



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. december 2023^{*i}

»Præjudiciel forelæggelse – frie varebevægelser – artikel 34 TEUF – kvantitative indførselsrestriktioner – foranstaltninger med tilsvarende virkning – national lovgivning, som begrænser den mængde cigaretter, der kan overgå til forbrug i en given periode, til et loft, der svarer til månedsgennemsnittet for den mængde, der er overgået til forbrug i de foregående 12 måneder – artikel 36 TEUF – begrundelse – bekæmpelse af skatteunddragelse og misbrug – beskyttelse af den offentlige sundhed – skatter og afgifter – punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – artikel 7 – punktafgifters forfaldsdato – punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug – artikel 9 – betingelser for punktafgiftens forfald og gældende punktafgiftssatser – overskridelse af den kvantitative grænse, der finder anvendelse – overskydende mængde – anvendelse af den afgiftssats, der var gældende på datoen for indlevering af afslutningsangivelsen«

I sag C-96/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved afgørelse af 12. januar 2022, indgået til Domstolen den 11. februar 2022, i sagen

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

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne Z. Csehi, M. Ilešič (refererende dommer), I. Jarukaitis og D. Gratsias,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. marts 2023,

^{*} Processprog: portugisisk.

efter at der er afgivet indlæg af:

- CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. ved advogados A. Moura Portugal og I. Teixeira,
- den portugisiske regering ved P. Barros da Costa, A. Rodrigues og N. Vitorino, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Björkland, I. Melo Sampaio og F. Thiran, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. juni 2023,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 34 TEUF og artikel 7 og 9 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (herefter »CDIL«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte-, afgifts- og toldmyndighed, Portugal) vedrørende en efteropkrævning af punktafgifter, som CDIL skulle betale i forbindelse med cigaretters overgang til forbrug i Portugal.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2008/118

- 3 Følgende fremgik af 2., 8., 9. og 31. betragtning til direktiv 2008/118:

»(2) Det er nødvendigt, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer, der er omfattet af [Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1)], i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«, forbliver harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.

[...]

- (8) Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på fællesskabsplan, hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.

- (9) Eftersom en punktafgift er en afgift på forbruget af visse varer, bør afgiften ikke forfalde for punktafgiftspligtige varer, der under visse omstændigheder er blevet ødelagt eller er gået uigenkaldeligt tabt.

[...]

- (31) Medlemsstaterne bør kunne fastsætte, at varer, der overgår til forbrug, skal være forsynet med afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker. Anvendelse af sådanne mærker må ikke skabe hindringer for samhandelen inden for Fællesskabet.

Eftersom brugen af disse mærker ikke må give anledning til dobbeltbeskatning, bør det gøres klart, at et beløb, der er betalt eller stillet som sikkerhed for at få sådanne mærker, skal godtgøres, eftergives eller frigives af den medlemsstat, som udstedte mærkerne, hvis punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i en anden medlemsstat.

For at undgå misbrug bør de medlemsstater, som har udstedt disse mærker, dog kunne stille den betingelse for godtgørelsen, eftergivelsen eller frigivelsen, at det bevises, at de er blevet fjernet eller tilintetgjort.«

- 4 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118 var affattet således:

»I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

[...]

- c) forarbejdet tobak omfattet af [Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT 1995, L 291, s. 40)], [Rådets direktiv 92/79/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne (EFT 1992, L 316, s. 8)] og [Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT 1992, L 316, s. 10)].«

- 5 Artikel 2 i direktiv 2008/118 fastsatte:

»Punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for:

- a) deres fremstilling, herunder, hvor det er relevant, deres udvinding, inden for [Det Europæiske Fællesskabs] område
- b) deres indførsel i Fællesskabets område.«

- 6 Direktivets artikel 7, stk. 1-3, bestemte:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

- a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt

- b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i fællesskabsretten og den nationale lovgivning
- c) når der fremstilles punktafgiftspligtige varer, herunder uretmæssigt, uden for en afgiftssuspensionsordning
- d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning.

3. Tidspunktet for overgang til forbrug er:

- a) i de situationer, der er nævnt i artikel 17, stk. 1, litra a), nr. ii), det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages af modtageren
- b) i de situationer, der er nævnt i artikel 17, stk. 1, litra a), nr. iv), det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages af modtageren
- c) i de situationer, der er nævnt i artikel 17, stk. 2, det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages på det direkte leveringssted.«

7 Direktivets artikel 9 er affattet således:

»Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.

