Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 27. oktober 2016 [1]

Sag C-126/15

Europa-Kommissionen
mod

Den Portugisiske Republik

»Fiskale bestemmelser — forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak — direktiv 2008/118/EF — artikel 7, artikel 9, stk. 1, og artikel 39, stk. 3 — begrænsning af markedsføring og salg — afgiftsmærker — proportionalitet«

I – **Indledning**

1. Den foreliggende traktatbrudssag, som Europa-Kommissionen har anlagt mod Den Portugisiske Republik, rejser i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt direktiv 2008/118/EF om den generelle ordning for punktafgifter [2] (herefter »punktafgiftsdirektivet«) er til hinder for en medlemsstats ordning, hvorefter salg af cigaretpakninger kun er tilladt inden for en bestemt frist efter deres overgang til forbrug.

2. Spørgsmålet er opstået på baggrund af foranstaltninger, som Portugal har iværksat til imødegåelse af den såkaldte »forestalling« af tobaksvarer. Derved forstås, at producenter forud for en forestående forhøjelse af punktafgiften på tobak lader uforholdsmæssigt store varemængder overgå til forbrug for at udsætte virkningen af den forhøjede afgift. En sådan praksis forringer statskassens indtægter, og Kommissionen bestrider ikke, at medlemsstaterne principielt har lov til at iværksætte modforanstaltninger [3]. Kommissionen mener imidlertid ikke, at Portugals foranstaltninger respekterer proportionalitetsprincippet.

3. Sagen har ikke kun betydning for Portugal, da der findes lignende ordninger i andre medlemsstater. Kommissionen har således af samme grund indledt traktatsbrudssag mod Estland [4].

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

3 — Kommissionen går endog videre, idet den finder, at de foranstaltninger, der aktuelt er gældende i Unionen, ikke er tilstrækkelige, jf. meddelelse af 6.6.2013, COM(2013) 324 final, s. 11.

4 — Jf. MEMO/14/537 af 25.9.2014. En traktatbrudssag mod Ungarn (jf. MEMO/14/293 af 16.4.2014) blev indstillet den 25.4.2015, idet Ungarn havde ændret sin lovgivning.

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

4. Ifølge punktafgiftsdirektivets artikel 1, stk. 1, fastlægges i dette direktiv den generelle ordning for punktafgifter. I henhold til denne bestemmelses litra c) er tobaksvarer punktafgiftspligtige.

5. Punktafgiftsdirektivets artikel 7 har bl.a. følgende ordlyd:

»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

[…]«

6. Punktafgiftsdirektivets artikel 9 bestemmer:

»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.«

7. I punktafgiftsdirektivets artikel 39 fastsættes følgende:

»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, [...].

[…]

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.

[…]«

B – *Portugisisk ret*

8. I henhold til artikel 110 i Código dos Impostos Especiais de Consumo (den portugisiske punktafgiftslov, herefter »CIEC«) skal enkeltpakninger med tobaksvarer, der er bestemt til forbrug i indlandet, inden de overgår til forbrug, forsynes med et afgiftsmærke.

9. Artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 udstedt af ministeriet for finanser og offentlig forvaltning (herefter »bekendtgørelsen«) fastsætter frister for markedsføring og salg af tobaksvarer. Denne frist udløber for så vidt angår cigaretpakninger ved udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til, for så vidt angår røgtobak ved udgangen af det efterfølgende år og for så vidt angår cigarer og cigarillos ved udgangen af det femte efterfølgende

år[5].

10. Derudover gælder der i henhold til CIEC's artikel 106 særregler for cigaretters overgang til forbrug i perioden den 1. september til den 31. december i et år. I denne periode må erhvervsdrivende kun lade cigaretter overgå til forbrug inden for visse maksimumsgrænser. Den maksimale mængde pr. måned beregnes som månedsgennemsnittet for den mængde af cigaretter, der er overgået til forbrug i de seneste 12 måneder umiddelbart forud for perioden, plus 10%. Efter begrundet ansøgning kan denne regel fraviges.

11. CIEC's artikel 19 og 20 indeholder regler vedrørende godtgørelse af allerede betalt punktafgift. Grundlag for godtgørelse kan, bl.a., være tilintetgørelse af varerne under myndighedskontrol.

