



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

21 december 2023 *

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van goederen – Artikel 34 VWEU – Kwantitatieve invoerbepeningen – Maatregelen van gelijke werking – Nationale regeling op grond waarvan de hoeveelheid sigaretten die tijdens een bepaalde periode kan worden uitgeslagen tot verbruik, wordt beperkt tot een maximumhoeveelheid die overeenstemt met het maandelijkse gemiddelde van de hoeveelheden die gedurende de voorafgaande twaalf maanden zijn uitgeslagen tot verbruik – Artikel 36 VWEU – Rechtvaardiging – Bestrijding van belastingontwijking en misbruik – Bescherming van de volksgezondheid – Fiscaliteit – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 7 – Tijdstip van verschuldigdheid van de accijns – Uitslag tot verbruik van accijnsgoederen – Artikel 9 – Voorwaarden voor verschuldigdheid en toepasselijk accijnstarief – Overschrijding van de toepasselijke maximumhoeveelheid – Overschot – Toepassing van het accijnstarief dat van kracht is op de datum van indiening van de aangifte tot aanzuivering”

In zaak C-96/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) bij beslissing van 12 januari 2022, ingekomen bij het Hof op 11 februari 2022, in de procedure

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

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, Z. Csehi, M. Ilešič (rapporteur), I. Jarukaitis en D. Gratsias, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: L. Carrasco Marco,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 maart 2023,

* Procestaal: Portugees.

gelet op de opmerkingen van:

- CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., vertegenwoordigd door A. Moura Portugal en I. Teixeira, advocados,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door P. Barros da Costa, A. Rodrigues en N. Vitorino als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Björkland, I. Melo Sampaio en F. Thiran als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 juni 2023,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 34 VWEU en de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen CDIL –Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (hierna: „CDIL”) en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal) met betrekking tot een aanvullende aanslag voor accijns die CDIL verschuldigd was voor de uitslag tot verbruik van sigaretten in Portugal.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2008/118

- 3 De overwegingen 2, 8, 9 en 31 van richtlijn 2008/118 luiden:
 - „(2) Ter wille van de goede werking van de interne markt moeten de voorwaarden waaronder accijns wordt geheven op de goederen die onder richtlijn 92/12/EEG [van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1)] vallen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd, geharmoniseerd blijven.

[...]

- (8) Aangezien het voor de goede werking van de interne markt noodzakelijk blijft dat het concept ‚accijns’ en de omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt, in alle lidstaten dezelfde zijn, moet op communautair niveau worden verduidelijkt wanneer accijnsgoederen tot verbruik worden uitgeslagen en wie de tot voldoening van de accijns gehouden persoon is.
- (9) Aangezien de accijns een belasting op het verbruik van bepaalde goederen is, mag geen accijns worden geheven op accijnsgoederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan.

[...]

- (31) De lidstaten moeten kunnen verlangen dat tot verbruik uitgeslagen goederen zijn voorzien van fiscale merktekens of nationale herkenningstekens. Het gebruik van deze tekens mag het intracommunautaire handelsverkeer geenszins belemmeren.

Aangezien het gebruik van deze tekens niet tot dubbele belastingdruk mag leiden, moet worden gepreciseerd dat elk bedrag dat werd betaald of als zekerheid werd gesteld om deze tekens te verkrijgen, moet worden teruggegeven of vrijgegeven door de lidstaat die de tekens heeft afgegeven, als de accijns in een andere lidstaat verschuldigd is geworden en daar ook werd geïnd.

Niettemin moet de lidstaat die de merktekens of herkenningstekens heeft afgegeven, het teruggeven, kwijtschelden of vrijgeven van het betaalde of zekergestelde bedrag afhankelijk kunnen stellen van de voorwaarde dat de verwijdering of vernietiging van de tekens wordt aangetoond.”

4 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/118 bepaalde:

„Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

[...]

- c) tabaksfabricaten vallende onder de richtlijnen 95/59/EG [van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabricaten (PB 1995, L 291, blz. 40)], 92/79/EEG [van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 8)] en 92/80/EEG [van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabricaten dan sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 10)].”

5 Artikel 2 van richtlijn 2008/118 bepaalde:

„Accijnsgoederen worden aan de accijns onderworpen op het tijdstip van:

- a) hun productie, daaronder begrepen hun winning, indien van toepassing, op het grondgebied van de [Europese] Gemeenschap;
- b) hun invoer in het grondgebied van de Gemeenschap.”

6 Artikel 7 van die richtlijn bepaalde in de leden 1 tot en met 3:

- „1. De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.
2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan:
- a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;
 - b) het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving;
 - c) de productie, met inbegrip van onregelmatige productie, van accijnsgoederen buiten een accijnsschorsingsregeling;
 - d) de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst.
3. Onder het tijdstip van de uitslag tot verbruik wordt verstaan:
- a) in de in artikel 17, lid 1, onder a) ii), bedoelde situaties, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen door de geregistreerde geadresseerde;
 - b) in de in artikel 17, lid 1, onder a) iv), bedoelde situaties, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen door de geadresseerde;
 - c) in de in artikel 17, lid 2, bedoelde situaties, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen op de plaats van rechtstreekse aflevering.”

