmyndigheten, Bulgarien)].

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 19 Imperial är en godkänd lagerhavare med ett skatteupplag i Sofia (Bulgarien). Den 2 april 2019 inkom Imperial till Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya "Mitnitsi" (tullmyndighetens regionkontor syd-väst, Bulgarien) med en ansökan om återbetalning av punktskatt på totalt 90 437,69 bulgariska leva (BGN) (cirka 46 300 euro) med stöd av artikel 27.1 i punktskattelagen.
- 20 Till stöd för sin ansökan om återbetalning åberopade Imperial att de aktuella varorna, som hade frisläppts för konsumtion, var tobaksvaror som bolaget ägde och som hade förstörts under tullmyndighets tillsyn den 1 juli 2016.
- 21 Vid en kontroll konstaterade tullmyndigheterna att de varor som avsågs i ansökan hade frisläppts för konsumtion av Imperial genom skattedokument avseende punktskatten, vilka bifogats ansökan, och att punktskatten på dessa varor hade erlagts. Eftersom nämnda varor redan hade frisläppts för konsumtion ansåg emellertid myndigheterna att den ansökan som Imperial hade ingett saknade grund och att det saknades skäl att bifalla denna ansökan.
- 22 Tullmyndigheterna anser att artikel 25.1 i punktskattelagen, enligt vilken godkända lagerhavare inte är skyldiga att betala punktskatt om punktskattebelagda varor förstörs under tullmyndigheternas kontroll, inklusive sådana som bär ett skattemärke, endast är tillämplig om varorna inte har frisläppts för konsumtion.
- 23 Det framgick dessutom av ett sakkunnigutlåtande att äktheten av de skattemärken som anbringats på tobaksvarorna i förevarande fall inte hade kontrollerats, trots att detta utgör ett nödvändigt led i förfarandet för förstöring. Enligt rapporten var dessutom vissa av dessa varor försedda med ett skattemärke vars giltighetstid hade löpt ut och de fanns inte med bland de varor som var föremål för förfarandet för förstöring.
- 24 Imperial klagade på detta beslut att avslå ansökan om återbetalning till myndighetens direktör.
- 25 Efter att ha fått avslag på sitt klagomål väckte Imperial talan vid Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad, Bulgarien) och upprepade sina argument att beslutet att neka återbetalning var rättsstridigt.
- 26 Genom dom av den 29 januari 2020 upphävde Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad) det beslut som hade fattats av direktören för tullmyndighetens regionkontor syd-väst. Det är denna dom som myndighetens direktör överklagat till den hänskjutande domstolen, Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).
- 27 Den hänskjutande domstolen har preciserat att fram till den 1 januari 2010 föreskrevs i samtliga versioner av artikel 25.1 led 1 i punktskattelagen att auktoriserade lagerhavare och registrerade personer inte var skyldiga att betala punktskatt, eller att den punktskatt som erlagts skulle återbetalas, om punktskattebelagda varor, inklusive varor som bär skattemärken, förstörs under tullmyndigheternas kontroll, samt om skattemärkena kasseras och förstörs.

