CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 27 oktober 2016 [1]

Zaak C-126/15

Europese Commissie
tegen

Portugese Republiek

„Belastingwetgeving — Accijns op tabaksproducten — Richtlijn 2008/118/EG — Artikel 7, artikel 9, eerste alinea, en artikel 39, lid 3 — Afzet- en verkoopbeperking — Fiscale merktekens — Evenredigheid”

I – Inleiding

1. In de onderhavige niet-nakomingsprocedure van de Europese Commissie tegen de Portugese Republiek wordt in wezen de vraag opgeworpen of richtlijn 2008/118/EG houdende een algemene regeling inzake accijns [2] (hierna: „accijnsrichtlijn”) zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan de verkoop van pakjes sigaretten slechts is toegestaan gedurende een bepaalde termijn nadat zij in de handel zijn gebracht.

2. Deze vraag is gerezen naar aanleiding van maatregelen die Portugal heeft getroffen tegen het zogenoemde „forestalling” van tabaksproducten. Hieronder wordt verstaan dat producenten direct voorafgaand aan een verhoging van de accijns op tabak excessieve hoeveelheden tabaksproducten tegen het oude belastingtarief uitslaan tot verbruik, om de feitelijke toepassing van het verhoogde belastingtarief te vertragen. Dergelijke praktijken leiden tot lagere inkomsten voor de fiscus, en de Commissie ontkent niet dat tegenmaatregelen van de lidstaten in beginsel toelaatbaar zijn. [3] In het geval van de maatregelen van Portugal is echter naar haar mening het evenredigheidsbeginsel geschonden.

3. De beslissing in deze zaak is niet alleen van belang voor Portugal, aangezien in andere lidstaten vergelijkbare regelingen bestaan. Zo heeft de Commissie om deze reden ook tegen Estland een niet-nakomingsprocedure ingeleid. [4]

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — 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).

3 — De Commissie is bovendien zelfs van mening dat de thans in de Unie bestaande maatregelen niet toereikend zijn, zie haar mededeling van 6 juni 2013, COM(2013) 324 final, blz. 11.

4 — Zie MEMO/14/537 van 25 september 2014. Een niet-nakomingsprocedure tegen Hongarije (zie MEMO/14/293) is op 29 april 2015 beëindigd aangezien Hongarije zijn wetgeving heeft aangepast.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. De accijnsrichtlijn behelst blijkens artikel 1, lid 1, ervan een algemene regeling van de accijns. Overeenkomstig lid 1, onder c), van deze bepaling zijn tabaksproducten accijnsgoederen en vallen zij onder deze regeling.

5. Artikel 7 van de accijnsrichtlijn bepaalt onder meer:

„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;

[...]"

6. Artikel 9 van de accijnsrichtlijn bepaalt:

„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."

7. In artikel 39 van de accijnsrichtlijn is vastgelegd:

„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 [...].

[...]

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.

[...]"

B – *Portugees recht*

8. Overeenkomstig artikel 110 van de Código dos Impostos Especiais de Consumo (Portugese accijnswet; hierna: „CIEC") moeten de kleinhandelsverpakkingen van tabaksproducten die zijn bestemd voor consumptie binnen Portugal, zijn voorzien van een fiscaal merkteken, voordat zij in de handel worden gebracht.

9. Artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 van het Portugese ministerie van financiën en openbaar bestuur (hierna: „uitvoeringsverordening") stelt termijnen waarbinnen de verhandeling en de verkoop van tabaksproducten is toegestaan. Voor sigaretten loopt de termijn tot het einde van de derde maand van het jaar dat volgt op het jaar vermeld op het fiscale merkteken, voor rooktabak tot het einde van het daaropvolgende jaar en voor sigaren en cigarillo's tot het einde van het vijfde daaropvolgende jaar. [5]

10. Bovendien gelden overeenkomstig artikel 106 CIEC bijzondere regels voor de uitslag tot verbruik van sigaretten in de periode van 1 september tot en met 31 december. Gedurende deze periode mogen marktdeelnemers alleen bepaalde maximumhoeveelheden sigaretten in de handel brengen. Het maandelijkse maximum hangt af van de maandelijkse gemiddelde hoeveelheid sigaretten die in de twaalf maanden direct voorafgaande aan de periode in de handel is gebracht, plus 10 %. Hiervan kan op een gemotiveerd verzoek worden afgeweken.

11. De artikelen 19 en 20 CIEC bevatten regelingen voor de restitutie van reeds betaalde accijns. Een van de gronden voor restitutie is de vernietiging van de goederen onder toezicht van de autoriteiten.