Punktafgiften pålægges og opkræves og, hvor det er relevant, godtgøres eller eftergives efter en procedure, som fastlægges af den enkelte medlemsstat. Medlemsstaterne anvender de samme procedurer for indenlandske varer som for varer fra andre medlemsstater.«

8 Artikel 11, stk. 1, i direktiv 2008/118 bestemte:

»Ud over de tilfælde, der er nævnt i artikel 33, stk. 6, artikel 36, stk. 5, og artikel 38, stk. 3, samt de tilfælde, der er omhandlet i de i stk. 1 nævnte direktiver, kan de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre eller eftergive punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug.«

9 Direktivets artikel 39, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, første afsnit, lød:

»1. Med forbehold af artikel 7, stk. 1, kan medlemsstaterne kræve, at punktafgiftspligtige varer forsynes med afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker, som anvendes til skattemæssige formål, på det tidspunkt, hvor de overgår til forbrug på deres område, eller i det tilfælde, der er omhandlet i artikel 33, stk. 1, første afsnit, og artikel 36, stk. 1, når de kommer ind på deres område.

[...]

3. Med forbehold af andre bestemmelser, som medlemsstaterne måtte fastsætte for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå unddragelse, undgåelse eller misbrug, påser de, at afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker, jf. stk. 1, ikke skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer.

[...]«

- 10 Direktiv 2008/118 blev med virkning fra den 13. februar 2023 ophævet af Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter (EUT 2020, L 58, s. 4).

- 11 Dette direktivs artikel 8, der har overskriften »Betingelser for punktafgiftens forfald og gældende punktafgiftssatser«, er sålydende:

»Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.

Punktafgiften pålægges og opkræves og, hvor det er relevant, godtgøres eller eftergives efter en procedure, som fastlægges af den enkelte medlemsstat. Medlemsstaterne anvender de samme procedurer for indenlandske varer som for varer fra andre medlemsstater.

Hvis punktafgiftssatserne ændres, kan lagre af punktafgiftspligtige varer, der allerede er frigivet til forbrug, uanset stk. 1 blive pålagt en højere eller lavere punktafgift, hvis det er relevant.«

Portugisisk ret

- 12 Artikel 8 i Código dos Impostos Especiais de Consumo (lov om punktafgifter, herefter »punktafgiftsloven«) har overskriften »Forfald« og er sålydende:

»1. Afgifterne forfalder på det nationale område på det tidspunkt, hvor de i artikel 5 omhandlede varer overgår til forbrug, eller når der konstateres tab, der skal afgiftspålægges i henhold til denne lov.

2. Den afgiftssats, der skal anvendes på det nationale område, er den, der er gældende på forfaldsdatoen.«

- 13 Punktafgiftslovens artikel 9 med overskriften »Overgang til forbrug« bestemmer:

»1. I denne lov forstås ved punktafgiftspligtige varers »overgang til forbrug«:

- a) sådanne varers frigivelse, herunder uretmæssigt, fra afgiftssuspensionsordningen
- b) besiddelse af disse varer uden for afgiftssuspensionsordningen, uden at den skyldige afgift er blevet opkrævet
- c) fremstilling af disse varer uden for afgiftssuspensionsordningen, uden at den skyldige afgift er blevet opkrævet
- d) indførsel af disse varer, medmindre de umiddelbart efter indførslen undergives afgiftssuspensionsordningen

e) indførsel, herunder uretmæssig indførsel, af disse varer på nationalt område uden for afgiftssuspensionsordningen

f) ophør eller tilsidesættelse af vilkårene for en skattefordel

[...]

2. Tidspunktet for overgang til forbrug er:

a) for så vidt angår varer, der under en afgiftssuspensionsordning forsendes fra et afgiftsoplag til en registreret modtager, tidspunktet for nævnte modtagers modtagelse af varerne

b) for så vidt angår varer, der under en afgiftssuspensionsordning forsendes til en af de modtagere, der er omhandlet i artikel 6, stk. 1, litra a)-d), tidspunktet for de nævnte modtageres modtagelse af varerne

c) i den situation, der er omhandlet i stk. 1, litra f), tidspunktet for ophør eller tilsidesættelse af vilkårene for skattefordelen

d) i den situation, der er omhandlet i artikel 35, stk. 4, tidspunktet for varernes modtagelse på det direkte leveringssted.

