Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 27 oktober 2016 [1]

Mål C-126/15

Europeiska kommissionen
mot

Republiken Portugal

”Skattelagstiftning — Punktskatt på tobaksvaror — Direktiv 2008/118/EG — Artiklarna 7, 9 första stycket och 39.3 — Begränsning av försäljning och saluföring — Skattemärke — Proportionalitet”

I – Inledning

1. I förevarande talan om fördragsbrott som Europeiska kommissionen har väckt mot Republiken Portugal uppkommer i första hand frågan huruvida rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt [2] (nedan kallat punktskattedirektivet) utgör hinder mot en nationell bestämmelse enligt vilken cigarettpaket endast får säljas inom en viss frist från det att de släppts för konsumtion.

2. Frågan uppkommer mot bakgrund av de åtgärder som Republiken Portugal har vidtagit mot en så kallad *forestalling* av tobaksprodukter. Med detta avses att tillverkare före en kommande höjning av punktskatten på tobak släpper alltför stora varumängder till konsumtion till den tidigare skattesatsen för att fördröja effekterna av den höjda skatten. Sådana metoder minskar skattemyndighetens intäkter, och kommissionen bestrider inte att medlemsstaterna i princip är berättigade att vidta motåtgärder. [3] Kommissionen anser emellertid att de åtgärder som Republiken Portugal har vidtagit inte är proportionerliga.

3. Denna tvist har inte enbart betydelse för Republiken Portugal, eftersom andra medlemsstater har liknande bestämmelser. Kommissionen har även inlett fördragsbrottsförfaranden gentemot Republiken Estland av samma skäl. [4]

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, EUT L 9, 2009, s. 12.

3 — Kommissionen anser dessutom till och med att de åtgärder som för närvarande har vidtagits i unionen inte är tillräckliga, se meddelande av den 6 juni 2013, COM(2013) 324 final, s. 11.

4 — MEMO/14/537 av den 25 september 2014. Ett fördragsbrottsförfarande som inletts mot Ungern (MEMO 14/293) avskrevs den 29 april 2015, då Ungern ändrade sin lagstiftning.

II – Rättslig ram

A – *Unionsrätt*

4. I artikel 1.1 i punktskattedirektivet fastställs allmänna regler för punktskatt. Enligt artikel 1 c är tobaksvaror punktskattepliktiga.

5. I artikel 7 i punktskattedirektivet föreskrivs i relevanta delar följande:

”1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.

2. Frisläppande för konsumtion ska vid tillämpningen av detta direktiv anses föreligga vid

a) punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande,

…”

6. I artikel 9 i punktskattedirektivet föreskrivs följande:

”Villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan frisläpps för konsumtion.

Punktskatt ska påföras och uppbäras och i tillämpliga fall återbetalas eller efterges i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat. Medlemsstaterna ska tillämpa samma förfaranden för inhemska varor som för varor från andra medlemsstater.”

7. I artikel 39 i punktskattedirektivet fastställs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 7.1 får medlemsstaterna kräva att punktskattepliktiga varor bär skattemärken eller nationella identifieringsmärken för fiskala ändamål när de släpps för konsumtion på deras territorium.

…

3. Medlemsstaterna ska, utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelser som de kan komma att införa för att säkra en korrekt tillämpning av denna artikel och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, se till att de skattemärken eller nationella identifieringsmärken som avses i punkt 1 inte skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor.

…”

B – *Portugisisk rätt*

8. Enligt artikel 110 i Código dos Impostos Especiais de Consumo (den portugisiska punktskattelagen, nedan kallad CIEC) ska enskilda förpackningar för tobaksprodukter som är avsedda för konsumtion i landet förses med skattemärken innan de frisläpps för konsumtion.