12. Op grond van punt 4.2.9 van hoofdstuk XII van het door de Portugese belasting- en douaneautoriteit gepubliceerde accijnshandboek kunnen producten die wegens de in artikel 27 van de uitvoeringsverordening bepaalde termijn niet meer mogen worden verkocht, opnieuw tot verbruik worden uitgeslagen na te zijn voorzien van een nieuw fiscaal merkteken.

13. Overeenkomstig artikel 109 van het Regime Geral das Infracções Tributárias (algemene regeling inzake belastingdelicten) kan de uitslag van producten tot verbruik in strijd met de bepalingen inzake het fiscale merkteken of in strijd met de maximumhoeveelheden worden bestraft met een geldboete van 250 tot 165 000 EUR.

III – Precontentieuze procedure en conclusies

14. De Commissie is van mening dat artikel 27 van de uitvoeringsverordening in strijd is met artikel 7, artikel 9, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn, aangezien na afloop van de daarin bepaalde termijn pakjes sigaretten die reeds zijn belast en tot verbruik uitgeslagen, niet meer mogen worden verhandeld en verkocht. Om die reden heeft zij de onderhavige niet-nakomingsprocedure ingeleid. Nadat de Commissie Portugal bij aanmaningsbrief van 23 november 2009 en een aanvullende aanmaningsbrief van 4 juni 2010 had verzocht op de grieven te reageren, heeft zij op 22 juni 2012 en nog eens – ter correctie van een aantal fouten – op 31 mei 2013 een met redenen omkleed advies aan deze lidstaat gestuurd en een termijn van twee maanden vastgesteld om de niet-nakoming op te heffen.

15. Aangezien Portugal geen gevolg heeft gegeven aan de adviezen, heeft de Commissie op 12 maart 2015 het onderhavige beroep ingesteld.

16. De Commissie verzoekt het Hof:

— vast te stellen dat de Portugese Republiek de krachtens artikel 7, artikel 9, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen en het evenredigheidsbeginsel heeft geschonden door een verbod op te leggen om pakjes sigaretten die in een bepaald jaar reeds zijn belast en tot verbruik uitgeslagen, in de handel te brengen en te verkopen aan het publiek na afloop van de buitengewoon korte termijn die in artikel 27 van de uitvoeringsverordening is bepaald;

5 — In afwijking daarvan bepaalt artikel 28 van de uitvoeringsverordening dat pakjes sigaretten die zijn voorzien van een voor het jaar 2007 respectievelijk het jaar 2008 geldend fiscaal merkteken, mogen worden afgezet en verkocht tot het einde van de vijfde maand van het jaar 2008 respectievelijk tot het einde van de vierde maand van het jaar 2009.

— de Portugese Republiek te verwijzen in de kosten.

17. De Portugese Republiek verzoekt het Hof:

— het beroep te verwerpen;

— de Europese Commissie te verwijzen in de kosten.

18. Het Koninkrijk België, de Republiek Estland en de Republiek Polen zijn toegelaten tot interventie aan de zijde van Portugal.

19. Partijen hebben schriftelijk stukken gewisseld.

IV – Juridische beoordeling

20. Op grond van de in de onderhavige procedure aan de orde zijnde regeling van artikel 27 van de uitvoeringsverordening geldt in Portugal een tijdsbeperking voor de verkoop van sigaretten, die wordt bepaald door een op de verpakking aangebracht fiscaal merkteken. Sigaretten mogen volgens die regeling slechts worden verkocht tot ten hoogste drie maanden na afloop van het jaar waarin zij tot verbruik zijn uitgeslagen.

A – *Eerste middel: de artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn en het evenredigheidsbeginsel*

21. Met haar eerste middel stelt de Commissie dat artikel 27 van de uitvoeringsverordening in strijd is met de artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn en met het evenredigheidsbeginsel. Volgens de Commissie blijkt uit de genoemde richtlijnbepalingen dat een lidstaat op tabaksproducten, nadat ze in de handel zijn gebracht, naast de verschuldigde accijns geen verdere belasting mag heffen en de verhandeling ervan niet om fiscale redenen mag beperken. Juist dit is echter naar de opvatting van de Commissie in Portugal het geval, aangezien op grond van de litigieuze regeling pakjes sigaretten slechts gedurende beperkte tijd in de handel kunnen worden gebracht. Bijgevolg is er sprake van schending van de artikelen 7 en 9. De Commissie sluit weliswaar niet uit dat er sprake zou kunnen zijn van een rechtvaardiging om redenen van algemeen belang, maar naar haar mening is het evenredigheidsbeginsel sowieso geschonden.