12. Ifølge punkt 4.2.9 i kapitel XII i den vejledning vedrørende punktafgifter, som skatte- og toldmyndigheden har offentliggjort, kan produkter, der på grund af fristen i henhold til bekendtgørelsens artikel 27 ikke længere må sælges, overgå til forbrug på ny, idet de påføres et nyt afgiftsmærke.

13. I henhold til artikel 109 i Regime Geral das Infracções Tributárias (generel ordning vedrørende overtrædelser af skattelovgivningen) kan produkters overgang til forbrug i strid med bestemmelserne om afgiftsmærket eller de tilladte mængdebegrænsninger straffes med bøde på mellem 250 EUR og 165 000 EUR.

III – **Den administrative procedure og parternes påstande**

14. Kommissionen er af den opfattelse, at bekendtgørelsens artikel 27 er i strid med punktafgiftsdirektivets artikel 7, artikel 9, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, idet cigaretpakninger, der allerede er blevet pålagt afgift og er overgået til forbrug, ikke længere må markedsføres og sælges, når den deri fastsatte frist er udløbet. Kommissionen har derfor indledt den foreliggende traktatsbrudssag. Efter at Kommissionen ved åbningsskrivelse af 23. november 2009 og supplerende åbningsskrivelse af 4. juni 2010 havde opfordret Portugal til at besvare klagepunkterne, fremsendte Kommissionen den 22. juni 2012 samt desuden – på grund af berigtigelse af visse fejl – den 31. maj 2013 en begrundet udtalelse til denne medlemsstat og fastsatte en frist på to måneder til at afhjælpe den påståede tilsidesættelse.

15. Da Portugal ikke efterkom udtalelserne, anlagde Kommissionen denne sag den 12. marts 2015.

16. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 7, artikel 9, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, samt proportionalitetsprincippet, idet den har undergivet cigaretpakker, der allerede er blevet pålagt afgift og er overgået til forbrug i et givet år, et forbud mod markedsføring og salg til offentligheden ved udløbet af den uforholdsmæssigt korte frist, som er fastsat i bekendtgørelsens artikel 27.

— Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

17. Den Portugisiske Republik har nedlagt følgende påstande:

— Frifindelse.

5 — Som undtagelse herfra bestemmer bekendtgørelsens artikel 28, at cigaretpakninger med et afgiftsmærke, der gælder for henholdsvis 2007 og 2008, må markedsføres og sælges henholdsvis indtil udgangen af femte måned i 2008 og indtil udgangen af fjerde måned i 2009.

— Europa-Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

18. Kongeriget Belgien, Republikken Estland og Republikken Polen har fået tilladelse til at indtræde som intervenienter. De er indtrådt til støtte for Portugals påstande.

19. Parterne har afgivet skriftlige indlæg.

IV – **Retlig bedømmelse**

20. På grundlag af den i sagen omtvistede ordning i bekendtgørelsens artikel 27 gælder der i Portugal en tidsmæssig begrænsning for salg af cigaretter, der bestemmes ud fra et afgiftsmærke, der er anbragt på pakningen. Ifølge denne ordning må cigaretter kun sælges indtil højst tre måneder efter udløbet af det år, hvori de er overgået til forbrug.

A – *Det første anbringende: punktafgiftsdirektivets artikel 7 og artikel 9 og proportionalitetsprincippet*

21. Kommissionen gør med sit første anbringende gældende, at bekendtgørelsens artikel 27 er i strid med punktafgiftsdirektivets artikel 7 og artikel 9 samt proportionalitetsprincippet. Det følger af de nævnte direktivbestemmelser, at en medlemsstat ikke må lægge yderligere afgift på tobaksvarer ud over den forfaldne punktafgift, efter de er overgået til forbrug, og ikke må begrænse distributionen heraf af fiskale hensyn. Dette er imidlertid efter Kommissionens opfattelse lige netop tilfældet i Portugal, da cigaretpakninger på grund af den omtvistede ordning kun kan markedsføres inden for en begrænset periode. Der foreligger følgelig en tilsidesættelse af artikel 7 og artikel 9. Ganske vist udelukker Kommissionen ikke, at ordningen kan være begrundet af almene hensyn, men under alle omstændigheder tilsidesættes proportionalitetsprincippet.