9. I artikel 27 i genomförandeförordning nr 1295/2007 från ministeriet för finanser och offentlig förvaltning (nedan kallad genomförandeförordningen) fastställs frister för saluföring och försäljning av tobaksvaror. Fristen för cigarettpaket löper ut vid utgången av den tredje månaden under det år som närmast följer på det år som skattemärket avser, för röktobak i slutet av det efterföljande året och för

cigarrer och cigariller i slutet av det femte efterföljande året.[5]

10. Enligt artikel 106 CIEC omfattas frisläppande av cigaretter för konsumtion under perioden 1 september till 31 december ett år dessutom av särskilda regler. Under denna period får ekonomiska aktörer endast frisläppa cigaretter för konsumtion inom vissa kvantitativa begränsningar. Den högsta tillåtna mängden per månad mäts efter den månatliga genomsnittliga mängden cigaretter som frisläppts för konsumtion under de tolv månader som föregick denna tidsperiod med ett tillägg på 10 procent. En avvikelse från denna kvantitet är tillåten efter en motiverad begäran.

11. Artiklarna 19 och 20 CIEC innehåller regler om återbetalning av redan betald punktskatt. Som grund för återbetalning gäller, bland annat, att varan förstörs under tillsyn av myndighet.

12. Enligt punkt 4.2.9 i kapitel XII i den handbok om punktskatt som skatte- och tullmyndigheten publicerat kan produkter som inte längre får säljas på grund av fristen i artikel 27 i genomförandeförordningen på nytt frisläppas för konsumtion genom att ett nytt skattemärke anbringas.

13. Enligt artikel 109 i de allmänna bestämmelserna om skattebrott (Regime Geral das Infracções Tributárias) kan frisläppandet av produkter för konsumtion med åsidosättande av bestämmelserna om skattemärke eller den tillämpliga kvantitativa begränsningen medföra böter på 250 till 165 000 euro.

III – Det administrativa förfarandet och parternas yrkanden

14. Kommissionen anser att artikel 27 i genomförandeförordningen strider mot artiklarna 7, 9 första stycket och 39.3 i punktskatteförordningen, eftersom cigarettpaket som redan beskattats och frisläppts för konsumtion inte längre får saluföras och säljas när den frist som föreskrivs där har löpt ut. Därför har kommissionen inlett det aktuella fördragsbrottsförfarandet. Kommissionen uppmanade Portugal att yttra sig genom en formell underrättelse av den 23 november 2009 och en kompletterande formell underrättelse av den 4 juni 2010. Därefter riktade kommissionen den 22 juni 2012 samt dessutom – på grund av korrigering av vissa fel – den 31 maj 2013 två motiverade yttranden till nämnda medlemsstat och fastställde en frist på två månader för att åtgärda den påstådda överträdelsen.

15. Eftersom Portugal inte rättade sig efter yttrandena väckte kommissionen förevarande talan den 12 mars 2015.

16. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

— fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 7, 9 första stycket och 39.3 i punktskattedirektivet och proportionalitetsprincipen, genom att förbjuda saluföring och försäljning till allmänheten av cigarettpaket som redan beskattats och släppts för konsumtion under ett visst räkenskapsår, efter att den orimligt korta tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 i genomförandeförordning nr 1295/2007 löpt ut, och

— förplikta Republiken Portugal att ersätta rättegångskostnaderna.

17. Republiken Portugal har yrkat att domstolen ska

— ogilla talan, och

5 — Med avvikelse från detta föreskrivs i artikel 28 i genomförandeförordningen att cigarettpaket som är försedda med 2007 års eller 2008 års skattemärke får saluföras och säljas fram till och med utgången av den femte månaden år 2008, respektive fram till och med utgången av den fjärde månaden år 2009.

— förplikta Europeiska kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

18. Konungariket Belgien, Republiken Estland och Republiken Polen har tillåtits att intervenera till stöd för Republiken Portugals yrkanden.

19. Deltagarna i rättegången har inkommit med skriftliga yttranden.

IV – Rättslig bedömning

20. På grund av den i förevarande mål omtvistade artikel 27 i genomförandeförordningen gäller en tidsbegränsning för försäljning av cigaretter i Portugal som fastställs genom ett skattemärke på förpackningen. Enligt denna bestämmelse får cigaretter endast säljas högst tre månader efter utgången av det år då varorna släpptes för konsumtion.