7 Artikel 9 van deze richtlijn bepaalde:

„De voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen tarief zijn die welke van kracht zijn op het tijdstip van het verschuldigd worden in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt.

De accijns wordt geheven en geïnd alsmede in voorkomend geval teruggegeven of kwijtgescholden overeenkomstig de door iedere lidstaat vastgestelde procedure. De lidstaten passen voor binnenlandse goederen en goederen van andere lidstaten dezelfde procedures toe.”

8 Artikel 11, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 bepaalde:

„De accijns op tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen kan in de in artikel 33, lid 6, artikel 36, lid 5, en artikel 38, lid 3, bedoelde gevallen, in de gevallen als bepaald in de in artikel 1 genoemde richtlijnen, alsmede op verzoek van een betrokken persoon worden teruggegeven of kwijtgescholden door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar die goederen tot verbruik zijn uitgeslagen, in de situaties en onder de voorwaarden die elke lidstaat bepaalt om elke vorm van fraude en misbruik te voorkomen.”

- 9 Artikel 39, lid 1, en lid 3, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalde:

„1. Onverminderd artikel 7, lid 1, kunnen de lidstaten bepalen dat accijnsgoederen voorzien moeten zijn van fiscale merktekens of nationale herkenningstekens die voor belastingdoeleinden worden gebruikt, wanneer deze goederen op hun grondgebied tot verbruik worden uitgeslagen of wanneer deze goederen, in de in artikel 33, lid 1, eerste alinea, en artikel 36, lid 1, bedoelde gevallen, hun grondgebied binnenkomen.

[...]

3. Onverminderd de bepalingen die zij kunnen vaststellen om de correcte toepassing van dit artikel te garanderen en elke vorm van fraude, ontduiking of misbruik te voorkomen, zorgen de lidstaten ervoor dat de in lid 1 bedoelde fiscale merktekens of nationale herkenningstekens geen belemmeringen voor het vrije verkeer van accijnsgoederen doen ontstaan.

[...]”

- 10 Richtlijn 2008/118 is met ingang van 13 februari 2023 ingetrokken bij richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2020, L 58, blz. 4).

- 11 Artikel 8 van deze richtlijn, met als opschrift „Voorwaarden voor verschuldigdheid en te gebruiken accijnstarieven”, luidt:

„De voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen tarief zijn die welke van kracht zijn op het tijdstip van het verschuldigd worden in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt.

De accijns wordt geheven en geïnd alsmede in voorkomend geval teruggegeven of kwijtgescholden overeenkomstig de door iedere lidstaat vastgestelde procedure. De lidstaten passen voor binnenlandse goederen en goederen van andere lidstaten dezelfde procedures toe.

In afwijking van de eerste alinea kunnen, bij wijziging van een of meer accijnstarieven, reeds tot verbruik uitgeslagen voorraden accijnsgoederen in voorkomend geval aan een verhoging of verlaging van de accijns worden onderworpen.”

Portugees recht

- 12 Artikel 8 van de Código dos Impostos Especiais de Consumo (accijnswetboek; hierna: „CIEC”), met als opschrift „Verschuldigdheid” bepaalt:

„1. De accijns is op het nationale grondgebied verschuldigd op het tijdstip waarop de in artikel 5 bedoelde goederen tot verbruik worden uitgeslagen of dat waarop verliezen worden vastgesteld die overeenkomstig dit wetboek moeten worden belast.

2. Het op het nationale grondgebied toe te passen tarief is het op het tijdstip van verschuldigdheid geldende tarief.”

13 Artikel 9, met als opschrift „Uitslag tot verbruik”, bepaalt:

„1. Voor de toepassing van dit wetboek wordt als ‚uitslag tot verbruik’ van accijnsgoederen beschouwd:

- a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;
- b) het buiten de accijnsschorsingsregeling houden van deze goederen zonder dat de verschuldigde rechten zijn geheven;
- c) de productie van deze goederen buiten de accijnsschorsingsregeling om, zonder dat de verschuldigde rechten zijn geheven;
- d) de invoer van deze goederen, tenzij zij onmiddellijk na invoer aan de accijnsschorsingsregeling zijn onderworpen;
- e) de binnenkomst, met inbegrip van de onregelmatige binnenkomst, van deze goederen op het nationale grondgebied buiten de accijnsschorsingsregeling;
- f) het verval van de voorwaarden voor een belastingvoordeel of de niet-naleving ervan;

[...]