22. Portugal har over for dette anbringende gjort gældende, at den omtvistede ordning ikke medfører en forpligtelse til at betale yderligere punktafgift for produkter, der allerede er overgået til forbrug. Erhvervsdrivende får godtgjort den punktafgift, som de har betalt for cigaretpakninger, der på grund af tidsbegrænsningen ikke længere må sælges. Alternativt kan varerne overgå til forbrug på ny, idet der påsættes et nyt afgiftsmærke og betales den aktuelt gældende afgiftssats.

23. Med henblik på vurderingen af dette første anbringende vil jeg først behandle punktafgiftsdirektivets artikel 7 og 9 (herom under 1.) og derefter proportionalitetsprincippet (herom under 2.).

1. Punktafgiftsdirektivets artikel 7 og 9

24. I henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 7 forfalder punktafgiften for tobaksvarer ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted. I reglen [artikel 7, stk. 2, litra a)] svarer det til det tidspunkt, hvor punktafgiftspligtige varer forlader en såkaldt afgiftssuspensionsordning, dvs. de fjernes fra produktionsstedet eller et andet afgiftsoplag. Som supplement hertil fastsætter artikel 9, stk. 1, at betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.

25. I modsætning til det af Kommissionen anførte kan der af punktafgiftsdirektivets artikel 7 og 9 i første omgang ikke udledes et forbud mod at undergive salget af cigaretpakninger en tidsbegrænsning som fastsat i bekendtgørelsens omtvistede artikel 27. Artikel 7 fastsætter derimod blot punktafgiftens forfaldsdato, mens der i artikel 9 med hensyn til betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen henvises til medlemsstaternes nationale ret.

26. Såfremt erhvervsdrivende derudover på ny lader pakninger overgå til forbrug efter at have tilintetgjort afgiftsmærket og påsat et nyt, udgør dette, henset til punktafgiftsdirektivets artikel 7 og 9, ikke en yderligere afgiftspålæggelse, men en selvstændig indtræden af afgiftspligten.

27. Selv hvis man lægger til grund, at begrænsningen af salget i sig selv principielt er i strid med punktafgiftsdirektivets artikel 7 og 9, er det vanskeligt at forstå, hvorfor en begrundelse i almene hensyn, som Kommissionen anfører, alligevel skulle komme på tale i analogi til retspraksis vedrørende de grundlæggende frihedsrettigheder. Formålet med en harmoniseringsforanstaltning er jo netop, at medlemsstaterne principielt ikke må afvige fra den, medmindre det udtrykkeligt er tilladt [6].

28. For så vidt som punktafgiftsdirektivets artikel 9, stk. 1, med hensyn til betingelserne for punktafgiftens forfald og den punktafgiftssats, der finder anvendelse, henviser til den nationale ret, der er gældende på punktafgiftens forfaldsdato, er dette dog nødvendigvis ensbetydende med, at medlemsstaterne har beføjelse til at fastsætte regler. I overensstemmelse hermed giver artikel 9, stk. 2, også udtrykkeligt medlemsstaterne beføjelse til at fastlægge procedurerne for at pålægge og opkræve og, hvor det er relevant, godtgøre eller eftergive punktafgiften.

29. Beføjelsen i henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 9, stk. 1, indbefatter i forbindelse med opkrævningen af punktafgiften på tobaksvarer foranstaltninger, der skal forhindre, at uforholdsmæssigt store mængder tobaksvarer overgår til forbrug. Ifølge retspraksis har medlemsstaterne nemlig ikke blot ret til at træffe foranstaltninger med henblik på at beskytte statskassens krav [7]. Tværtimod følger der af artikel 4, stk. 3, TEU også en pligt for medlemsstaterne til at sikre en effektiv opkrævning af punktafgifterne [8]. Dette ville ikke være sikret, såfremt de erhvervsdrivende i perioder kunne unddrage sig en forhøjet afgiftssats gennem forestalling. Som Kommissionen med rette har anført, udgør en sådan praksis desuden en form for misbrug. Målsætningen om at forhindre misbrug understreges også gentagne gange i punktafgiftsdirektivet [9].

30. Foranstaltningerne tjener endvidere også sundhedspolitiske målsætninger. Afgiftsniveauet er en vigtig faktor for prisen på tobaksvarer, som igen har indflydelse på forbrugernes rygevaner [10]. Når det drejer sig om tobaksvarer, udgør skattelovgivningen følgelig et vigtigt middel til at bekæmpe forbruget af disse varer og til beskyttelse af den offentlige sundhed [11]. En overgang af uforholdsmæssigt store mængder tobaksvarer til forbrug hæmmer imidlertid virkningen af den forhøjede afgiftssats og dermed som yderligere konsekvens den tilsigtede påvirkning af prisniveauet.