A – *Den första grunden för talan: Artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet och proportionalitetsprincipen*

21. Genom sin första grund har kommissionen gjort gällande att artikel 27 i genomförandeförordningen strider mot artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet samt mot proportionalitetsprincipen. Av nämnda direktivbestämmelser följder att en medlemsstat inte får påföra någon ytterligare skatt utöver den punktskatt som ska betalas på tobaksvaror efter att de släppts för konsumtion och inte får begränsa deras saluföring av skatteskäl. Detta är enligt kommissionens uppfattning fallet i Portugal, eftersom cigarettpaket på grund av den omtvistade bestämmelsen endast får saluföras en begränsad tid. Följaktligen föreligger det ett åsidosättande av artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet. Kommissionen utesluter visserligen inte att denna lagstiftning kan vara motiverad av skäl av allmänintresse, men det föreligger i vart fall ett åsidosättande av proportionalitetsprincipen.

22. Republiken Portugal har tillbakavisat detta argument och hävdat att den omtvistade bestämmelsen inte medför någon skyldighet att betala en ytterligare punktskatt för produkter som redan släppts för konsumtion. Punktskatt som ekonomiska aktörer har betalat på cigarettpaket som inte längre kan säljas återbetalas. Varorna kan alternativt släppas för konsumtion genom anbringande av ett nytt skattemärke samt betalning av den då gällande skattetariffen.

23. Vid bedömningen av den första grunden ska jag inledningsvis behandla artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet (nedan punkt 1) och därefter proportionalitetsprincipen (nedan punkt 2).

1. Artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet

24. Enligt artikel 7 i punktskattedirektivet inträder skattskyldighet för punktskatt när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker. I regel (artikel 7.2 a) motsvarar detta tidpunkten för punktskattepliktiga varors avvikelse från det så kallade uppskovsförfarandet, det vill säga när de avlägsnas från produktionsanläggningen eller från ett annat skatteupplag. I anslutning till detta föreskrivs i artikel 9 första stycket att villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan frisläpps för konsumtion.

25. Tvärtemot vad kommissionen hävdat kan det inte av artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet härledas något förbud mot att tidsbegränsa försäljningen av cigarettpaket såsom föreskrivs i den omtvistade artikel 27 i genomförandeförordningen. I nämnda artikel 7 fastställs tvärtom endast den tidpunkt när skattskyldighet för punktskatt inträder, medan det i artikel 9 hänvisas till medlemsstaternas lagstiftning vad gäller de aktuella villkoren och den tillämpliga skattesatsen.

26. Såvitt ekonomiska aktörer dessutom efter förstöring av det gamla skattemärket och anbringandet av ett nytt åter släpper ut cigarettpaketen för konsumtion utgör denna transaktion mot bakgrund av artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet inte något ytterligare påförande av skatt, utan ett självständigt inträffande av den beskattningsgrundande händelsen.

27. Även om det skulle antas att begränsningen av försäljningen redan i princip medför ett åsidosättande av artiklarna 7 och 9 i punktskattedirektivet framgår det inte varför, såsom kommissionen har gjort gällande, det skulle kunna bli aktuellt med en motivering utifrån allmänintresset, i analogi med rättspraxis inom området för de grundläggande friheterna. Slutligen är syftet med en harmoniserande åtgärd just att medlemsstaterna i princip inte får avvika från denna såvida något annat inte uttryckligen föreskrivs. [6]

28. Såvitt det i artikel 9 första stycket i punktskattedirektivet emellertid hänvisas till den nationella lagstiftning som gäller när skattskyldighet inträder förutsätter detta ovillkorligen att medlemsstaterna har en normgivningskompetens. I denna bemärkelse ger artikel 9.2 även uttryckligen medlemsstaterna befogenhet att fastställa förfarandet för påförande och uppbörd och i tillämpliga fall återbetalning eller eftergift av punktskatten.