22. Portugal voert hiertegen aan dat de litigieuze regeling niet verplicht tot betaling van een aanvullende accijns voor reeds in de handel gebrachte producten. De accijns die marktdeelnemers hebben betaald op pakjes sigaretten die vanwege de tijdsbeperking niet meer verkoopbaar zijn, wordt gerestitueerd, aldus Portugal. De goederen kunnen later, nadat een nieuw fiscaal merkteken is aangebracht en het dan geldende belastingtarief is betaald, opnieuw in de handel worden gebracht.

23. Voor de beoordeling van dit eerste middel zal ik eerst ingaan op de artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn (zie onder 1.) en aansluitend op het evenredigheidsbeginsel (zie onder 2.).

1. De artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn

24. Volgens artikel 7 van de accijnsrichtlijn wordt de accijns op tabaksproducten verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik. In de regel [artikel 7, lid 2, onder a)] is dit het tijdstip waarop de producten aan de zogenoemde accijnsschorsingsregeling worden onttrokken, dat wil zeggen buiten de productieonderneming worden gebracht of aan een ander belastingentrepot worden onttrokken. Aanvullend hierop bepaalt artikel 9, eerste alinea, dat de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen tarief die zijn welke van kracht zijn op het tijdstip van het verschuldigd worden in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt.

25. In tegenstelling tot hetgeen de Commissie aanvoert, kan uit de artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn op het eerste gezicht geen verbod worden afgeleid om aan de verkoop van pakjes sigaretten een tijdslimiet te stellen als bepaald in het litigieuze artikel 27 van de uitvoeringsverordening. In artikel 7 wordt slechts het tijdstip bepaald waarop de accijns wordt verschuldigd, terwijl in artikel 9 voor de voorwaarden voor de verschuldigdheid en het toe te passen tarief wordt verwezen naar het recht van de lidstaten.

26. Voor zover marktdeelnemers bovendien na het vernietigen van het oude fiscale merkteken en het aanbrengen van een nieuw merkteken pakjes sigaretten opnieuw in de handel brengen, is er vanuit het oogpunt van de artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn geen sprake van bijkomende belastingheffing, maar van de autonome verwezenlijking van het belastbaar feit.

27. Zelfs wanneer men ervan uit zou gaan dat de verkoopbeperking reeds als zodanig in strijd is met de artikelen 7 en 9 van de accijnsrichtlijn, valt nauwelijks te begrijpen waarom – zoals de Commissie aanvoert – analoog aan de rechtspraak op het gebied van de fundamentele vrijheden desondanks een rechtvaardiging om redenen van algemeen belang in aanmerking zou komen. Het is tenslotte toch juist het doel van een harmonisatiemaatregel dat de lidstaten hiervan, voor zover daarin niet uitdrukkelijk is voorzien, in beginsel niet mogen afwijken. [6]

28. Waar artikel 9, eerste alinea, van de accijnsrichtlijn ten aanzien van de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de belasting alsmede het toe te passen accijnstarief verwijst naar het geldende nationale recht op het moment van verschuldigd worden van de belasting, impliceert dit echter noodzakelijkerwijs een bevoegdheid van de lidstaten. In die zin machtigt artikel 9, tweede alinea, de lidstaten ook expliciet om procedures vast te stellen voor de heffing en inning respectievelijk in voorkomend geval de teruggave en kwijtschelding.

29. De in artikel 9, eerste alinea, van de accijnsrichtlijn verleende bevoegdheid omvat, op het stuk van de heffing van accijns op tabaksproducten, tevens maatregelen tegen het uitslaan tot verbruik van excessieve hoeveelheden van tabaksproducten. Volgens de rechtspraak zijn de lidstaten namelijk niet slechts bevoegd maatregelen te treffen die de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen. [7] Uit artikel 4, lid 3, VEU vloeit daarnaast een verplichting voort voor de lidstaten om de doeltreffende heffing van accijnzen te waarborgen. [8] Dit zou niet het geval zijn als de marktdeelnemers zich met behulp van forestalling tijdelijk zouden kunnen onttrekken aan een verhoogd belastingtarief. Zoals de Commissie zelf terecht aanvoert, zijn dergelijke praktijken bovendien een vorm van misbruik. Het doel om misbruik te voorkomen wordt ook in de accijnsrichtlijn meermaals benadrukt. [9]

6 — Zie bijvoorbeeld binnen de werkingssfeer van artikel 114 VWEU de zeer strikte voorwaarden voor afwijkende nationale regelingen in lid 5 van dit artikel.