6 — Jf. f.eks. inden for artikel 114 TEUF's anvendelsesområde de meget strenge betingelser for nationale ordninger, der afviger herfra, i henhold til denne bestemmelses stk. 5.

7 — Jf. domme Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 47), Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 20) og BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 31).

8 — Jf. i denne retning domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37) og Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25).

9 — Jf. 31. betragtning til og artikel 11 og artikel 39, stk. 3, i punktafgiftsdirektivet. Jf. også dom Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, præmis 43).

10 — Jf. 16. betragtning til Rådets direktiv 2011/64/EU af 21.6.2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (EUT L 176, s. 24) samt domme Kommissionen mod Frankrig (C-197/08, EU:C:2010:111, præmis 52), Kommissionen mod Østrig (C-198/08, EU:C:2010:112, præmis 45) og Kommissionen mod Irland (C-221/08, EU:C:2010:113, præmis 54).

11 — Jf. domme Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, præmis 58), Kommissionen mod Frankrig (C-197/08, EU:C:2010:111, præmis 52), Kommissionen mod Østrig (C-198/08, EU:C:2010:112, præmis 45) og Kommissionen mod Irland (C-221/08, EU:C:2010:113, præmis 54).

31. Der henvises desuden til Verdenssundhedsorganisationens rammekonvention om tobakskontrol, som bl.a. er undertegnet af både Unionen og alle dens medlemsstater [12]. I henhold til rammekonventionens artikel 6 skal de kontraherende stater føre en skattepolitik, der er rettet mod at begrænse tobaksforbrug. I så henseende anbefaler retningslinjerne for gennemførelsen af artikel 6 bl.a., at der anvendes foranstaltninger, der kan bekæmpe forestalling [13]. Selv om disse retningslinjer som sådan ikke er retligt bindende, er de dog vejledende for Unionen og medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af rammekonventionen [14].

32. På denne baggrund kan Kommissionens anbringende om, at bekendtgørelsens artikel 27 helt principielt er i strid med punktafgiftsdirektivets artikel 7 og 9, ikke tiltrædes. Tværtimod hjemler artikel 9, stk. 1, en beføjelse til at vedtage foranstaltninger til bekæmpelse af forestalling på området for punktafgifter på tobaksvarer. Ved udøvelsen af de beføjelser, de er tillagt i henhold til EU-retten, skal medlemsstaterne dog overholde de almindelige retsprincipper, herunder navnlig proportionalitetsprincippet, [15] som efter Kommissionens opfattelse er blevet tilsidesat i det foreliggende tilfælde. Begrænsningen af salget i henhold til bekendtgørelsens artikel 27 er følgelig i strid med punktafgiftsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvis den er uforholdsmæssig.

2. Proportionalitetsprincippet

33. I forbindelse med proportionalitetsvurderingen af en foranstaltning vedrørende indirekte skatter gør Domstolen i reglen indledningsvis opmærksom på, at medlemsstaterne skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør det mindste indgreb i de af den pågældende unionslovgivning opstillede formål og principper [16]. Ifølge en mere præcis formulering af kravene i henhold til proportionalitetsprincippet, der følger af fast praksis, skal en foranstaltning være egnet til at nå de legitime mål, der forfølges med denne, og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål [17]. Såfremt der herved kan vælges mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst restriktive foranstaltning anvendes, og de pålagte byrder må desuden ikke være uforholdsmæssige i forhold til de forfulgte mål [18].

34. Jeg vil i det følgende følge dette analyseskema og først behandle den portugisiske ordnings egnethed [herom under a)], dernæst dens nødvendighed [herom under b)] og endelig dens forholdsmæssighed [herom under c)].

a) Egnethed

35. Den portugisiske ordning udgør et egnet middel til at nå de legitime mål, der forfølges med denne. De erhvervsdrivende fratages effektivt tilskyndelsen til at lade uforholdsmæssigt store beholdninger overgå til forbrug, da de ved, at de cigaretpakninger, der er overgået til forbrug i et bestemt år, kun må sælges indtil udgangen af marts i det efterfølgende år.