29. I samband med påförandet av punktskatt på tobaksvaror omfattar befogenheten enligt artikel 9 första stycket i punktskattedirektivet åtgärder mot frisläppande av alltför stora mängder tobaksprodukter för konsumtion. Enligt rättspraxis är medlemmarna nämligen inte berättigade att vidta åtgärder för att tillgodose statskassans intressen. [7] Tvärtom följer även en skyldighet för medlemsstaterna att säkerställa en effektiv uppbörd av punktskatt av artikel 4.3 FEU. [8] Detta skulle inte vara säkerställt om ekonomiska aktörer tillfälligt kunde undandra sig en höjd skattesats genom *forestalling*. Såsom kommissionen själv har påpekat utgör sådan praxis även en form av missbruk. Syftet att förhindra missbruk framhålls även ett flertal gånger i punktskattedirektivet. [9]

30. Åtgärderna ska även främja hälsopolitiska mål. Beskattningsnivån är en viktig faktor i priset på tobaksvaror, vilket i sin tur påverkar konsumenternas rökvanor. [10] Skattelagstiftningen utgör ett viktigt medel i kampen mot tobakskonsumtion och för skyddet av folkhälsan. [11] Ett frisläppande för konsumtion av alltför stora mängder tobaksprodukter hämmar emellertid effektiviteten av den höjda skattesatsen och därmed således den åsyftade inverkan på prisnivån.

6 — Se, exempelvis, de mycket restriktiva villkoren för avvikande nationella bestämmelser inom tillämpningsområdet för artikel 114 FEUF enligt led 5 i nämnda bestämmelse.

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

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37) och dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25).

9 — Se skäl 31, artikel 11 eller artikel 39.3 i punktskattedirektivet. Se även dom Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, punkt 43).

10 — Se skäl 16 i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (EUT L 176, s. 24) samt dom kommissionen/Frankrike (C-197/08, EU:C:2010:111, punkt 52), dom kommissionen/Österrike (C-198/08, EU:C:2010:112, punkt 45) och dom kommissionen/Irland (C-221/08, EU:C:2010:113, punkt 54).

11 — Dom Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, punkt 58), dom kommissionen/Frankrike (C-197/08, EU:C:2010:111, punkt 52), dom kommissionen/Österrike (C-198/08, EU:C:2010:112, punkt 45) och dom kommissionen/Irland (C-221/08, EU:C:2010:113, punkt 54).

31. Det ska dessutom hänvisas till världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll, vilken har undertecknats såväl av unionen som av samtliga medlemsstater.[12] Enligt artikel 6 i ramkonventionen ska konventionsstaterna föra en skattepolitik som syftar till att minska tobakskonsumtionen. I detta avseende rekommenderas bland annat en tillämpning av åtgärder mot *forestalling* i riktlinjerna för genomförandet av artikel 6.[13] Visserligen är dessa riktlinjer inte bindande i sig, men de tjänar emellertid som vägledning för unionen och medlemsstaterna vid tillämpningen av ramkonventionen.[14]

32. Således kan kommissionens argument, enligt vilka artikel 27 i genomförandeförordningen redan i princip strider mot artiklarna 7 och 9 första stycket i punktskattedirektivet, inte godtas. Tvärtom medför artikel 9 första stycket en befogenhet att anta åtgärder mot *forestalling* när det gäller punktskatt på tobaksvaror. Vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom unionsrätten är medlemsstaterna emellertid skyldiga att iaktta de allmänna rättsprinciperna, till vilka särskilt proportionalitetsprincipen hör,[15] vilken kommissionen anser har åsidosatts i förevarande mål. Försäljningsbegränsningen i artikel 27 i genomförandeförordningen strider således mot artikel 9 första stycket i punktskattedirektivet om den är oproportionerlig.

2. Proportionalitetsprincipen

33. Domstolen påpekar i regel vid prövningen huruvida en åtgärd inom området för indirekta skatter är proportionerlig inledningsvis att medlemsstaterna ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå den målsättning som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter den aktuella unionslagstiftningens målsättningar och principer.[16] I enlighet med en mer precis formulering av villkoren enligt proportionalitetsprincipen som följer av fast rättspraxis ska en åtgärd säkerställa de legitima mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.[17] När det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd vidtas som är minst betungande och dessutom får vållade olägenheter inte vara orimliga i förhållande till de eftersträvade målen.[18]

34. Jag ska tillämpa denna bedömningsmetod nedan och inledningsvis pröva huruvida den portugisiska bestämmelsen är ändamålsenlig (nedan under a), nödvändig (nedan under b) samt huruvida den är proportionerlig (nedan under c).