7 — Arresten Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47); Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 20), en BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punt 31).

8 — Zie in die zin arresten Commissie/Italië (C-132/06, EU:C:2008:412, punt 37), en Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25).

9 — Zie overweging 31, artikel 11 of artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn. Zie ook arrest Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, punt 43).

30. De maatregelen zijn verder in het belang van doelstellingen van gezondheidsbeleid. De hoogte van de belastingen is een belangrijk onderdeel van de prijs van tabaksproducten, en deze is op zijn beurt van invloed op het rookgedrag van de gebruikers. [10] Fiscale regelingen met betrekking tot tabaksproducten zijn bijgevolg een belangrijk instrument ter bestrijding van het gebruik van die producten en ter bescherming van de volksgezondheid. [11] Het uitslaan tot verbruik van excessieve hoeveelheden tabaksproducten verhindert evenwel de feitelijke toepassing van het verhoogde belastingtarief, en als gevolg daarvan de beoogde beïnvloeding van het prijsniveau.

31. Verder kan worden verwezen naar de Kaderovereenkomst van de Wereldgezondheidsorganisatie voor de bestrijding van tabaksgebruik, die zowel door de Unie als door alle lidstaten is ondertekend. [12] Krachtens artikel 6 van de Kaderovereenkomst moeten de partijen bij de overeenkomst een belastingbeleid voeren dat is gericht op een vermindering van de tabakconsumptie. In dit verband wordt in de richtsnoeren ter uitvoering van artikel 6 onder meer de toepassing van anti-forestalling maatregelen geadviseerd. [13] Hoewel deze richtsnoeren als zodanig niet bindend zijn, dienen zij voor de Unie en de lidstaten wel tot leidraad bij de uitvoering van de Kaderovereenkomst. [14]

32. Per saldo betoogt de Commissie dus ten onrechte dat artikel 27 van de uitvoeringsverordening reeds als zodanig in strijd is met artikel 7 en artikel 9, eerste alinea, van de accijnsrichtlijn. Artikel 9, eerste alinea, verleent de lidstaten op het gebied van de accijns op tabaksproducten integendeel juist een bevoegdheid tot vaststelling van anti-forestalling maatregelen. De lidstaten moeten echter bij de uitoefening van de hen in het Unierecht verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen in acht nemen, waartoe in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel behoort [15], dat volgens de Commissie in casu is geschonden. Bijgevolg is de verkoopbeperking van artikel 27 van de uitvoeringsverordening in strijd met artikel 9, eerste alinea, van de accijnsrichtlijn, als deze onevenredig is.

2. Evenredigheidsbeginsel

33. Het Hof begint zijn toetsing van de evenredigheid van een maatregel op het gebied van de indirecte belastingen gewoonlijk met vast te stellen dat de lidstaten middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en de beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten. [16] Volgens een uit de vaste rechtspraak voortvloeiende, meer nauwkeurige formulering van de vereisten van het evenredigheidsbeginsel moet een maatregel geschikt zijn om de door de betrokken regeling legitiem

10 — Zie overweging 16 van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PB 2011, L 176, blz. 24), alsmede arresten Commissie/Frankrijk (C-197/08, EU:C:2010:111, punt 52); Commissie/Oostenrijk (C-198/08, EU:C:2010:112, punt 45), en Commissie/Ierland (C-221/08, EU:C:2010:113, punt 54).

11 — Arresten Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, punt 58); Commissie/Frankrijk (C-197/08, EU:C:2010:111, punt 52); Commissie/Oostenrijk (C-198/08, EU:C:2010:112, punt 45), en Commissie/Ierland (C-221/08, EU:C:2010:113, punt 54).

12 — Goedgekeurd bij besluit 2004/513/EG van de Raad van 2 juni 2004 (PB 2004, L 213, blz. 8).

13 — Zie „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC", aangenomen door de partijen bij de overeenkomst op hun zesde vergadering te Moskou (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Arresten Philip Morris Brands e.a. (C-547/14EU:C:2016:325 punt 111), en Polen/Parlement en Raad (C-358/14, EU:C:2016:323, punt 45).

15 — Arresten Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punten 45-48); Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 30); Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punt 48), en ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punt 20).