12 — Godkendt ved Rådets afgørelse 2004/513/EF af 2.6.2004, EUT L 213, s. 8.

13 — Jf. »Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC«, vedtaget på de kontraherende parters konference i anledning af dens sjette møde i Moskva (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Jf. domme Philip Morris Brands m.fl. (C-547/14, EU:C:2016:325, præmis 111) og Polen mod Parlamentet og Rådet (C-358/14, EU:C:2016:323, præmis 45).

15 — Jf. domme Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 45-48), Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30), Macikowski, (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 48) og ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 20).

16 — Jf. domme Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46), Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 36) og BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 30).

17 — Jf. domme Maizena m.fl. (137/85, EU:C:1987:493, præmis 15), Det Forenede Kongerige mod Rådet (C-84/94, EU:C:1996:431, præmis 57), British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 122), Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 67) og Philip Morris Brands m.fl. (C-547/14, EU:C:2016:325, præmis 165).

18 — Domme Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, præmis 21), Jippes m.fl. (C-189/01, EU:C:2001:420, præmis 81) og ERG m.fl. (C-379/08 og C-380/08, EU:C:2010:127, præmis 86). I samme retning også dom Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 91).

b) Nødvendighed

36. Kommissionen bestrider imidlertid foranstaltningens nødvendighed. Det skal derfor undersøges, om de mål, der forfølges med ordningen, kunne nås med mindre indgribende midler, der er lige så egnede.

— Maksimumsgrænser for overgang til forbrug

37. Kommissionen er for det første af den opfattelse, at allerede ordningen i CIEC's artikel 106 i sig selv udgør et sådant mindre indgribende middel. I henhold til denne bestemmelse må de erhvervsdrivende i perioden fra den 1. september til den 31. december kun lade cigaretpakninger overgå til forbrug inden for visse maksimumsgrænser.

38. Dette anbringende er dog ikke overbevisende. Ordningen kan omgås ved at markedsføre uforholdsmæssigt store mængder i perioden før den 1. september. De af Portugal fremlagte oplysninger, hvorefter mængden af cigaretter, der overgår til forbrug i august måned, ligger over gennemsnittet, peger også i denne retning.

39. En helårlig begrænsning af den mængde cigaretter, der må overgå til forbrug, kan heller ikke anses for et lige så egnet, mindre indgribende middel. Det ville tværtimod udgøre et indgreb i de erhvervsdrivendes dispositionsfrihed, hvis der som udgangspunkt gjaldt permanente maksimumsmængder for deres markedsføring. Så vidt det fremgår, kan erhvervsdrivende i henhold til det i Portugal anvendte system derimod i perioden januar til august principielt lade ubegrænset mange cigaretter overgå til forbrug, idet de dog ved, at disse i reglen under normale omstændigheder kun må sælges indtil udgangen af marts det efterfølgende år.

— Fristens varighed

40. Kommissionen anser endvidere den frist, inden for hvilken cigaretter, der er overgået til forbrug i Portugal, må sælges, for uforholdsmæssigt kort. Kommissionen henviser i denne forbindelse til direktiv 2001/37/EF[19], der fastlægger nye krav til mærkningen af tobaksvarer og for så vidt angår cigaretter fastsætter en overgangsfrist på et år til at efterkomme disse[20].

41. En overgangsfrist som den, der blev fastsat i det nævnte direktiv, adskiller sig imidlertid allerede efter dens karakter grundlæggende fra den tidsbegrænsning af salget, der er omtvistet i den foreliggende sag. De nye krav, der blev indført ved dette direktiv, nødvendiggjorde for hovedpartens vedkommende ændringer af de eksisterende produktionsanlæg, hvilket begrundede en vis overgangsfrist. Derimod medfører den omtvistede ordning ingen tekniske ændringer, som producenterne skal have tid til at indstille sig på. En salgsfrist, der løber frem til udgangen af det år, der følger efter overgangen til forbrug, som Kommissionen indirekte opfordrer til, ville i praksis desuden gøre det muligt, at cigaretter, der er undergivet den nye afgiftssats, i yderste fald først overgår til forbrug et år efter, at afgiftsstigningen er trådt i kraft. Dette ville derfor ganske vist være et mindre indgribende, men ikke et lige så egnet middel til at forhindre forestalling, da den omtvistede ordnings effektivitet ville blive begrænset ganske betydeligt af en så lang frist.