12 — Godkänd genom rådets beslut 2004/513/EG av den 2 juni 2004, EUT L 213, s. 8.

13 — Se ”Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC”, som antogs vid konventionsstaternas konferens vid deras sjätte möte i Moskva (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Dom Philip Morris Brands m.fl. (C-547/14, EU:C:2016:325, punkt 111) och dom Polen/parlamentet och rådet (C-358/14, EU:C:2016:323, punkt 45).

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

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

17 — Dom Maizena m.fl. (137/85, EU:C:1987:493, punkt 15), dom Förenade kungariket/rådet (C-84/94, EU:C:1996:431, punkt 57), dom British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 122), dom Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 67) och dom Philip Morris Brands m.fl. (C-547/14, EU:C:2016:325, punkt 165).

18 — Dom Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punkt 21), dom Jippes m.fl. (C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81) och dom ERG m.fl. (C-379/08 och C-380/08, EU:C:2010:127, punkt 86). Se, för ett liknande resonemang, även dom Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 91).

a) Ändamålsenlighet

35. Den portugisiska bestämmelsen utgör ett ändamålsenligt medel för att uppnå de legitima mål som eftersträvas. De ekonomiska aktörerna fråntas incitament att frisläppa alltför stora kvantiteter för konsumtion, eftersom de är medvetna om att de cigarettpaket som släpps för konsumtion endast får säljas till slutet av mars efterföljande år.

b) Nödvändighet

36. Kommissionen bestrider emellertid att åtgärden är nödvändig. Det ska därför prövas huruvida de mål som eftersträvas med bestämmelsen inte kan uppnås genom lindrigare, lika ändamålsenliga medel.

— Tak för frisläppande för konsumtion

37. Kommissionen anser att redan artikel 106 CIEC i sig utgör ett sådant mildare medel. Enligt denna bestämmelse får ekonomiska aktörer under perioden 1 september till 31 december endast släppa cigarettpaket för konsumtion inom vissa högsta tillåtna kvantiteter.

38. Detta argument förmår emellertid inte övertyga. Bestämmelsen skulle nämligen kunna kringgås genom att alltför stora mängder släpptes för konsumtion under perioden före den 1 september. Detta tyder även de uppgifter på som Republiken Portugal har ingett, enligt vilka det föreligger ett frisläppande av cigaretter för konsumtion som ligger över genomsnittet under månaden augusti.

39. Inte heller kan en begränsning av mängden cigaretter som får släppas för konsumtion under hela året anses utgöra ett lika ändamålsenligt, mildare medel. Det skulle tvärtom utgöra ett ingrepp i de ekonomiska aktörernas handlingsfrihet om dessa redan från början skulle omfattas av vissa högsta kvantiteter vid saluföringen. Såvitt framgår kan däremot ekonomiska aktörer enligt det system som tillämpas i Portugal i princip släppa obegränsade mängder cigaretter för konsumtion under perioden mellan januari och augusti. Emellertid vet de om att dessa endast får säljas lagligt till slutet av mars påföljande år.

— Tidsfristens längd

40. Dessutom anser kommissionen att den frist inom vilken cigaretter som har släppts för konsumtion i Portugal får säljas är orimligt kort. Kommissionen hänvisar i detta avseende till direktiv 2001/37/EG,[19] i vilket föreskrivs nya krav för märkning av tobaksprodukter och en övergångsperiod på ett år för att genomföra dessa.[20]

41. En övergångsperiod såsom den som fastställs i nämnda direktiv skiljer sig emellertid redan till sin natur principiellt från den här omtvistade försäljningsbegränsningen. De nya krav som infördes genom detta direktiv gjorde att det i regel krävdes ändringar i befintliga produktionsanläggningar, vilket motiverade en viss övergångsperiod. Däremot medför den omtvistade bestämmelsen inte några tekniska förändringar som tillverkarna först måste ställa in sig på. En frist för försäljningen som löper till utgången av året efter frisläppandet för konsumtion skulle i praktiken även möjliggöra att cigaretter som omfattas av den nya skattesatsen som längst får frisläppas för konsumtion först ett år efter det att skattehöjningen trädde i kraft. Detta skulle således utgöra ett mildare, men inte lika ändamålsenligt medel för att förhindra *forestalling*, eftersom den omtvistade bestämmelsen får en mycket begränsad effekt genom en så lång frist.