[...]«

14 Punktafgiftslovens artikel 106 med overskriften »Særlige regler for overgang til forbrug« fastsætter:

»1. Cigaretters overgang til forbrug er underlagt betingelser, der finder anvendelse i perioden fra den 1. september til den 31. december i hvert kalenderår.

2. I den i stk. 1 omhandlede periode må cigaretters overgang til forbrug, der foretages månedsvis af hver erhvervsdrivende, ikke overstige de mængdegrænser, der følger af anvendelsen af en justeringsfaktor på 10% i månedsgennemsnittet for den mængde cigaretter, der er overgået til forbrug i de seneste 12 måneder umiddelbart forud for perioden.

3. Med henblik på ovenstående stykke er beregningen af månedsgennemsnittet baseret på den samlede mængde ikkeundtagne cigaretter, der er overgået til forbrug mellem den 1. september i det foregående år og den 31. august i det følgende år.

4. Hver erhvervsdrivende indsender senest den 15. september hvert år en indledende angivelse til det kompetente toldsted, hvoraf fremgår den erhvervsdrivendes månedsgennemsnit, og hvorved den maksimale mængde, der finder anvendelse for den pågældende i løbet af særperioden, fastsættes.

5. I særlige tilfælde, der er behørigt begrundet i en pludselig og tidsmæssigt begrænset ændring af salgsmængden, kan der gives tilladelse til, at de nævnte mængdegrænser overskrides, selv om disse ikke tages i betragtning med hensyn til beregningen af månedsgennemsnittet for det følgende år.

6. Efter udløbet af særperioden og senest ved udgangen af januar måned hvert år indsender den erhvervsdrivende en afslutningsangivelse til toldstedet, hvorefter fremgår den samlede mængde cigaretter, der er overgået til forbrug i løbet af særperioden.

7. Af de mængder af cigaretter, der overskrider den i stk. 4 fastsatte mængdegrænse, opkræves den afgiftssats, der er gældende på tidspunktet for indleveringen af afslutningsangivelsen, når overskridelsen fastslås ved sammenligning af de oplysninger, der fremgår af dette dokument, og de oplysninger, der er behandlet af myndigheden, uanset den eventuelt nødvendige overtrædelsesprocedure.

8. De regler, der er fastsat i denne artikel, finder individuelt anvendelse i det portugisiske fastland, den selvstyreende region Azorerne og den selvstyreende region Madeira, og de forpligtelser, der er fastsat i de ovenstående stykker, skal opfyldes for det toldsted, hvor overgangene til forbrug behandles.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Det portugisiske selskab CDIL er en virksomhed, der driver detailhandel med tobaksvarer, og som fungerer som oplagshaver godkendt af den portugisiske skatte-, afgifts- og toldmyndighed i den selvstyreende region Madeira.
- 16 Den 15. september 2010 indgav CDIL i overensstemmelse med punktafgiftslovens artikel 106, stk. 4, en indledende angivelse til toldstedet i Funchal (Portugal) af den gennemsnitlige månedlige mængde cigaretter, der var overgået til forbrug i løbet af de foregående 12 måneder, dvs. mellem den 1. september 2009 og den 31. august 2010.
- 17 Den 22. september 2010 informerede toldstedet i Funchal CDIL om, at der på grundlag af de fremsendte oplysninger var blevet fastsat en månedlig mængdegrænse på 1 644 005 cigaretter for særperioden fra den 1. september 2010 til den 31. december 2010, beregnet i overensstemmelse med punktafgiftslovens artikel 106, stk. 1 og 2.
- 18 Den 18. november 2010 anmodede CDIL i henhold til punktafgiftslovens artikel 106, stk. 5, om tilladelse til ikke at overholde denne mængdegrænse.
- 19 Den 7. januar 2011 gav toldstedet i Funchal afslag på anmodningen med den begrundelse, at en manglende overholdelse af den pågældende mængdegrænse ikke var begrundet i en pludselig og tidsmæssigt begrænset ændring af salgsmængden, således som det kræves i denne bestemmelse. CDIL påklagede dernæst denne afgørelse til en højere myndighed men fik også her afslag.
- 20 Den 18. januar 2011 indgav CDIL i overensstemmelse med punktafgiftslovens artikel 106, stk. 6, en afslutningsangivelse til toldstedet i Funchal, hvorefter fremgik, at en mængde cigaretter, der var mere end tre gange større end mængdegrænsen fastsat for perioden mellem den 1. september og den 31. december 2010, var overgået til forbrug i samme periode.
- 21 I medfør af punktafgiftslovens artikel 106, stk. 7, fik CDIL en efteropkrævning for skyldige punktafgifter på 4 607,69 EUR forhøjet med 1,80 EUR for det antal cigaretter, som virksomheden havde ladet overgå til forbrug i perioden mellem den 1. september og den 31. december 2010, og