2. Onder het tijdstip van de uitslag tot verbruik wordt verstaan:

- a) in het geval van goederen die onder een accijnsschorsingsregeling van een belastingentrepot naar een geregistreerde geadresseerde worden overgebracht, het tijdstip waarop die geadresseerde de goederen in ontvangst neemt;
- b) in het geval van goederen die onder een accijnsschorsingsregeling naar een van de in artikel 6, lid 1, onder a) tot en met d), bedoelde geadresseerden worden overgebracht, het tijdstip waarop die geadresseerde de goederen in ontvangst neemt;
- c) in de in het vorige lid, onder f), bedoelde situatie, het tijdstip waarop de voorwaarden voor het belastingvoordeel niet of niet langer worden vervuld;
- d) in de in artikel 35, lid 4, bedoelde situatie, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen op de plaats van rechtstreekse aflevering;

[...]”

14 Artikel 106 CIEC, met als opschrift „Bijzondere voorschriften betreffende de uitslag tot verbruik”, bepaalt:

„1. De uitslag tot verbruik van sigaretten is onderworpen aan beperkingen die gelden in de periode van 1 september tot en met 31 december van ieder kalenderjaar.

2. Tijdens de in het vorige lid bedoelde periode mag de door elke marktdeelnemer maandelijks verrichte uitslag tot verbruik van sigaretten niet meer bedragen dan de maximumhoeveelheid die

voortvloeit uit de toepassing van een opslag van 10 % op de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen sigaretten tijdens de [twaalf] onmiddellijk daaraan voorafgaande maanden.

3. Voor de toepassing van het vorige lid wordt het maandelijkse gemiddelde berekend op basis van de totale hoeveelheid niet-vrijgestelde sigaretten die tussen 1 september van het voorafgaande jaar en 31 augustus van het jaar daarna tot verbruik is uitgeslagen.

4. Uiterlijk op 15 september van elk jaar dient iedere marktdeelnemer bij het bevoegde douanekantoor een eerste aangifte in, waarin melding wordt gemaakt van zijn maandelijks gemiddelde en waarbij de maximumhoeveelheid wordt vastgesteld die op hem van toepassing is tijdens de periode waarin beperkingen gelden.

5. In uitzonderlijke omstandigheden, naar behoren gerechtvaardigd door de plotse en in de tijd beperkte wijziging van het verkoopvolume, kan de niet-naleving van die maximumhoeveelheid worden toegestaan. Met deze omstandigheden wordt evenwel geen rekening gehouden bij de berekening van het maandelijks gemiddelde voor het volgende jaar.

6. Na het verstrijken van de periode waarin beperkingen gelden, en ten laatste aan het einde van de maand januari van ieder jaar, dient de marktdeelnemer bij het bevoegde douanekantoor een aangifte tot aanzuivering in, waarin melding wordt gemaakt van de totale hoeveelheid sigaretten die tijdens de periode waarin beperkingen gelden daadwerkelijk tot verbruik zijn uitgeslagen.

7. Over de hoeveelheden sigaretten die de in lid 4 bedoelde maximumhoeveelheid overschrijden, is belasting verschuldigd tegen het tarief dat geldt op de datum van indiening van de aangifte tot aanzuivering indien de overschrijding blijkt uit de vergelijking tussen de in dat document opgenomen gegevens en de door de administratie behandelde gegevens, onverminderd de inbreukprocedure die in voorkomend geval moet worden gevolgd.

8. De in het onderhavige artikel neergelegde regels zijn afzonderlijk van toepassing op continentaal Portugal, de autonome regio Azoren en de autonome regio Madeira, waarbij aan de in de vorige leden bepaalde verplichtingen moet worden voldaan bij het douanekantoor waarbij de tot verbruik uitgeslagen hoeveelheden werden afgehandeld.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

- 15 CDIL, een vennootschap naar Portugees recht, is als onderneming actief in de detailhandel in tabaksproducten en werkzaam in de autonome regio Madeira als door de Portugese belasting- en douaneautoriteit erkende entrepouhouder.
- 16 Op 15 september 2010 heeft CDIL overeenkomstig artikel 106, lid 4, CIEC bij het douanekantoor in Funchal (Portugal) een eerste aangifte ingediend met daarin de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid sigaretten die in de voorafgaande twaalf maanden, dat wil zeggen in de periode van 1 september 2009 tot en met 31 augustus 2010, tot verbruik was uitgeslagen.
- 17 Op 22 september 2010 heeft het douanekantoor in Funchal aan CDIL meegedeeld dat op grond van de verstreekte informatie een maximumhoeveelheid van 1 644 005 sigaretten per maand was vastgesteld voor de periode van 1 september tot en met 31 december 2010 waarin beperkingen golden. Deze hoeveelheid was berekend overeenkomstig artikel 106, leden 1 en 2, CIEC.