42. Portugal har endvidere over for Kommissionens anbringende gjort gældende, at cigaretter, der markedsføres i Portugal, i gennemsnit sælges inden for to måneder. Den omtvistede ordning tager hensyn til dette forhold og giver uden videre mulighed for at få varerne afsat.

19 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 5.6.2001 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser om fremstilling, præsentation og salg af tobaksvarer (EFT L 194, s. 26).

20 — Jf. det nævnte direktivs artikel 14, stk. 2.

43. Kommissionen har heroverfor gjort gældende, at omsætningshastigheden på to måneder kun er en gennemsnitlig værdi. Kommissionen nøjes dog i denne forbindelse med at bemærke, at omsætningen af mindre, ikke så kendte mærker tager længere tid, og at der ikke tages hensyn til sæsonudsving, uden dog at anfægte Portugals anbringende på underbygget vis. Den kortest mulige frist, inden for hvilken cigaretter i henhold til den portugisiske ordning må sælges, nemlig tre måneder, vedrører imidlertid under alle omstændigheder kun de cigaretter, der overgår til forbrug lige ved et års udgang. Jo tidligere tidspunktet for overgangen ligger, jo mere tid er der også til at få solgt varerne. Den omstændighed, at der gælder længere salgsfrister for røgtobak respektive cigarer og cigarillos, ændrer heller ikke ved denne konklusion, da der er tale om produkter, der adskiller sig fra almindelige cigaretter og har hver deres gennemsnitlige omsætningshastighed.

— Ingen betydelige forhøjelser af punktafgiften på tobaksvarer

44. Kommissionen har endvidere bestridt nødvendigheden af den portugisiske ordning med det argument, at der under alle omstændigheder ikke er sket betydelige forhøjelser af punktafgiften på tobaksvarer i de senere år.

45. Som det imidlertid fremgår af selve Kommissionens stævning, blev afgiften forhøjet hvert år i de senere år og steg i perioden fra 2009 til 2015 med 14,7%. På et marked, der er kendetegnet ved lave fortjenstmargener og høje volumener, som det er tilfældet med markedet for cigaretter, kan selv beskedne afgiftsforhøjelser udgøre en tilskyndelse til så vidt muligt at omgå disse og skaffe sig selv en konkurrencefordel.

46. Begrænsningen af salget kan imidlertid ikke anses for nødvendig, såfremt afgiftssatsen forbliver uændret eller endog nedsættes. I sådanne tilfælde foreligger der nemlig som udgangspunkt ikke nogen tilskyndelse til at oparbejde uforholdsmæssigt store lagerbeholdninger. Da den portugisiske ordning også gælder i sådanne tilfælde, er anbringendet i så henseende begrundet. Portugals argument, hvorefter begrænsningen af salget også er nødvendig i sådanne tilfælde for at kunne håndhæve en årlig ændring af afgiftsmærkerne, der er nødvendig af hensyn til at forhindre skattesvig, er ikke overbevisende, henset til de længere salgsfrister, der gælder for cigarer og cigarillos respektive røgtobak.

c) Rimelighed

47. Bortset herfra skal der endelig tages stilling til de af Kommissionens argumenter, der vedrører den portugisiske ordnings forholdsmæssighed i snævrere forstand. Selv om en foranstaltning er egnet og nødvendig for at nå legitime mål, må den nemlig alligevel ikke medføre byrder, der er uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål. Det skal således sikres, at en ordning som den i sagen omtvistede ikke skader de erhvervsdrivendes interesser i urimelig grad.

— Uigendrivelig formodning

48. Kommissionen har over for Portugal gjort gældende, at der på grundlag af den omtvistede ordning med hensyn til de cigaretpakninger, der ikke er blevet solgt ved fristens udløb, gælder en uigendrivelig formodning om, at de er overgået til forbrug i uforholdsmæssige mængder. Der er ikke mulighed for at føre modbevis. En sådan uigendrivelig formodning er imidlertid ikke tilladt, henset til Domstolens praksis i dommen i sagen Molenheide m.fl. [21].

21 — Dom Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623).