som overskred mængdegrænsen foreskrevet i punktafgiftslovens artikel 106, stk. 2. I overensstemmelse med punktafgiftslovens artikel 106, stk. 7, beregnede toldstedet den skyldige punktafgift på grundlag af den sats, der var gældende på datoen for indgivelse af afslutningsangivelsen.

- 22 CDIL anlagde sag til prøvelse af denne efteropkrævning ved Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Funchal, Portugal), som frifandt sagsøgte ved dom af 24. juni 2016.
- 23 CDIL har iværksat appel af denne dom ved den forelæggende ret, Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal).
- 24 For denne ret har CDIL, som ikke bestrider at have overskredet de gældende mængdegrænser i den omhandlede særperiode, gjort gældende, at punktafgiftslovens artikel 106 ikke er i overensstemmelse med EU-retten.
- 25 For det første udgør pålæggelsen af en lovbestemt grænse for den mængde cigaretter, der kan overgå til forbrug, for så vidt som den i praksis først og fremmest påvirker cigaretter med oprindelse i andre medlemsstater, ifølge CDIL, en kvantitativ indførselsrestriktion, der er forbudt i henhold til artikel 34 TEUF, og som ikke kan begrundes i henhold til artikel 36 TEUF.
- 26 For det andet har CDIL gjort gældende, at anvendelsen af den punktafgiftssats, der var gældende på datoen for indgivelse af afslutningsangivelsen, er i strid med artikel 7 og 9 i direktiv 2008/118, hvorefter det fremgår, at betingelserne for afgiftens forfald og den gældende punktafgiftssats er dem, der er gældende på den dato, hvor tobakken overgår til forbrug.
- 27 Skatte- og toldmyndigheden har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke pålægger kvantitative restriktioner eller foranstaltninger med tilsvarende virkning, der kan hindre de frie varebevægelser mellem medlemsstaterne, eftersom de finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende.
- 28 Myndigheden har desuden gjort gældende, at denne lovgivning er i overensstemmelse med direktiv 2008/118, for så vidt som punktafgiften i henhold til den nævnte regulering forfalder ved overgangen til forbrug, således som det kræves i henhold til artikel 7 og 9 i direktiv 2008/118.
- 29 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Udgør de kvantitative grænser for overgang til forbrug, der er fastsat i punktafgiftslovens artikel 106, kvantitative indførselsrestriktioner eller foranstaltninger med tilsvarende virkning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 34 TEUF, for så vidt som nævnte artikel 106 bestemmer, at de erhvervsdrivende i de sidste fire måneder af hvert år alene må markedsføre cigaretter i mængder, der ikke overstiger den gennemsnitlige månedlige mængde cigaretter, der er overgået til forbrug i de seneste [tolv] måneder umiddelbart forud for perioden?
 - 2) Er det i strid med de regler om punktafgiftens forfald, der er indført ved artikel 7 og 9 i [direktiv 2008/118], at pålægge de mængder cigaretter, der overstiger den kvantitative grænse for overgang til forbrug, som er fastsat i punktafgiftslovens artikel 106, stk. 2, den afgiftssats, der er gældende på tidspunktet for indleveringen af afslutningsangivelsen i overensstemmelse med punktafgiftslovens artikel 106, stk. 7?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 30 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 34 TEUF og 36 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der fastsætter, at den mængde cigaretter, som en erhvervsdrivende månedligt lader overgå til forbrug i perioden fra den 1. september til den 31. december hvert kalenderår, ikke må overstige den gennemsnitlige månedlige mængde cigaretter, som denne erhvervsdrivende har ladet overgå til forbrug i løbet af de foregående 12 måneder, forhøjet med 10%.
- 31 Det skal indledningsvis bemærkes, at de frie varebevægelser mellem medlemsstaterne er et grundlæggende princip i EUF-traktaten, som har fundet udtryk i forbuddet i artikel 34 TEUF mod kvantitative indførselsrestriktioner samt alle foranstaltninger med tilsvarende virkning mellem medlemsstaterne (dom af 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Imidlertid udgør en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der består i at sætte kvantitative grænser for cigaretters overgang til forbrug på en medlemsstats område, for det første ikke en »kvantitativ indførselsrestriktion« som omhandlet i artikel 34 TEUF, eftersom den ikke begrænser de mængder cigaretter, der kan indføres i denne medlemsstat.
- 33 For det andet fremgår det af fast retspraksis, at forbuddet mod foranstaltninger med tilsvarende virkning som kvantitative indførselsrestriktioner i artikel 34 TEUF omfatter enhver foranstaltning truffet af medlemsstaterne, som direkte eller indirekte, aktuelt eller potentielt, kan hindre varer med oprindelse i andre medlemsstater adgang til markedet i en medlemsstat, selv om en sådan foranstaltning hverken har til formål eller til følge, at varer fra andre medlemsstater behandles mindre gunstigt (jf. i denne retning dom af 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, præmis 33 og 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der består i at pålægge de berørte erhvervsdrivende begrænsninger i mængden af cigaretter, som de må lade overgå til forbrug, kan afskrække dem fra eller gøre det mindre attraktivt for dem at indføre cigaretter i mængder, der overstiger de fastsatte grænser, i den medlemsstat, der har indført denne foranstaltning.
- 35 En sådan foranstaltning kan derfor potentielt hindre adgangen for cigaretter, der kan indføres fra andre medlemsstater, til den pågældende medlemsstats marked, og den udgør derfor en foranstaltning med tilsvarende virkning som kvantitative restriktioner som omhandlet i artikel 34 TEUF og er i princippet uforenelig med de forpligtelser, der følger af denne artikel.
- 36 I henhold til fast retspraksis kan en national lovgivning, der udgør en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ restriktion, ikke desto mindre være begrundet i et af de almene hensyn, der er opregnet i artikel 36 TEUF, eller i tvingende almene hensyn. Den nationale foranstaltning skal i begge tilfælde være egnet til at sikre opfyldelsen af det forfulgte formål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette (jf. bl.a. dom af 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