- 18 Op 18 november 2010 heeft CDIL op grond van artikel 106, lid 5, CIEC verzocht om die maximumhoeveelheid te mogen overschrijden.
- 19 Op 7 januari 2011 heeft het douanekantoor in Funchal dit verzoek afgewezen op grond dat de niet-naleving van de maximumhoeveelheid in kwestie niet werd gerechtvaardigd door een plotse en in de tijd beperkte wijziging van het verkoopvolume zoals die bepaling vereist. CDIL heeft tegen dit besluit bezwaar aangetekend, dat eveneens is verworpen.
- 20 Op 18 januari 2011 heeft CDIL overeenkomstig artikel 106, lid 6, CIEC bij het douanekantoor in Funchal een aangifte tot aanzuivering ingediend, waaruit bleek dat zij in de periode van 1 september tot en met 31 december 2010 meer dan drie keer de voor die periode vastgestelde maximumhoeveelheid sigaretten tot verbruik had uitgeslagen.
- 21 Overeenkomstig artikel 106, lid 7, CIEC is aan CDIL een aanvullende accijnsaanslag opgelegd van 4 607,69 EUR, vermeerderd met 1,80 EUR, wegens het aantal sigaretten dat zij in de periode van 1 september tot en met 31 december 2010 tot verbruik had uitgeslagen en dat de in artikel 106, lid 2, CIEC bedoelde maximumhoeveelheid overschreed. Overeenkomstig artikel 106, lid 7, CIEC heeft het douanekantoor de verschuldigde accijns berekend door het tarief toe te passen dat van kracht was op het tijdstip van de indiening van de aangifte tot aanzuivering.
- 22 CDIL is tegen deze aanvullende aanslag opgekomen bij de Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (bestuurs- en belastingrechter Funchal, Portugal), die het beroep heeft verworpen bij vonnis van 24 juni 2016.
- 23 CDIL heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal), de verwijzende rechter.
- 24 Voor die rechter betwist CDIL niet dat zij de maximumhoeveelheden heeft overschreden die van toepassing waren tijdens de betrokken periode waarin beperkingen golden, maar betoogt zij dat artikel 106 CIEC in strijd is met het Unierecht.
- 25 Ten eerste vormt het opleggen van een wettelijke beperking van de hoeveelheid sigaretten die tot verbruik kan worden uitgeslagen, aangezien zij in de praktijk vooral sigaretten uit andere lidstaten treft, immers een door artikel 34 VWEU verboden kwantitatieve invoerbeperking, die niet kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 36 VWEU.
- 26 Ten tweede betoogt CDIL dat de toepassing van het accijnstarief dat geldt op de datum van indiening van de aangifte tot aanzuivering, in strijd is met de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118, waaruit volgt dat de voorwaarden voor de verschuldigdheid en het toe te passen tarief die zijn welke van kracht zijn op het tijdstip waarop de tabak tot verbruik wordt uitgeslagen.
- 27 De belasting- en douanediens betoogt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen kwantitatieve beperking of maatregel van gelijke werking oplegt die het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten kan belemmeren, aangezien die regeling zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers.
- 28 Die dienst voert bovendien aan dat de regeling in overeenstemming is met richtlijn 2008/118, aangezien op grond ervan de accijns, zoals voorgeschreven door de artikelen 7 en 9 van de richtlijn, verschuldigd wordt op het tijdstip van de uitslag tot verbruik.