- 28 Genom Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (lag om ändring och komplettering av lagen om punktskatter och skatteupplag, DV nr 95/2009 av den 1 december 2009) infördes villkoret att punktskattebelagda varor inte ska ha frisläppts för konsumtion.
- 29 Imperial har gjort gällande att Republiken Bulgarien därigenom inte på ett korrekt sätt har införlivat bestämmelserna i direktiv 2008/118 vad gäller möjligheten till återbetalning av punktskatt som erlagts för varor som frisläppts för konsumtion och därefter förstörts på ett rättsenligt sätt och under tullkontroll, eftersom detta tillvägagångssätt är oförenligt med punktskattens natur, då denna skatt utgör en konsumtionsskatt, vilket för övrigt framgår av skäl 9 i direktiv 2008/118.
- 30 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang påpekat att parterna i det nationella målet redan har varit inblandade i en tvist som uppkommit till följd av liknande omständigheter. Denna tvist rörde artikel 25.1 led 1 i punktskattelagen i dess lydelse före 2009 års ändring, och målet avgjordes till Imperials förmån genom dom av den 17 juli 2014 från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen), vilken bland annat grundade sig på de relevanta bestämmelserna i artiklarna 7 och 11 i direktiv 2008/118 och artikel 17 i direktiv 2011/64.
- 31 Den hänskjutande domstolen har emellertid angett att hänvisningen i domen av den 17 juli 2014 till artikel 7.1 och 7.4 i direktiv 2008/118 är problematisk, eftersom nämnda bestämmelse definierar tidpunkten och platsen för skuldens uppkomst och närmare bestämt tidpunkten för ”frisläppandet för konsumtion”, det vill säga omständigheter som inte är relevanta i förevarande fall.
- 32 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska artikel 11 i [direktiv 2008/118] och artikel 17.1 b i [direktiv 2011/64] tolkas på så sätt att de medför en skyldighet för medlemsstaterna att anta bestämmelser om återbetalning av punktskatt, inklusive på tobaksvaror som frisläppts för konsumtion och förstörts under tullmyndighets tillsyn?
- 2) Om den första frågan besvaras jakande: Kan berörda personer åberopa den direkta effekten av direktivbestämmelser och unionsrättsliga principer om en medlemsstat inte har uppfyllt sin skyldighet att anta sådana bestämmelser?
- 3) Om de två första frågorna besvaras jakande: Ger ovannämnda bestämmelsers direkta effekt under de faktiska omständigheterna i det aktuella målet en rätt att få den erlagda punktskatten återbetalad enbart på begäran av en berörd person och utan att några ytterligare förföreskrifter behöver iakttas?”

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

- 33 Myndighetens direktör och den bulgariska regeringen har med hänvisning till flera felaktigheter i den hänskjutande domstolens redogörelse för de faktiska omständigheterna och nationell rätt gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning, eftersom den inte innehåller sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på frågorna.

- 34 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen emellertid i beslutet om hänskjutande tydligt redogjort för de faktiska och rättsliga omständigheterna i det nationella målet och åtminstone i någon mån förklarat valet av de unionsrättsliga bestämmelser som den har begärt tolkning av, samt redogjort för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan dessa bestämmelser och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det mål som den har att avgöra, vilket gör det möjligt för EU-domstolen att ge ett användbart svar på de frågor som ställts (se, analogt, dom av den 9 september 2021, Toplofikatsia Sofia m.fl., C-208/20 och C-256/20, EU:C:2021:719, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 35 Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till prövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 11 i direktiv 2008/118 och artikel 17 första stycket b i direktiv 2011/64 ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt dessa bestämmelser är skyldiga att föreskriva återbetalning av punktskatt för punktskattepliktiga varor, inklusive tobaksvaror, som förstörts under tullmyndighets tillsyn och som redan frisläppts för konsumtion.
- 37 Domstolen erinrar inledningsvis om att direktiv 2008/118 innebar att 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) upphävdes och ersattes med verkan från och med den 1 april 2010. Eftersom emellertid de relevanta bestämmelserna i direktiv 92/12 i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i direktiv 2008/118, är domstolens praxis avseende det förstnämnda direktivet tillämplig även på direktiv 2008/118 (se, analogt, dom av den 2 april 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punkt 34 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 38 Enligt artikel 1.1 i direktiv 2008/118 är syftet med direktivet att fastställa allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av punktskattepliktiga varor, däribland tobaksvaror, vilka omfattas av direktiv 2011/64, och detta bland annat, såsom framgår av skäl 8 i direktiv 2008/118, för att säkerställa att begreppet punktskatt och villkoren för uttag av punktskatt är desamma i alla medlemsstater (se, analogt, dom av den 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 39 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 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 40 Enligt artikel 7.1 i direktiv 2008/118 inträder skattskyldighet för punktskatt bland annat när de punktskattepliktiga varorna släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker. Enligt artikel 7.2 a i direktivet omfattar detta begrepp även varje avvikelse, även otillåten, av

punktskattepliktiga varor från ett uppskovsförfarande, som definieras i artikel 4.7 i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