16 — Zie arresten Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 46); Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 36), en BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punt 30).

nagestreefde doelstellingen te bereiken, en mag hij niet verder gaan dan daarvoor noodzakelijk is.[17] Wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, moet de minst belastende worden gekozen. Ten slotte mogen de veroorzaakte nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen.[18]

34. Hierna zal ik deze toetsingsvolgorde aanhouden en eerst de geschiktheid van de Portugese regeling (zie onder a) en daarna de noodzakelijkheid ervan (zie onder b) alsmede de evenredigheid ervan (zie onder c) bespreken.

a) Geschiktheid

35. De Portugese regeling is een geschikt middel om de legitieme doelen te bereiken die daarmee worden nagestreefd. De marktdeelnemers worden hierdoor op doeltreffende wijze ervan weerhouden om excessieve hoeveelheden uit te slaan tot verbruik, omdat zij weten dat de in een bepaald jaar in de handel gebrachte pakjes sigaretten slechts tot eind maart van het daaropvolgende jaar mogen worden verkocht.

b) Noodzakelijkheid

36. De Commissie betwist echter dat de maatregel noodzakelijk is. Derhalve moet worden onderzocht of de met de regeling nagestreefde doelen ook kunnen worden bereikt met minder vergaande, even geschikte middelen.

— Maximumhoeveelheden die mogen worden uitgeslagen tot verbruik

37. De Commissie is allereerst van mening dat de regeling in artikel 106 CIEC als zodanig reeds een dergelijk minder vergaand middel is. Volgens deze bepaling mogen marktdeelnemers in de periode van 1 september tot en met 31 december niet meer dan bepaalde maximumhoeveelheden pakjes sigaretten uitslaan tot verbruik.

38. Dit argument kan mij echter niet overtuigen. De regeling zou kunnen worden omzeild door in de periode vóór 1 september excessieve hoeveelheden in de handel te brengen. Dit blijkt ook uit de door Portugal verstrekte informatie, die laat zien dat in de maand augustus bovengemiddeld grote hoeveelheden sigaretten worden uitgeslagen tot verbruik.

39. Ook een permanente beperking van de hoeveelheid sigaretten die tot verbruik mag worden uitgeslagen, is geen even geschikt, minder vergaand middel. Het zou veeleer een inbreuk op de vrijheid van handelen van de marktdeelnemers zijn, als zij zich reeds op voorhand zouden moeten houden aan constante maximale afzethoeveelheden. Voor zover te overzien, kunnen marktdeelnemers volgens het in Portugal toegepaste systeem daarentegen in de periode van januari tot en met augustus in beginsel onbeperkte hoeveelheden sigaretten uitslaan tot verbruik, maar weten zij wel dat deze slechts tot eind maart van het daaropvolgende jaar mogen worden verkocht.

— Duur van de termijn

17 — Arresten Maizena e.a. (137/85, EU:C:1987:493, punt 15); Verenigd Koninkrijk/Raad (C-84/94, EU:C:1996:431, punt 57); British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punt 122); Gauweiler e.a. (C-62/14, EU:C:2015:400, punt 67), en Philip Morris Brands e.a. (C-547/14, EU:C:2016:325, punt 165).

18 — Arresten Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punt 21); Jippes e.a. (C-189/01, EU:C:2001:420, punt 81), en ERG e.a. (C-379/08 en C-380/08, EU:C:2010:127, punt 86); in die zin ook arrest Gauweiler e.a. (C-62/14, EU:C:2015:400, punt 91).

40. Verder is de Commissie van mening dat de termijn waarbinnen in Portugal uitgeslagen sigaretten mogen worden verkocht, veel te kort is. Zij verwijst in dit verband naar richtlijn 2001/37/EG[19], die nieuwe vereisten bevat voor de etikettering van tabaksproducten en voor sigaretten overgangsperioden van één jaar vastlegt om daaraan te voldoen.[20]

41. Een overgangsperiode als bepaald in de genoemde richtlijn, verschilt echter reeds naar haar aard fundamenteel van de litigieuze tijdsbeperking voor de verkoop. De bij deze richtlijn ingevoerde nieuwe eisen maakten in veel gevallen wijzigingen in de bestaande productie-installaties noodzakelijk, wat een zekere overgangsperiode rechtvaardigde. Daarentegen brengt de litigieuze regeling geen technische wijzigingen mee waar de producent zich eerst aan moet aanpassen. Een verkooptermijn die loopt tot het einde van het jaar volgend op dat waarin de sigaretten tot verbruik zijn uitgeslagen, zoals door de Commissie impliciet wordt voorgesteld, zou in de praktijk bovendien tot gevolg hebben dat sigaretten waarvoor het nieuwe belastingtarief geldt, in het langste geval pas één jaar na de inwerkingtreding van de belastingverhoging worden uitgeslagen. Dit zou weliswaar een minder vergaand, maar geen even geschikt middel zijn om forestalling te voorkomen, aangezien de doeltreffendheid van de bestreden regeling door een dermate lange periode aanzienlijk zou worden beperkt.