- 37 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgårelsen, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning har til formål at undgå, at erhvervsdrivende på et tidspunkt, hvor den punktafgiftssats, der finder anvendelse på cigaretter det følgende år, allerede er kendt, lader cigaretter overgå til forbrug i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivnings forstand med henblik på at opbygge store lagre af cigaretter, der undergives en lavere punktafgiftssats end den, der vil gælde for det år, i hvilket de rent faktisk vil blive markedsført. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse fremgår det således, at denne foranstaltning har til formål at bekæmpe skatteunddragelse og sikre den portugisiske stats skatteindtægter. Ifølge denne medlemsstats regering forfølger denne foranstaltning ligeledes et folkesundhedsformål, for så vidt som den har til formål at sikre, at forhøjelsen af afgiftssatsen for tobaksvarer får virkning.
- 38 I denne henseende bemærkes, at formålet om bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse i henhold til fast retspraksis udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde indførelsen af en restriktion for den frie bevægelighed (dom af 27.1.2022, Kommissionen mod Spanien (Oplysningsforpligtelse på beskatningsområdet), C-788/19, EU:C:2022:55, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Som det fremgår af artikel 11, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, første afsnit, samt af 31. betragtning til direktiv 2008/118, er dette formål sammen med formålet om at bekæmpe eventuelt misbrug i øvrigt et af de formål, der forfølges med dette direktiv. Domstolen har fastslået, at overgangen til forbrug af uforholdsmæssige mængder cigaretpakker ved årets udgang i forventning om en forhøjelse af punktafgiften kan udgøre en form for misbrug, som medlemsstaterne har ret til at forhindre med passende foranstaltninger (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 59 og 60).
- 40 Det fremgår desuden ligeledes af fast retspraksis, at beskyttelsen af menneskers sundhed er et af de almene hensyn, som er opregnet i artikel 36 TEUF, idet Domstolen gentagne gange har fastslået, at menneskers liv og sundhed står øverst blandt de goder og interesser, som er beskyttet ved traktaten (jf. i denne retning dom af 19.10.2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, præmis 30).
- 41 Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse fremgår det således af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan opfylde tvingende almene hensyn, der i princippet kan begrunde en restriktion for de frie varebevægelser.
- 42 Som det fremgår af denne doms præmis 36, skal det desuden vurderes, om en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede er egnet til at sikre opfyldelsen af disse legitime formål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå dem.
- 43 I denne henseende tilkommer det i sidste ende den forelæggende ret, som er enekompetent til at bedømme de faktiske omstændigheder og til at fortolke den nationale lovgivning, at afgøre, om og i hvilket omfang denne lovgivning opfylder disse krav. Med henblik herpå er denne ret forpligtet til ved hjælp af statistiske eller enkeltstående oplysninger eller på anden måde at foretage en objektiv vurdering af, om de af myndighederne i den pågældende medlemsstat fremlagte beviselementer støtter den konklusion, at der er rimelig grund til at antage, at de valgte midler er egnede til at opfylde de forfulgte formål, såvel som af, om det er muligt at opnå disse formål gennem foranstaltninger, der er mindre restriktive for de frie varebevægelser (dom af 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239,, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