- 41 Enligt artikel 4.7 i direktiv 2008/118 utgör uppskovsförfarandet en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av punktskattepliktiga varor som inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang, varvid punktskatten är vilande.
- 42 Dessa uppskovsregler kännetecknas av att den punktskatt som belöper på varor som omfattas av bestämmelserna i fråga ännu inte kan utkrävas, trots att den transaktion som medför att skattskyldighet inträder redan har ägt rum. Vad gäller punktskattepliktiga varor medför dessa regler således att utkrävandet av punktskatten skjuts upp till dess att ett villkor för skatteuttag är uppfyllt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 49 och där angiven rättspraxis).
- 43 Enligt artikel 1 i direktiv 2011/64 är syftet med detta direktiv att "[lägga] fast allmänna principer för harmoniseringen av strukturen och skattesatserna för den punktskatt som medlemsstaterna lägger på tobaksprodukter".
- 44 Enligt domstolens fasta praxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i. Även en unionsrättslig bestämmelses tillkomsthistoria kan vara relevant för tolkningen av densamma (dom av den 2 september 2021, *CRCAM*, C-337/20, EU:C:2021:671, punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 6 oktober 2021, *Conacee*, C-598/19, EU:C:2021:810, punkt 20 och där angiven rättspraxis).
- 45 Vad för det första gäller lydelsen av de bestämmelser som avses i den första tolkningsfrågan, erinrar domstolen om att enligt artikel 11 i direktiv 2008/118 får punktskatten på punktskattebelagda varor som frisläppts för konsumtion, på begäran av en berörd person, återbetalas av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat 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.
- 46 Enligt artikel 17 första stycket i direktiv 2011/64 kan vidare den punktskatt som redan erlagts återbetalas bland annat vad gäller tobaksvaror som förstörs under myndighets tillsyn.
- 47 Artikel 11 i direktiv 2008/118 avser således generellt återbetalning av punktskatt på punktskattepliktiga varor som frisläppts för konsumtion, medan artikel 17 i direktiv 2011/64 är tillämplig på fyra specifika fall, bland annat fallet att tobaksvaror förstörs under myndighets tillsyn, utan att det preciseras huruvida dessa varor har frisläppts för konsumtion eller inte.
- 48 Vad närmare bestämt gäller artikel 17 första stycket b i direktiv 2011/64 konstaterar domstolen att även om denna bestämmelse avser en situation som innebär medverkan av myndigheter i en medlemsstat, är det inte möjligt att utifrån dess ordalydelse dra slutsatsen att ett sådant deltagande automatiskt ger rätt till återbetalning, eftersom villkoren och formaliteterna för denna rätt alltid ska fastställas av den berörda medlemsstaten.

- 49 Av en jämförelse mellan dessa två bestämmelser följer dels att de endast föreskriver en möjlighet vad gäller återbetalning av punktskatter på vissa kategorier av varor, dels att de ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller befogenheten att fastställa de situationer, villkor och formaliteter som gäller för dessa återbetalningar, inbegripet i en situation där varor som är försedda med skattemärken förstörs under myndighets tillsyn efter det att de har frisläppts för konsumtion.
- 50 För det andra överensstämmer denna tolkning av artikel 11 i direktiv 2008/118 och artikel 17 första stycket b i direktiv 2011/64 med de mål som eftersträvas med de båda direktiven.
- 51 Såsom framgår av skälen 2, 15 och 16 i direktiv 2011/64 syftar den unionslagstiftning som är tillämplig på tobaksvaror till att säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt och att säkerställa en hög hälsoskyddsnivå, såsom föreskrivs i artikel 168 FEUF, samtidigt som den motverkar bedrägeri och smuggling inom unionen.
- 52 Eftersom risken för olaglig handel är särskilt stor på marknaden för cigaretter (dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punkt 37 och där angiven rättspraxis) får medlemsstaterna med stöd av artikel 39.1 i direktiv 2008/118 och artikel 16.1 i direktiv 2011/64 bland annat begära att tobaksvaror ska vara försedda med skattemärken när de frisläpps för konsumtion på deras territorium. Skattemärkena har ett inneboende värde som särskiljer dem från vanliga kvitton på betalning av ett visst belopp till skattemyndigheterna i den medlemsstat som utfärdat dessa märken (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 83 och där angiven rättspraxis).
- 53 Det framgår härvidlag av artikel 39.3 andra stycket i direktiv 2008/118 att alla belopp, utom kostnaderna för deras utfärdande, som betalats eller ställts som säkerhet för erhållandet av sådana märken ska återbetalas, efterges eller utges av den medlemsstat som utfärdade dem om punktskatteplikten har utlösts och har uppburits i en annan medlemsstat, vilket inte var fallet i förevarande mål.
- 54 Det framgår dessutom av artikel 11 i direktiv 2008/118 att de villkor för återbetalning av punktskatt som är tillämpliga på punktskattepliktiga varor som frisläppts för konsumtion ska förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk.
- 55 Medlemsstaterna har således ett berättigat intresse av att vidta ändamålsenliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska intressen, och det ska härvidlag dessutom preciseras att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som eftersträvas med direktiv 2008/118, såsom framgår av skäl 31, artikel 11 och artikel 39.3 första stycket i detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 56 Vad för det tredje gäller det sammanhang som artikel 11 i direktiv 2008/118 och artikel 17 första stycket b i direktiv 2011/64 ingår i, ingår dessa bestämmelser i det allmänna systemet för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av punktskattebelagda varor, däribland tobaksvaror, såsom framgår av punkterna 38–43 ovan.
- 57 Eftersom punktskatten, såsom påpekas i skäl 9 i direktiv 2008/118, är en skatt på konsumtion, ska tidpunkten för skattskyldighetens inträde inträffa så nära konsumenten som möjligt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punkterna 50 och 51).