42. Verder brengt Portugal tegen het betoog van de Commissie in, dat in Portugal op de markt gebrachte sigaretten gemiddeld binnen twee maanden worden verkocht. De litigieuze regeling houdt hier rekening mee en maakt de afzet van de producten zonder meer mogelijk.

43. De Commissie voert hiertegen aan dat de omloopsnelheid van twee maanden uitsluitend een gemiddelde is. Zij voert in dit verband echter slechts aan dat de omloopsnelheid bij kleinere, minder bekende merken langer is en dat seizoensgebonden fluctuaties niet worden meegenomen, zonder het betoog van Portugal echter gemotiveerd te bestrijden. De kortste periode waarbinnen sigaretten volgens de Portugese regeling mogen worden verkocht, te weten drie maanden, betreft echter sowieso hooguit de sigaretten die helemaal aan het einde van een jaar worden uitgeslagen. Hoe eerder dit gebeurt, des te meer tijd er overblijft voor de afzet van de goederen. Ook het feit dat voor rooktabak respectievelijk sigaren en cigarillo's langere verkooptermijnen gelden, leidt niet tot een andere conclusie, aangezien het gaat om andere producten dan gewone sigaretten en ze elk een eigen gemiddelde omloopsnelheid hebben.

— Geen significante verhogingen van de accijns op tabaksproducten

44. De Commissie betwist de noodzakelijkheid van de Portugese regeling verder met het argument dat er in de afgelopen jaren toch al geen significante verhogingen van de accijns op tabaksproducten hebben plaatsgevonden.

45. Zoals blijkt uit het verzoekschrift van de Commissie zelf, is de belasting in de afgelopen jaren jaarlijks verhoogd en tussen 2009 en 2015 gestegen met 14,7 %. In een door kleine marges en grote volumes gekenmerkte markt zoals die van sigaretten kunnen reeds kleine belastingverhogingen een prikkel opleveren om deze zo mogelijk te omzeilen en zo een concurrentievoordeel te behalen.

19 — Richtlijn 2001/37/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 juni 2001 betreffende de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inzake de productie, de presentatie en de verkoop van tabaksproducten (PB 2001, L 194, blz. 26).

20 — Artikel 14, lid 2, van de genoemde richtlijn.

46. De verkoopbeperking kan echter niet als noodzakelijk worden aangemerkt, als het belastingtarief ongewijzigd blijft of zelfs wordt verlaagd. In dergelijke gevallen is er immers op voorhand geen prikkel om excessieve voorraden aan te leggen. Aangezien de Portugese regeling ook dan van toepassing is, kan het middel in zoverre worden aanvaard. Het argument van Portugal dat de verkoopbeperking ook in die gevallen noodzakelijk is in verband met de ter voorkoming van belastingfraude vereiste jaarlijkse wijziging van de fiscale merktekens, overtuigt niet, gezien de langere verkooptermijnen voor sigaren, cigarillo's en rooktabak.

c) Evenredigheid

47. Los daarvan moeten ten slotte de argumenten van de Commissie worden beoordeeld die betrekking hebben op de evenredigheid van de Portugese regeling in engere zin. Zelfs wanneer een maatregel geschikt en noodzakelijk is ter verwezenlijking van legitieme doelen, mag deze geen nadelen veroorzaken die onevenredig zijn aan het nagestreefde doel. Bijgevolg moet zijn gewaarborgd dat een regeling zoals in casu aan de orde de belangen van de marktdeelnemers niet onevenredig schaadt.

— Onweerlegbaar vermoeden

48. De Commissie verwijt Portugal dat op grond van de litigieuze regeling de aan het einde van de termijn niet verkochte pakjes sigaretten onweerlegbaar worden vermoed in excessieve hoeveelheden tot verbruik te zijn uitgeslagen. Een mogelijkheid om tegenbewijs te leveren bestaat niet, aldus de Commissie. Een dergelijk onweerlegbaar vermoeden zou echter gezien de overwegingen van het Hof in het arrest Molenheide e.a. [21] ontoelaatbaar zijn.