19 — Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/37/EG av den 5 juni 2001 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillverkning, presentation och försäljning av tobaksvaror, EGT L 194, s. 26.

20 — Artikel 14.2 i nämnda direktiv.

42. Republiken Portugal har dessutom bemött kommissionens argument med att cigaretter som släpps för konsumtion inom landet i genomsnitt säljs inom två månader. Denna omständighet beaktas i den omtvistade bestämmelsen, och således är en försäljning av varorna utan vidare möjlig.

43. Kommissionen invänder att omsättningsperioden på två månader endast utgör ett genomsnittsvärde. I detta hänseende har den emellertid utan att i detalj bemöta Republiken Portugals argument endast gjort gällande att omsättningen av mindre märken som inte är så kända tar längre tid och att variationer beroende på säsong inte beaktas. Den kortast möjliga frist inom vilken cigaretter får säljas enligt den portugisiska bestämmelsen, nämligen tre månader, hänför sig emellertid på sin höjd till de cigaretter som släpps för konsumtion i slutet av ett år. Ju tidigare denna tidpunkt infaller, desto längre tid föreligger för att sälja varan. Inte heller den omständigheten att längre försäljningsfrister gäller för röktobak respektive för cigarrer och cigariller leder till någon annan slutsats, eftersom det är fråga om produkter som skiljer sig från vanliga cigaretter med egna genomsnittliga omsättningsperioder.

— Ingen väsentlig höjning av punktskatt på tobaksvaror

44. Kommissionen har vidare bestritt att den portugisiska bestämmelsen är nödvändig med argumentet att någon väsentlig höjning av punktskatten på tobaksvaror ändå inte har ägt rum under de senaste åren.

45. Såsom emellertid även framgår av kommissionens talan höjdes skatten under de senaste åren årligen och steg mellan åren 2009 och 2015 med 14,7 procent. På en marknad som, liksom cigarettmarknaden, kännetecknas av låga marginaler och stora volymer kan redan små skattehöjningar medföra ett incitament att kringgå dessa om det är möjligt och att själv erhålla en konkurrensfördel.

46. Emellertid kan en försäljningsbegränsning inte anses nödvändig om skattesatsen är oförändrad eller till och med sänks. I sådana situationer saknas det redan från början ett incitament för att bygga upp orimligt stora lager. Eftersom den portugisiska bestämmelsen även är tillämplig i sådana fall, ska talan vinna bifall i detta avseende såvitt avser denna grund. Argumentet från Republiken Portugal, enligt vilket försäljningsbegränsningen även är nödvändig i sådana fall för att genomföra en årlig ändring av skattemärket för att förhindra skattebedrägeri, förmår inte övertyga med hänsyn till de längre försäljningsfrister som gäller för cigarrer och cigariller respektive röktobak.

c) Rimlighet

47. Dessutom ska slutligen kommissionens argument avseende frågan huruvida den portugisiska bestämmelsen är proportionerlig i strikt bemärkelse beaktas. Även om en åtgärd är lämplig och nödvändig för att förverkliga de berättigade målen, får den inte orsaka olägenheter som är orimliga i förhållande till de åsyftade målen. Det ska således säkerställas att en bestämmelse som den här aktuella inte på ett orimligt sätt skadar de ekonomiska aktörernas intressen.