49. Den nævnte sag omhandlede en national ordning, hvorved den afgiftspligtige blev nægtet den ret til fradrag af indgående moms, der udgør en integrerende del af momsordningen [22]. Der kan ganske vist muligvis drages paralleller til det foreliggende tilfælde, men situationen er en anden. Portugal godtgør efter ansøgning den afgift, der allerede er betalt for cigaretpakninger, der ikke længere må sælges, eller disse kan i stedet overgå til forbrug på ny. Den mulighed for at godtgøre, at cigaretter ikke er overgået til forbrug i overdrevne, men i »normale« mængder, som Kommissionen kræver, ville kræve en undersøgelse af det konkrete tilfælde og ville være forbundet med betydelige administrative byrder. En sådan fremgangsmåde ville vanskeliggøre håndteringen af den portugisiske ordning betydeligt og ville desuden være forbundet med usikkerhed, f.eks. med hensyn til fastsættelsen af egnede referencemængder. I Domstolens praksis er det dog anerkendt, at medlemsstaterne med henblik på at forfølge legitime mål kan gøre brug af bestemmelser, der nemt kan forvaltes og håndhæves [23].

— Omkostninger, der påføres de erhvervsdrivende

50. Kommissionens henvisning til de omkostninger, der påføres de erhvervsdrivende i denne forbindelse, ændrer ikke ved denne konklusion. I tilfælde af cigaretpakninger, der ikke længere må sælges, har producenter og importører ganske vist, på trods af godtgørelsen af punktafgiften, der udgør den helt overvejende del af prisen på cigaretter [24], omkostninger til destruktion af varerne, eller eventuelt ommærkning. Med en fornuftig afsætningsplanlægning burde det dog være sikret, at det fra starten i vidt omfang forebygges, at der opstår restbeholdninger, der ikke længere må sælges. Dette gør sig navnlig gældende på et marked som for det for cigaretter, der – som Portugal ubestridt har anført – er kendetegnet ved lav efterspørgselselasticitet og en i høj grad velkendt markedsadfærd. Ikke-solgte beholdninger behøver desuden på ingen måde nødvendigvis at være en konsekvens af tidsbegrænsningen af salget, men kan f.eks. også skyldes, at prisen er sat for højt.

— Uforholdsmæssig straffesanktion

51. Endelig giver bestemmelsen i artikel 109 i den generelle ordning vedrørende overtrædelser af skattelovgivningen, hvorefter overtrædelser kan straffes med bøde på op til 165 000 EUR, som Kommissionen har kritiseret, heller ikke anledning til betænkeligheder. Medlemsstaterne har ikke blot ret, men endda også pligt til at effektivt at sanktionere overtrædelser på punktafgiftsområdet [25]. Kommissionen har desuden ikke gjort gældende, at sanktionsbestemmelsen anvendes uforholdsmæssigt, og der er heller ikke fremkommet holdepunkter for en sådan anvendelse.

52. De byrder, som de erhvervsdrivende pålægges, er således ikke uforholdsmæssige i forhold til de mål, der forfølges med den portugisiske ordning. Ordningen fører ved en samlet betragtning tværtimod til en rimelig interesseafvejning.

d) Konklusion vedrørende det første anbringende

53. Herefter er det første anbringende kun begrundet, for så vidt som Portugal også forbyder salg af cigaretpakninger, der er blevet pålagt afgift og er overgået til forbrug i et givet år, efter udløbet af den frist, der er fastsat i bekendtgørelsens artikel 27, selv om punktafgiften for tobak ikke er blevet forhøjet med virkning for det efterfølgende år.

22 — Jf. domme BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, præmis 18), Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 39) og Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 30).

23 — Jf. i denne retning domme Kommissionen mod Italien (C-110/05, EU:C:2009:66, præmis 67), Mickelsson og Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, præmis 36), Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, præmis 82) og Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 124).

24 — Ifølge Portugals oplysninger for januar 2015 andrager punktafgiftens andel af prisen på cigaretter 78,08%.

25 — Jf. i denne retning også udtrykkeligt artikel 20, stk. 3, i direktiv 92/12/EØF (EFT L 76, s. 1), der blev ophævet ved punktafgiftsdirektivet.

B – *Det andet anbringende: punktafgiftsdirektivets artikel 39, stk. 3, og proportionalitetsprincippet*

54. Med sit andet anbringende har Kommissionen gjort gældende, at der er tale om en tilsidesættelse af punktafgiftsdirektivets artikel 39, stk. 3. Tidsbegrænsningen af salget i bekendtgørelsens artikel 27 fører til hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer, da cigaretpakninger med et afgiftsmærke, der svarer til et givet regnskabsår, kun kan sælges og markedsføres indtil udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til. Importørerne kan af frygt for lagerbeholdninger, der ikke længere må sælges, undlade at foretage erhvervelser, hvorved handelen påvirkes uforholdsmæssigt.