49. De genoemde zaak had betrekking op een nationale regeling door de toepassing waarvan de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting – een integrerend deel van de btw-regeling – werd geweigerd. [22] Er kunnen bepaalde parallellen worden getrokken met het onderhavige geval, maar toch ligt deze zaak anders. Portugal vergoedt op verzoek de belasting die reeds is betaald voor niet meer verkoopbare pakjes sigaretten, of alternatief kunnen deze opnieuw in de handel worden gebracht. De door de Commissie gevorderde mogelijkheid om te kunnen bewijzen dat sigaretten niet in excessieve, maar in „normale" hoeveelheden tot verbruik werden uitgeslagen, zou een individuele toetsing vereisen en aanzienlijke administratieve kosten meebrengen. Een dergelijke handelwijze zou de handhaving van de Portugese regeling aanzienlijk moeilijker maken en zou bovendien verbonden zijn met onzekerheden, bijvoorbeeld ten aanzien van de bepaling van geschikte referentiehoeveelheden. In de rechtspraak van het Hof is evenwel aanvaard dat de lidstaten ter verwezenlijking van legitieme doelen gebruik mogen maken van regels die gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd. [23]

— Kosten voor marktdeelnemers

50. De verwijzing van de Commissie naar de kosten die in dit verband voor de marktdeelnemers ontstaan, kan niet tot een andere conclusie leiden. In het geval van niet meer te verkopen sigaretten zullen voor producenten of importeurs, ondanks de vergoeding van de accijns die het grootste aandeel in de prijs van sigaretten vormt, stellig kosten ontstaan door de vernietiging of eventueel de wijziging van de etikettering van de pakjes. [24] Met een zorgvuldige afzetplanning zou het echter mogelijk moeten zijn het ontstaan van onverkoopbare restvoorraden reeds op voorhand zoveel mogelijk te voorkomen.

21 — Arrest Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623).

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

23 — Zie in die zin ook arresten Commissie/Italië (C-110/05, EU:C:2009:66, punt 67); Mickelsson en Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punt 36); Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, punt 82), en Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 124).

24 — Volgens de informatie van Portugal bedraagt voor januari 2015 het aandeel van de accijns in de prijs van sigaretten 78,08 %.

Dit geldt juist voor een markt als die van sigaretten die, zoals Portugal onbetwist aanvoert, gekenmerkt wordt door een geringe elasticiteit van de vraag en een in hoge mate bekend marktgedrag. Onverkochte voorraden hoeven bovendien geenszins noodzakelijkerwijs het gevolg te zijn van de tijdsbeperking voor de verkoop, maar kunnen bijvoorbeeld ook resulteren uit een te hoge prijs.

— Onevenredige strafsanctie

51. Ten slotte zijn er ook geen bezwaren tegen de door de Commissie gewraakte bepaling van artikel 109 van de Algemene regeling inzake belastingdelicten, op grond waarvan inbreuken kunnen worden bestraft met een geldboete oplopend tot 165 000 EUR. De lidstaten zijn niet alleen bevoegd, maar zelfs verplicht om delicten op accijnsgebied doeltreffend te bestraffen.[25] Dat de strafbepaling op onevenredige wijze is toegepast, is bovendien door de Commissie niet gesteld, noch is hiervan gebleken.

52. De aan de marktdeelnemers berokkende nadelen zijn derhalve niet onevenredig aan de doelen die met de Portugese regeling worden nagestreefd. Veeleer berust zij in haar geheel beschouwd op een billijke belangenafweging.

d) Conclusie met betrekking tot het eerste middel

53. Bijgevolg kan het eerste middel alleen worden aanvaard voor zover Portugal de verkoop van pakjes sigaretten die in een bepaald belastingjaar zijn belast en tot verbruik zijn uitgeslagen, na afloop van de in artikel 27 van de uitvoeringsverordening bepaalde termijn ook dan verbiedt, als de accijns op tabak voor het daaropvolgende jaar niet wordt verhoogd.

B – *Tweede middel: artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn en evenredigheidsbeginsel*

54. Met haar tweede middel stelt de Commissie schending van artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn. Volgens de Commissie leidt de tijdsbeperking voor de verkoop bepaald in artikel 27 van de uitvoeringsverordening tot belemmeringen van het vrije verkeer van accijnsgoederen, aangezien pakjes sigaretten die zijn voorzien van het fiscale merkteken voor een bepaald belastingjaar, alleen kunnen worden verkocht en afgezet tot het einde van de derde maand van het jaar volgend op het jaar dat op het fiscale merkteken is aangegeven. Importeurs kunnen uit vrees dat bepaalde voorraden niet meer verkoopbaar zijn, afzien van verdere aankopen, waardoor de handel op onevenredige wijze wordt belemmerd, aldus de Commissie.