29 In deze omstandigheden heeft de Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Zijn de in artikel 106 CIEC neergelegde kwantitatieve beperkingen inzake de tot verbruik uitgeslagen hoeveelheden aan te merken als kwantitatieve invoerbeperkingen of maatregelen van gelijke werking in de zin van artikel 34 VWEU, voor zover zij tot gevolg hebben dat marktdeelnemers in de laatste vier maanden van elk jaar slechts hoeveelheden sigaretten op de markt mogen brengen die niet groter zijn dan de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen sigaretten in de onmiddellijk voorafgaande twaalf maanden?
- 2) Is het in strijd met de bij de artikelen 7 en 9 van [richtlijn 2008/118] ingevoerde regels betreffende de verschuldigdheid van de accijns om de hoeveelheden sigaretten die de in artikel 106, lid 2, CIEC vastgestelde maximumhoeveelheid voor tot verbruik uitgeslagen sigaretten overschrijden, overeenkomstig lid 7 van dat artikel te belasten tegen het tarief dat van kracht is op de datum van indiening van de aangifte tot aanzuivering?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 30 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 34 en 36 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de maandelijks door een marktdeelnemer in de periode van 1 september tot en met 31 december van elk kalenderjaar tot verbruik uitgeslagen hoeveelheid sigaretten, niet hoger mag zijn dan de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid sigaretten die deze marktdeelnemer in de loop van de voorafgaande twaalf maanden tot verbruik heeft uitgeslagen, vermeerderd met 10 %.
- 31 Vooraf zij eraan herinnerd dat het vrije goederenverkeer tussen de lidstaten een fundamenteel beginsel van het VWEU is, dat tot uitdrukking komt in het in artikel 34 VWEU geformuleerde verbod van kwantitatieve invoerbeperkingen tussen de lidstaten en alle maatregelen van gelijke werking (arrest van 23 maart 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 Ten eerste vormt een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is en die bestaat in het opleggen van kwantitatieve beperkingen voor de uitslag tot verbruik van sigaretten op het grondgebied van een lidstaat, geen „kwantitatieve invoerbeperking” in de zin van artikel 34 VWEU, aangezien die maatregel de hoeveelheden sigaretten die in die lidstaat kan worden ingevoerd, niet beperkt.
- 33 Ten tweede ziet het in artikel 34 VWEU vervatte verbod van maatregelen van gelijke werking als kwantitatieve invoerbeperkingen volgens vaste rechtspraak op alle maatregelen van de lidstaten die al dan niet rechtstreeks, daadwerkelijk of potentieel de toegang tot de markt van een lidstaat kunnen belemmeren voor producten die afkomstig zijn uit andere lidstaten, ook al hebben zij tot doel noch gevolg producten uit andere lidstaten minder gunstig te behandelen (zie in die zin arrest van 23 maart 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punten 33 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 34 In casu moet worden opgemerkt dat een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die erin bestaat de betrokken marktdeelnemers beperkingen op te leggen van de hoeveelheid sigaretten die zij tot verbruik mogen uitslaan, hen ervan kan weerhouden – of het voor hen minder aantrekkelijk kan maken – om in de lidstaat die deze maatregel heeft vastgesteld sigaretten in te voeren in hoeveelheden die de vastgestelde maxima overschrijden.
- 35 Een dergelijke maatregel kan derhalve mogelijk de toegang tot de markt van de betrokken lidstaat belemmeren voor sigaretten die uit andere lidstaten kunnen worden ingevoerd en bijgevolg heeft deze maatregel gelijke werking als kwantitatieve beperkingen in de zin van artikel 34 VWEU, die in beginsel onverenigbaar is met de uit dat artikel voortvloeiende verplichtingen.
- 36 Volgens vaste rechtspraak kan een nationale regeling die een maatregel van gelijke werking als kwantitatieve beperkingen vormt, niettemin haar rechtvaardiging vinden in een van de in artikel 36 VWEU genoemde gronden van algemeen belang of in dwingende vereisten van algemeen belang. In beide gevallen moet de nationale maatregel geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en mag hij niet verder gaan dan nodig is om dat doel te bereiken (zie met name arrest van 23 maart 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregel beoogt te voorkomen dat de marktdeelnemers op een tijdstip waarop het accijnstarief voor sigaretten in het volgende jaar reeds bekend is, die sigaretten tot verbruik uitslaan in de zin van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, om zo grote voorraden sigaretten aan te leggen waarvoor een lager accijnstarief geldt dan het tarief dat zal gelden in het jaar waarin zij daadwerkelijk zullen worden verhandeld. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter blijkt dus dat deze maatregel ertoe strekt belastingontwijking te bestrijden en de belastinginkomsten van de Portugese Staat veilig te stellen. Volgens de regering van deze lidstaat streeft deze maatregel, die wil garanderen dat de verhoging van het belastingtarief voor tabaksproducten doeltreffend is, ook een doelstelling van volksgezondheid na.
- 38 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat overeenkomstig vaste rechtspraak het doel van de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking een dwingende reden van algemeen belang vormt die de invoering van een beperking van de vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen [arrest van 27 januari 2022, *Commissie/Spanje (Informatieplicht in fiscale zaken)*, C-788/19, EU:C:2022:55, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 39 Zoals blijkt uit artikel 11, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, eerste alinea, alsmede uit overweging 31 van richtlijn 2008/118 vormt dit doel samen met de bestrijding van eventueel misbruik, bovendien een van de doelstellingen die door die richtlijn worden nagestreefd. Het Hof heeft geoordeeld dat de uitslag tot verbruik van een buitensporige hoeveelheid pakjes sigaretten aan het einde van het jaar in het vooruitzicht van een stijging van de accijns, een soort misbruik vormt dat de lidstaten met passende maatregelen mogen voorkomen (zie in die zin arrest van 29 juni 2017, *Commissie/Portugal*, C-126/15, EU:C:2017:504, punten 59 en 60).
- 40 Voorts is het eveneens vaste rechtspraak dat de bescherming van de gezondheid van personen een van de in artikel 36 VWEU genoemde redenen van algemeen belang is, aangezien het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat de gezondheid en het leven van personen bij uitstek behoren tot de waarden en belangen die door het Verdrag worden beschermd (zie in die zin arrest van 19 oktober 2016, *Deutsche Parkinson Vereinigung*, C-148/15, EU:C:2016:776, punt 30).