- 44 Domstolen, hvis opgave det er at give den forelæggende ret et fyldestgørende svar, har imidlertid kompetence til på grundlag af det i hovedsagen oplyste samt de for Domstolen indgivne skriftlige indlæg at vejlede den nævnte ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse (dom af 23.3.2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er egnet til at nå de påberåbte formål, bemærkes, at denne lovgivning kan afholde de erhvervsdrivende fra ved årets udgang at akkumulere cigaretter, der reelt skal markedsføres det følgende år, med det sigte at neutralisere virkningerne af en fremtidig forhøjelse af punktafgiftssatsen. Omvendt ville fraværet af mængdegrænser for cigaretter, som bringes på markedet i løbet af særperioden, hæmme virkningen af den fremtidige forhøjelse af punktafgiftssatsen, som generelt medfører en forhøjelse af detailsalgsprisen på cigaretpakker (jf. i denne retning dom af 4.3.2010, *Kommissionen mod Irland*, C-221/08, EU:C:2010:113, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis), og ville således i det mindste i et vist omfang neutralisere en sådan prisstignings potentielle afskrækkende virkning for forbrugerne. Det må derfor fastslås, at en sådan lovgivning forekommer egnet til at opnå formålene om beskyttelse af den offentlige sundhed og bekæmpelse af skatteunddragelse eller misbrug.
- 46 Hvad for det andet angår vurderingen af nødvendigheden af en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede bemærkes, at den offentlige sundhed, som anført i denne doms præmis 40, står øverst blandt de goder og interesser, som er beskyttet ved EUF-traktaten, og at det tilkommer medlemsstaterne at træffe bestemmelse om det niveau for denne beskyttelse, som de ønsker at sikre, og hvorledes dette niveau skal nås, og medlemsstaterne har således en skønsbeføjelse i denne henseende (jf. i denne retning dom af 1.3.2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Det bemærkes endvidere, at det indgreb i den frie bevægelighed for cigaretter, som en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede medfører, ikke synes at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de mål, der forfølges med denne foranstaltning.
- 48 I denne henseende bemærkes for det første, at den kvantitative grænse, som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning pålægger hver enkelt erhvervsdrivende, fastsættes på grundlag af den gennemsnitlige månedlige mængde cigaretter, som den pågældende har ladet overgå til forbrug i løbet af de foregående 12 måneder, forhøjet med 10%, og at denne lovgivning ikke er af absolut karakter, for så vidt som der i punktafgiftslovens artikel 106, stk. 5, fastsættes en mulighed for at fravige denne kvantitative grænse i tilfælde af pludselige og tidsbegrænsede ændringer i salgsmængden.
- 49 For det andet bemærkes, at selv om den nævnte punktafgiftslovgivning ganske vist i artikel 106, stk. 7, fastsætter en mulighed for at indlede en overtrædelsesprocedure mod en erhvervsdrivende, som har overskredet den mængdegrænse, der er fastsat for vedkommende, påvirker en sådan mulighed ikke i sig selv denne lovgivnings forholdsmæssige karakter, forudsat at de sanktioner, der kan pålægges ved afslutningen af denne procedure, i sig selv er forholdsmæssige.
- 50 Denne konklusion drages ikke i tvivl af den af sagsøgeren i hovedsagen påberåbte omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning i øvrigt fastsætter, at cigaretpakker, når de først er bragt på markedet, ikke længere må markedsføres eller sælges efter den tredje måned i det år, der følger efter det år, hvor de er overgået til forbrug. Tværtimod styrker et sådant forbud styrker nemlig denne lovgivnings effektivitet og sammenhæng ved at tilskynde de erhvervsdrivende til

ikke at lade uforholdsmæssige mængder cigaretter overgå til forbrug i et givet kalenderår i forventning om en forhøjelse af punktafgifterne i det følgende kalenderår (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 66, 72, 78 og 79).