55. Op grond van artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn mag het vereiste om accijnsgoederen te voorzien van een fiscaal merkteken, onverminderd de ter voorkoming van fraude, ontduiking of misbruik getroffen maatregelen, niet leiden tot belemmeringen van het vrije verkeer van deze goederen.

56. In tegenstelling tot de opvatting van de Commissie is deze bepaling niet geschonden. De litigieuze Portugese regeling bepaalt dat de periode waarin pakjes sigaretten mogen worden verkocht, eindigt aan het einde van de derde maand van het jaar dat volgt op het jaar dat is aangegeven op het fiscale merkteken. De door de Commissie gewraakte verkoopbeperking is derhalve niet het gevolg van het gebruik van fiscale merktekens, maar hangt daar slechts mee samen voor zover wordt verwezen naar het daarop genoemde jaar. Voor de beoordeling van de Portugese regeling kan dit echter niet doorslaggevend zijn, aangezien het jaar waarin de sigaretten in de handel zijn gebracht, ook op andere wijze dan met het fiscale merkteken op het pakje sigaretten duidelijk kan worden gemaakt.

25 — Zie in die zin ook expliciet artikel 20, lid 3, van de door de accijnsrichtlijn ingetrokken richtlijn 92/12/EEG (PB 1992, L 76, blz. 1).

57. Zelfs wanneer artikel 27 van de uitvoeringsverordening zou moeten worden getoetst aan de hand van artikel 39, lid 3, van de accijnsrichtlijn, kan ik geen onevenredige belemmeringen van het goederenverkeer zien. Ongeacht of de maatregel, waarvan onomstreden vaststaat dat deze op niet-discriminerende wijze wordt toegepast, wel als belemmering in de zin van artikel 39, lid 3, kan worden aangemerkt, worden daarmee in ieder geval legitieme doelen nagestreefd en stuit zij niet op bezwaren vanuit het oogpunt van evenredigheid. Met deze maatregel wordt juist beoogd een stabiele marktomgeving te behouden, aangezien erdoor wordt voorkomen dat met name grotere, financieel sterke spelers op de markt door middel van forestalling concurrentievoordelen behalen.[26] De regeling draagt er uiteindelijk ook toe bij de werking van de interne markt te waarborgen.[27]

58. Gelet op het voorgaande is het tweede middel ongegrond.

C – *Slotsom en kosten*

59. Gezien het bovenstaande moet het beroep wat betreft het eerste middel gedeeltelijk gegrond worden verklaard en worden verworpen voor het overige.

60. Overeenkomstig artikel 138, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof draagt elke partij, indien zij gedeeltelijk in het gelijk en gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, haar eigen kosten, tenzij het Hof het gelet op de omstandigheden van de zaak gerechtvaardigd acht dat een partij naast haar eigen kosten ook een deel van de kosten van de andere partij draagt. Aangezien beide partijen hebben gevorderd de andere partij te verwijzen in de kosten en Portugal slechts gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, stel ik voor de Commissie te verwijzen in de helft van de kosten van deze lidstaat. Op de kosten van de interveniërende partijen dient te worden beslist overeenkomstig artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering.

V – Conclusie

61. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

„1) Doordat pakjes sigaretten die in een bepaald belastingjaar zijn uitgeslagen tot verbruik, na afloop van de in artikel 27 van de uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn ook dan niet meer in de handel mogen worden gebracht of verkocht aan het publiek, wanneer het voor sigaretten geldende accijnstarief vanaf het op het betrokken belastingjaar volgende jaar niet wordt verhoogd, is de Portugese Republiek de krachtens artikel 9, eerste alinea, 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, en krachtens het evenredigheidsbeginsel op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.

3) De Portugese Republiek wordt verwezen in de helft van haar eigen kosten. De Commissie wordt verwezen in de helft van de kosten van de Portugese Republiek en in haar eigen kosten.

4) Het Koninkrijk België, de Republiek Estland en de Republiek Polen zullen hun eigen kosten dragen.”

26 — Over het gebruik van forestalling als middel voor de gerichte uitbreiding van marktaandelen, zie ook het voor de Europese Commissie opgestelde rapport „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 e.a., TAXUD/2012/DE/341 (2014) blz. 144 e.v.

27 — Zie met betrekking tot dit doel de overwegingen 2 en 8 van de accijnsrichtlijn.