- 41 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter blijkt dus uit de aan het Hof ter kennis gebrachte gegevens dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling kan beantwoorden aan dwingende redenen van algemeen belang die in beginsel een beperking van het vrije verkeer van goederen kunnen rechtvaardigen.
- 42 Zoals blijkt uit punt 36 van het onderhavige arrest, moet nog worden nagegaan of een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geschikt is om de verwezenlijking van die legitieme doelstellingen te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om die te bereiken.
- 43 Het staat in dit verband in laatste instantie aan de verwijzende rechter, die bij uitsluiting bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding te beoordelen en de nationale regeling uit te leggen, om uit te maken of en in hoeverre die regeling aan deze vereisten voldoet. Daartoe dient die rechter objectief – aan de hand van nauwkeurige statistische gegevens of met andere middelen – te onderzoeken of het door de autoriteiten van de betrokken lidstaat aangedragen bewijs redelijkerwijs kan leiden tot het oordeel dat de gekozen middelen geschikt zijn om de nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken, en of deze doelstellingen ook zouden kunnen worden bereikt met maatregelen die het vrije verkeer van goederen minder beperken (arrest van 23 maart 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 Wel is het Hof, dat deze rechter een nuttig antwoord dient te verschaffen, bevoegd om op basis van het dossier van het hoofdgeding en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen aanwijzingen te geven die die rechter in staat kunnen stellen uitspraak te doen (arrest van 23 maart 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Wat in de eerste plaats de geschiktheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling betreft om de aangevoerde doelstellingen te bereiken, moet worden opgemerkt dat deze regeling de marktdeelnemers ervan kan weerhouden om aan het einde van het jaar sigaretten in te slaan die in werkelijkheid bestemd zijn om in het volgende jaar te worden verhandeld, teneinde de gevolgen van een toekomstige verhoging van het accijnstarief te neutraliseren. Omgekeerd zou het ontbreken van kwantitatieve beperkingen voor de uitslag tot verbruik van sigaretten in de periode waarin beperkingen gelden, de inwerkingtreding van de toekomstige verhoging van het accijnstarief, die over het algemeen leidt tot een stijging van de kleinhandelsverkoopprijs van pakjes sigaretten, minder doeltreffend maken (zie in die zin arrest van 4 maart 2010, *Commissie/Ierland*, C-221/08, EU:C:2010:113, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daardoor zou de potentiële afschrikkende werking van een dergelijke stijging voor de consument – althans tot op zekere hoogte – worden geneutraliseerd. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat een dergelijke regeling geschikt lijkt om de doelstellingen van de bescherming van de volksgezondheid en de bestrijding van belastingontwijking of misbruik te bereiken.
- 46 Wat in de tweede plaats de beoordeling van de noodzaak van een maatregel als die in het hoofdgeding betreft, moet worden benadrukt dat de volksgezondheid, zoals in punt 40 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, bij uitstek behoort tot de waarden en belangen die door het VWEU worden beschermd, en dat het aan de lidstaten staat om te beslissen op welk niveau zij die bescherming wensen te verzekeren en hoe dit niveau moet worden bereikt, zodat zij dienaangaande over een beoordelingsmarge beschikken (zie in die zin arrest van 1 maart 2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, punt 64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 47 Bovendien moet worden opgemerkt dat de aantasting van het vrije verkeer van sigaretten door een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet verder lijkt te gaan dan nodig is om de met deze maatregel nagestreefde doelstellingen te bereiken.

- 48 In dit verband moet ten eerste worden opgemerkt dat de kwantitatieve beperking die door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling aan elke marktdeelnemer wordt opgelegd, wordt vastgesteld op basis van de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid sigaretten die hij in de voorafgaande twaalf maanden tot verbruik heeft uitgeslagen, vermeerderd met 10 %, en dat deze regeling geen absoluut karakter heeft aangezien in artikel 106, lid 5, CIEC de mogelijkheid is opgenomen om in geval van een plotse en in de tijd beperkte wijziging van het verkoopvolume van die kwantitatieve beperking af te wijken.
- 49 Ten tweede voorziet die regeling in artikel 106, lid 7, CIEC weliswaar in de mogelijkheid om een inbreukprocedure in te leiden tegen de marktdeelnemer die de voor hem vastgestelde kwantitatieve beperking heeft overschreden, maar doet een dergelijke mogelijkheid op zich niet af aan de evenredigheid van die regeling mits de sancties die naar aanleiding van die procedure kunnen worden opgelegd, zelf evenredig zijn.
- 50 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de door verzoekster in het hoofdgeding aangevoerde omstandigheid dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling bovendien bepaalt dat pakjes sigaretten, zodra zij in de handel zijn gebracht, niet meer mogen worden verhandeld of verkocht na de derde maand van het jaar volgend op het jaar waarin zij tot verbruik zijn uitgeslagen. Een dergelijk verbod versterkt immers juist de doeltreffendheid en de coherentie van die regeling omdat de marktdeelnemers worden aangespoord om tijdens een bepaald jaar geen buitensporige hoeveelheden sigaretten tot verbruik uit te slaan in het vooruitzicht van een toekomstige verhoging van de accijns tijdens het volgende kalenderjaar (zie in die zin arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punten 66, 72, 78 en 79).
- 51 Gelet op het voorgaande moet op de eerste prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 34 en 36 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat die, ter bestrijding van belastingontwijking en misbruik en ter bescherming van de volksgezondheid, bepaalt dat de maandelijks door een marktdeelnemer in de periode van 1 september tot en met 31 december van elk kalenderjaar tot verbruik uitgeslagen hoeveelheid sigaretten, niet hoger mag zijn dan de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid sigaretten die deze marktdeelnemer in de loop van de voorafgaande twaalf maanden tot verbruik heeft uitgeslagen, vermeerderd met 10 %.