55. I henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 39, stk. 3, må kravet om at påføre punktafgiftspligtige varer et afgiftsmærke, med forbehold af de foranstaltninger, som er fastsat med henblik på at undgå unddragelse, undgåelse eller misbrug, ikke føre til hindringer for den frie bevægelighed af disse varer.

56. I modsætning til det af Kommissionen anførte foreligger der ikke en tilsidesættelse af denne bestemmelse. Den omtvistede portugisiske ordning fastsætter, at fristen for salg af cigaretpakninger udløber ved udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til. Den begrænsning af salget, som Kommissionen har kritiseret, er således ikke en konsekvens af anvendelsen af afgiftsmærker, men hænger kun sammen med denne, for så vidt som der henvises til det år, som afgiftsmærket svarer til. Denne omstændighed kan imidlertid ikke være udslagsgivende for bedømmelsen af den portugisiske ordning, da året for overgang til forbrug også kunne synliggøres på en anden måde end ved hjælp af afgiftsmærker på cigaretpakningen.

57. Selv hvis man skulle bedømme bekendtgørelsens artikel 27 på grundlag af punktafgiftsdirektivets artikel 39, stk. 3, foreligger der ikke uforholdsmæssige hindringer for varernes bevægelighed. Uanset spørgsmålet, om foranstaltningen, hvis ikke-diskriminerende anvendelse ikke bestrides i den foreliggende sag, i det hele taget bør kvalificeres som hindring som omhandlet i artikel 39, stk. 3, tager den under alle omstændigheder sigte på forfølgelsen af legitime mål og giver principielt ikke anledning til betænkeligheder med hensyn til dens forholdsmæssighed. Foranstaltningen tager tværtimod netop også sigte på at opretholde stabile markedsforhold, da den forhindrer, at navnlig større, finansstærke markedsaktører opnår konkurrencefordele gennem forestalling [26]. Dermed bidrager ordningen i sidste ende også til at sikre det indre markeds funktion [27].

58. Det andet anbringende er derfor ubegrundet.

C – *Forslag til afgørelse og omkostninger*

59. Dermed skal Kommissionens påstand tages delvist til følge for så vidt angår det første anbringende, idet Portugal i øvrigt skal frifindes.

60. I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 3, bærer hver part sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, medmindre Domstolen, henset til omstændighederne i det konkrete tilfælde, finder det begrundet, at en part foruden sine egne omkostninger også bærer en del af modpartens omkostninger. Da begge parter har nedlagt påstand om, at modparten pålægges at betale sagsomkostningerne, og Portugal kun delvist er den tabende part, foreslår jeg, at Kommissionen pålægges at betale halvdelen af denne medlemsstats omkostninger. Med hensyn til intervenienternes omkostninger finder procesreglementets artikel 140, stk. 1, anvendelse.

26 — Om anvendelsen af forestalling som middel til en målrettet udbygning af markedsandele jf. også den af Kommissionen foretagne undersøgelse »Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products«, H. Stener Pedersen et al, TAXUD/2012/DE/341 (2014) s. 144 ff.

27 — Jf. vedrørende dette mål anden og ottende betragtning til punktafgiftsdirektivet.

V – **Forslag til afgørelse**

61. Jeg foreslår derfor Domstolen at træffe afgørelse som følger:

»1) Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF samt proportionalitetsprincippet, idet cigaretpakker, der er overgået til forbrug i et givet regnskabsår, efter udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007, ikke længere må markedsføres og sælges til offentligheden, selv om den for cigaretter gældende afgiftssats ikke er blevet forhøjet for det på det pågældende regnskabsår følgende år.

2) I øvrigt frifindes Den Portugisiske Republik.

3) Den Portugisiske Republik bærer halvdelen af sine egne omkostninger. Europa-Kommissionen betaler halvdelen af Den Portugisiske Republiks omkostninger og bærer sine egne omkostninger.

4) Kongeriget Belgien, Republikken Estland og Republikken Polen bærer hver deres egne omkostninger.«