- 51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 34 TEUF og 36 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der med henblik på at bekæmpe skatteunddragelse og misbrug samt beskytte den offentlige sundhed fastsætter, at den mængde cigaretter, som en erhvervsdrivende månedligt lader overgå til forbrug i perioden fra den 1. september til den 31. december hvert kalenderår, ikke må overstige den gennemsnitlige månedlige mængde cigaretter, som denne erhvervsdrivende har ladet overgå til forbrug i løbet af de foregående 12 måneder, forhøjet med 10%.

Det andet spørgsmål

- 52 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 7 og 9 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken den mængde cigaretter, der overstiger den kvantitative grænse for overgang til forbrug, der er fastsat i denne lovgivning, pålægges den afgiftssats, der er gældende på en senere dato end datoen for overgang til forbrug.
- 53 Indledningsvis bemærkes, at direktiv 2008/118 i henhold til dets artikel 1, stk. 1, har til formål at fastlægge den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af punktafgiftspligtige varer, hvilke omfatter forarbejdet tobak, og dette navnlig med henblik på at sikre, således som det fremgår af ottende betragtning til dette direktiv, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater (dom af 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis), og således sikre, at det indre marked fungerer via fri bevægelighed for de pågældende varer inden for Den Europæiske Union (jf. i denne retning dom af 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, præmis 28).
- 54 Navnlig bestemmer artikel 2 i direktiv 2008/118, at den afgiftspligtige omstændighed i dette direktivs forstand er fremstillingen af de punktafgiftspligtige varer inden for Unionens område eller deres indførsel i dette område (jf. i denne retning dom af 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 I henhold til det nævnte direktivs artikel 7, stk. 1, forfalder punktafgiften imidlertid ved de punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.
- 56 I overensstemmelse med formålet i ottende betragtning til direktiv 2008/118 om at harmonisere tidspunktet for punktafgifternes forfald og således sikre det indre markeds funktion, opregner dette direktivs artikel 7, stk. 2, de situationer, der giver anledning til »overgang til forbrug« i direktivets forstand.
- 57 Ifølge samme direktivs artikel 7, stk. 2, litra a), omfatter begrebet »overgang til forbrug« bl.a. ethvert tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning som defineret i direktivets artikel 4, nr. 7), herunder uretmæssigt (dom af 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

- 58 En sådan ordning er kendetegnet ved, at de punktafgifter, der er pålagt de varer, som henhører under denne ordning, endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsudløsende omstændighed allerede er indtruffet. Denne ordning indebærer således, at det tidspunkt, hvor punktafgiften for punktafgiftspligtige varer forfalder til betaling, udsættes, indtil en af forfaldsbetingelserne er opfyldt (dom af 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 59 Da punktafgiften – som anført i niende betragtning til direktiv 2008/118 – er en afgift på forbruget, skal forfaldstidspunktet nemlig i princippet ligge så tæt som muligt på det tidspunkt, hvor den punktafgiftspligtige vare forbruges (jf. i denne retning dom af 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 I denne sammenhæng bemærkes, at i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 er betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted. Direktivets artikel 9, stk. 2, bestemmer desuden, at punktafgiften pålægges og opkræves og, hvor det er relevant, godtgøres eller eftergives efter en procedure, som fastlægges af den enkelte medlemsstat.
- 61 For så vidt som det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, henviser til den nationale lovgivning, der er gældende på det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder, navnlig for at fastlægge betingelserne for punktafgiftens forfald, indebærer dette således nødvendigvis, at medlemsstaterne har en vis reguleringsbeføjelse på dette område (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 61).
- 62 Når dette er sagt, skal der i overensstemmelse med det formål, der forfølges med direktiv 2008/118, om at harmonisere forfaldstidspunktet for punktafgifter med henblik på at sikre et velfungerende indre marked, som anført i denne doms præmis 53, 55 og 56, nødvendigvis sondres mellem »betingelserne for punktafgiftens forfald«, der er nævnt i dette direktivs artikel 9, stk. 1, og betingelserne vedrørende selve forfaldsbegrebet, der, som det fremgår af ottende betragtning til nævnte direktiv, skal forblive de samme i alle medlemsstater.
- 63 Som det fremgår af selve ordlyden af samme direktivs artikel 7, stk. 1, og artikel 9, stk. 1, vedrører disse betingelser tidspunktet for punktafgiftens forfald, den medlemsstat, hvor punktafgiften skal opkræves, og den dato, der er relevant for fastlæggelsen af den punktafgiftssats, der finder anvendelse.
- 64 Det følger heraf, at artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 ikke kan fortolkes således, at den giver medlemsstaterne mulighed for at fravige de nævnte betingelser, navnlig betingelsen om den relevante dato for fastlæggelsen af den punktafgiftssats, der finder anvendelse.
- 65 Eftersom denne bestemmelse fastsætter, at denne dato skal svare til datoen for punktafgifternes forfald, og da artikel 7, stk. 1, i direktiv 2008/118, således som det er fastslået i denne doms præmis 55, klart og ubetinget kræver, at dette forfald knyttes til tidspunktet for den punktafgiftspligtige vares overgang til forbrug, skal den punktafgiftssats, der finder anvendelse, derfor nødvendigvis være den sats, der er gældende på tidspunktet for denne overgang til forbrug.
- 66 Som generaladvokaten har anført i punkt 52 og 53 i forslaget til afgørelse, understøttes denne fortolkning af bestemmelserne i kapitel V i direktiv 2008/118 med overskriften »Punktafgiftspligtige varers bevægelse efter overgang til forbrug og beskatning heraf«, som udtrykkeligt fastsætter de tilfælde, hvor punktafgiften for en vare, der allerede er overgået til