Tweede vraag

- 52 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de hoeveelheden sigaretten die de in die regeling vastgestelde maximumhoeveelheid voor uitslag tot verbruik overschrijden, worden belast tegen het accijnstarief dat geldt op een later tijdstip dan het tijdstip van uitslag tot verbruik.
- 53 Om te beginnen moet in herinnering worden gebracht dat richtlijn 2008/118 volgens artikel 1, lid 1, ervan tot doel heeft de algemene regeling vast te stellen ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van accijnsgoederen, waaronder tabaksfabricaten, en dit met name, zoals blijkt uit overweging 8 van die richtlijn, teneinde te waarborgen dat het concept „accijns” en de omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt, in alle lidstaten dezelfde zijn (arrest van 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en daarmee de goede werking van de interne markt door het vrije verkeer van de betrokken goederen in de Europese Unie te waarborgen (zie in die zin arrest van 13 januari 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punt 28).

- 54 Artikel 2 van richtlijn 2008/118 bepaalt in het bijzonder dat het belastbaar feit in de zin van die richtlijn bestaat in de productie van het accijnsgoed op het grondgebied van Unie of de invoer ervan in dit grondgebied (zie in die zin arrest van 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 55 Krachtens artikel 7, lid 1, van die richtlijn wordt de accijns evenwel met name verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik van de accijnsgoederen.
- 56 Overeenkomstig de in overweging 8 van richtlijn 2008/118 genoemde doelstelling om te harmoniseren wanneer accijns verschuldigd wordt en zo de goede werking van de interne markt te waarborgen, is in artikel 7, lid 2, van die richtlijn bepaald in welke situaties er sprake is van „uitslag tot verbruik” in de zin van die richtlijn.
- 57 Volgens artikel 7, lid 2, onder a), van die richtlijn ziet dit begrip „uitslag tot verbruik” met name op iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, van accijnsgoederen aan een accijnsschorsingsregeling als gedefinieerd in artikel 4, punt 7, van die richtlijn (arrest van 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 58 Een dergelijke regeling wordt gekenmerkt door het feit dat de accijns voor de onder deze regeling vallende goederen nog niet verschuldigd is, hoewel het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan. Met betrekking tot accijnsgoederen schort deze regeling bijgevolg de verschuldigdheid van de accijns op tot er een voorwaarde voor verschuldigdheid ervan is vervuld (arrest van 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 59 Aangezien de accijns, zoals in overweging 9 van richtlijn 2008/118 in herinnering wordt gebracht, een belasting op het verbruik is, dient het tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt in beginsel immers zo dicht mogelijk bij het tijdstip van verbruik van het accijnsgoed te liggen (zie in die zin arrest van 9 juni 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 In dit verband moet worden opgemerkt dat volgens artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen accijnstarief die zijn welke gelden op het tijdstip van het verschuldigd worden in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt. Artikel 9, tweede alinea, van die richtlijn bepaalt bovendien dat de accijns wordt geheven en geïnd, alsmede in voorkomend geval teruggegeven of kwijtgescholden, overeenkomstig de door iedere lidstaat vastgestelde procedure.
- 61 Aangezien artikel 9, eerste alinea, van die richtlijn voor met name de bepaling van de voorwaarden voor de verschuldigdheid verwijst naar het nationaal recht dat van kracht is op het tijdstip van het verschuldigd worden van de accijns, veronderstelt dit dus noodzakelijkerwijze dat de lidstaten beschikken over een zekere regelgevende bevoegdheid ter zake (zie in die zin arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punt 61).
- 62 Overeenkomstig de in de punten 53, 55 en 56 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte doelstelling van richtlijn 2008/118 om het tijdstip van verschuldigdheid van de accijns te harmoniseren teneinde de goede werking van de interne markt te waarborgen, moeten de in artikel 9, eerste alinea, van die richtlijn genoemde „voorwaarden voor verschuldigdheid” evenwel

noodzakelijkerwijs worden onderscheiden van de omstandigheden waarin de accijns verschuldigd wordt die, zoals in overweging 8 van deze richtlijn staat te lezen, in alle lidstaten dezelfde moeten blijven.