- 58 Dessutom framgår det av artikel 4 led 1 i direktiv 2008/118, jämförd med artikel 15.2 i samma direktiv, att punktskattepliktiga varor i ett uppskovsförfarande ska innehas av en godkänd lagerhållare i ett skatteupplag. Av detta följer att skattskyldigheten inte inträder så länge de berörda produkterna innehas av den godkända lagerhållaren i dennes skatteupplag, eftersom dessa produkter i en sådan situation inte kan anses ha avvikit från ett uppskovsförfarande, i den mening som avses i artikel 7.2 a i direktiv 2008/118 (se, i detta avseende, dom av den 2 juni 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 54).
- 59 Vidare kan noteras att det i artikel 7.4 i direktiv 2008/118 behandlade fallet att de punktskattepliktiga varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkallerligen gått förlorade inom ramen för ett uppskovsförfarande på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure eller som en följd av de behöriga myndigheternas medgivande, uteslutande avser varor som inte har frisläppts för konsumtion.
- 60 När varorna lämnar skatteupplaget blir punktskatten slutgiltigt utkrävbar. När således en näringsidkare som har förvärvat skattemärken inte kan förete bevis för att dessa märken inte kommer att användas för att avsätta de punktskattebelagda varorna i den medlemsstat som utfärdat dessa märken, har denna medlemsstat ett legitimt intresse av att vägra återbetala det erlagda beloppet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punkt 35).
- 61 För det fjärde framgår det av punkt 9.3 i motiveringen till förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiven 72/464/EEG och 79/32/EEG om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror, som lades fram av kommissionen den 27 september 1990 (COM(1990) 433 slutlig), vilket ligger till grund för artikel 6a i rådets direktiv 72/464/EEG av den 19 december 1972 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 303, 1972, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 22), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/78/EEG av den 19 oktober 1992 (EGT L 316, 1992, s. 5; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 84), vars innehåll återgavs identiskt i artikel 11 i direktiv 95/59, innan denna text blev den nuvarande artikel 17 i direktiv 2011/64, att medlemsstaterna ges möjlighet att välja om de ska tillämpa undantagen i de fall då tobaksvaror förstörs under myndighets tillsyn.
- 62 Artikel 11 i direktiv 2008/118 och artikel 17 första stycket b i direktiv 2011/64 ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt dessa bestämmelser inte är skyldiga att föreskriva återbetalning av punktskatt för punktskattepliktiga varor, inklusive tobaksvaror, som förstörts under tullmyndighets tillsyn och som redan frisläppts för konsumtion.

Den andra och den tredje frågan

- 63 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

- 64 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 (tionde avdelningen) följande:

Artikel 11 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG och artikel 17 första stycket b i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt dessa bestämmelser inte är skyldiga att föreskriva återbetalning av punktskatt för punktskattepliktiga varor, inklusive tobaksvaror, som förstörts under tullmyndighets tillsyn och som redan frisläppts för konsumtion.

Underskrifter