forbrug, forfalder på et senere tidspunkt end tidspunktet for overgangen til forbrug. Disse bestemmelser regulerer de situationer, hvor en punktafgiftspligtig vare, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, efterfølgende flyttes til en anden medlemsstat. Som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, er det ubestridt, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning ikke henhører under nogen af disse situationer.

- 67 Medlemsstaterne kan derfor ikke inden for rammerne af den ordning, der følger af artikel 7, stk. 1, og artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 – således som dette direktiv var gældende, før det blev ophævet og erstattet af direktiv 2020/262, hvis artikel 8, stk. 3, ændrer artikel 9 i direktiv 2008/118 på dette punkt – fastsætte, at den punktafgiftssats, der finder anvendelse på cigaretter, der er overgået til forbrug i strid med den kvantitative grænse, der er fastsat i den nationale lovgivning, er en sats, der er gældende på en senere dato end datoen for deres overgang til forbrug.
- 68 Skønt direktiv 2008/118, således som det er anført i nærværende doms præmis 38 og 39, ganske vist ikke er til hinder for, at medlemsstaterne vedtager foranstaltninger med henblik på at bekæmpe svig, skatteunddragelse og eventuelt misbrug, forholder det sig ikke desto mindre således, at deres reguleringsbeføjelse til at vedtage sådanne foranstaltninger ikke kan udøves i strid med dette direktivs bestemmelser og navnlig ikke med direktivets artikel 7, stk. 1, og artikel 9, stk. 1, idet det harmoniseringsformål, som EU-lovgiver forfølger, og som navnlig er anført i ottende betragtning til nævnte direktiv, ellers ville blive bragt i fare.
- 69 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 7 og 9 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken den mængde cigaretter, der overstiger den kvantitative grænse for overgang til forbrug, der er fastsat i denne lovgivning, pålægges den afgiftssats, der er gældende på en senere dato end datoen for overgang til forbrug.

Sagsomkostninger

- 70 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 34 TEUF og 36 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der med henblik på at bekæmpe skatteunddragelse og misbrug samt beskytte den offentlige sundhed fastsætter, at den mængde cigaretter, som en erhvervsdrivende månedligt lader overgå til forbrug i perioden fra den 1. september til den 31. december hvert kalenderår, ikke må overstige den gennemsnitlige månedlige mængde cigaretter, som denne erhvervsdrivende har ladet overgå til forbrug i løbet af de foregående 12 måneder, forhøjet med 10%.
- 2) Artikel 7 og 9 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF

skal fortolkes således, at

de er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken den mængde cigaretter, der overstiger den kvantitative grænse for overgang til forbrug, der er fastsat i denne lovgivning, pålægges den afgiftssats, der er gældende på en senere dato end datoen for overgang til forbrug.

Underskrifter

ⁱ – Der er foretaget en sproglig rettelse i det sidste stikord på forsiden efter dommens offentliggørelse.