- 63 Zoals uit de bewoordingen van artikel 7, lid 1, en artikel 9, eerste alinea, van die richtlijn volgt, betreffen die omstandigheden het tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt, de lidstaat waar die moet worden geïnd, en de relevante datum voor het bepalen van het toe te passen accijnstarief.
- 64 Hieruit volgt dat artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 niet aldus kan worden uitgelegd dat de lidstaten krachtens die bepaling kunnen afwijken van die omstandigheden en in het bijzonder die met betrekking tot de relevante datum voor het bepalen van het toe te passen accijnstarief.
- 65 Aangezien deze bepaling voorschrijft dat dit tijdstip moet overeenkomen met dat van de verschuldigdheid van de accijns en – zoals in punt 55 van het onderhavige arrest is vastgesteld – artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118 duidelijk en onvoorwaardelijk voorschrijft dat deze verschuldigdheid moet worden gekoppeld aan het tijdstip van uitslag tot verbruik van het accijnsgoed, moet het toe te passen accijnstarief dus noodzakelijkerwijs het tarief zijn dat van kracht is op het tijdstip van die uitslag tot verbruik.
- 66 Zoals de advocaat-generaal in de punten 52 en 53 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vindt deze uitlegging steun in de bepalingen van hoofdstuk V van richtlijn 2008/118, met als opschrift „Overbrenging van accijnsgoederen en accijnsheffing na uitslag tot verbruik”, waarin uitdrukkelijk is bepaald in welke gevallen de accijns op een reeds tot verbruik uitgeslagen product verschuldigd wordt op een later tijdstip dan dat van de uitslag tot verbruik. Die bepalingen regelen de situaties waarin een accijnsgoed na de uitslag tot verbruik in een lidstaat vervolgens wordt overgebracht naar een andere lidstaat. Zoals de advocaat-generaal in punt 53 van zijn conclusie heeft opgemerkt, staat vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregel onder geen van deze situaties valt.
- 67 Derhalve kunnen de lidstaten in het kader van het stelsel dat voortvloeit uit artikel 7, lid 1, en artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118, zoals deze van kracht was voordat zij werd ingetrokken en vervangen door richtlijn 2020/262 – waarvan artikel 8, derde alinea, op dit punt artikel 9 van richtlijn 2008/118 wijzigt – niet bepalen dat het toe te passen accijnstarief voor sigaretten die in strijd met de in de nationale regeling vastgestelde maximumhoeveelheid tot verbruik worden uitgeslagen, het accijnstarief is dat van toepassing is op een latere datum dan die van de uitslag tot verbruik.
- 68 Zoals in de punten 38 en 39 van het onderhavige arrest is opgemerkt, belet richtlijn 2008/118 de lidstaten weliswaar niet om maatregelen vast te stellen ter bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking of misbruik, maar dit neemt niet weg dat hun regelgevende bevoegdheid om dergelijke maatregelen vast te stellen niet kan worden uitgeoefend in strijd met de bepalingen van deze richtlijn, en in het bijzonder met artikel 7, lid 1, en artikel 9, eerste alinea, ervan, omdat anders afbreuk zou worden gedaan aan de door de Uniewetgever nagestreefde harmonisatiedoelstelling die met name in overweging 8 van die richtlijn is uiteengezet.
- 69 Gelet op het voorgaande moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de hoeveelheden sigaretten die de in die regeling vastgestelde maximumhoeveelheid voor uitslag tot verbruik overschrijden, worden belast tegen het accijnstarief dat geldt op een later tijdstip dan het tijdstip van uitslag tot verbruik.

Kosten

- 70 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

- 1) De artikelen 34 en 36 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat die, ter bestrijding van belastingontwijking en misbruik en ter bescherming van de volksgezondheid, bepaalt dat de maandelijks door een marktdeelnemer in de periode van 1 september tot en met 31 december van elk kalenderjaar tot verbruik uitgeslagen hoeveelheid sigaretten, niet hoger mag zijn dan de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid sigaretten die deze marktdeelnemer in de loop van de voorafgaande twaalf maanden tot verbruik heeft uitgeslagen, vermeerderd met 10 %.
- 2) De artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de hoeveelheden sigaretten die de in die regeling vastgestelde maximumhoeveelheid voor uitslag tot verbruik overschrijden, worden belast tegen het accijnstarief dat geldt op een later tijdstip dan het tijdstip van uitslag tot verbruik.

ondertekeningen