— Presumtion som inte kan motbevisas

48. Kommissionen har gjort gällande att det i fråga om cigarettpaket som inte sålts innan fristen har löpt ut på grund av den omtvistade bestämmelsen föreligger en presumtion som inte kan motbevisas att de frisläppts för konsumtion i alltför stora mängder. Någon möjlighet att motbevisa detta föreligger inte. En sådan presumtion som inte kan motbevisas är emellertid inte tillåten mot bakgrund av domstolens praxis i domen Molenheide m.fl. [21]

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

49. I nämnda mål hade den beskattningsbara personen nekats avdragsrätt, vilken utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet,[22] genom tillämpningen av en nationell bestämmelse. Detta mål skiljde sig dock från förevarande mål, även om det visserligen förelåg vissa likheter. Republiken Portugal återbetalar efter ansökan den skatt som redan erlagts på de cigarettpaket som inte längre kan säljas, alternativt kan dessa återigen frisläppas för konsumtion. En sådan möjlighet att styrka att cigaretter inte frisläpps för konsumtion i alltför stora, utan i ”normala”, mängder som kommissionen begär skulle kräva en prövning i det enskilda fallet och medföra betydande administrativa kostnader. Ett sådant tillvägagångssätt skulle försvåra hanteringen av den portugisiska bestämmelsen väsentligen och skulle dessutom medföra osäkerhet, exempelvis med avseende på fastställandet av lämpliga referenskvantiteter. Det är emellertid erkänt i domstolens praxis att medlemsstaterna för att säkerställa att de legitima mål som eftersträvas får använda sig av bestämmelser som är lätta att hantera och kontrollera.[23]

— Kostnader för de ekonomiska aktörerna

50. Kommissionens hänvisning till att det i detta sammanhang uppkommer kostnader för de ekonomiska aktörerna medför inte någon annan slutsats. Visserligen uppkommer kostnader för tillverkarna eller importörerna trots återbetalningen av punktskatten, vilken utgör en avgörande del av priset på cigaretter,[24] för cigarettpaket som inte längre får säljas för förstöring av varorna eller ett nytt frisläppande för konsumtion. Emellertid bör det genom en ansvarsfull planering av omsättningen säkerställas att restlager som inte får säljas i stor utsträckning undviks redan från början. Detta är särskilt fallet på en marknad såsom den för cigaretter vilken, såsom Republiken Portugal oemotsagt har uppgett, präglas av små variationer i efterfrågan och ett marknadsbeteende som i stor utsträckning är känt. Lager som inte har sålts måste dessutom inte nödvändigtvis bero på försäljningsbegränsningen, utan kan exempelvis även bero på ett för högt pris.

— Oproportionerliga straffrättsliga sanktioner

51. Slutligen kan inte heller den av kommissionen kritiserade artikel 109 i den allmänna lagen om skattebrott, enligt vilken åsidosättanden kan beläggas med böter på upp till 165 000 euro anses föranleda tvivel. Medlemsstaterna är inte enbart berättigade utan till och med skyldiga att effektivt beivra åsidosättanden inom området för punktskatt.[25] Kommissionen har dessutom inte påstått att det föreligger en oproportionerlig tillämpning av straffbestämmelsen, och det finns heller inte omständigheter som talar för detta.

52. De nackdelar som de ekonomiska aktörerna har åsamkats är således inte orimliga i förhållande till de åsyftade målen med den portugisiska bestämmelsen. Tvärtom leder de vid en sammantagen betraktelse till en rimlig avvägning mellan de olika intressena.

d) Slutsats avseende den första grunden

53. Talan ska således endast vinna bifall såvitt avser den första grunden såvida Portugal även förbjuder en försäljning av cigarettpaket som beskattats och släppts för konsumtion under ett visst räkenskapsår efter utgången av den frist som föreskrivs i artikel 27 i genomförandeförordningen när punktskatten på tobak inte har höjts med verkan för det efterföljande året.

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

23 — Se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Italien (C-110/05, EU:C:2009:66, punkt 67), dom Mickelsson och Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punkt 36), dom Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, punkt 82) och dom kommissionen/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 124).

24 — Enligt uppgifterna från Portugal för januari 2015 utgör punktskatten 78,08 procent av cigarettpriset.

25 — Se, för ett liknande resonemang, även uttryckligen artikel 20.3 i direktiv 91/12/EEG (EGT L 76, s. 1), vilket upphävdes genom punktskattedirektivet.

B – *Den andra grunden för talan: Artikel 39.3 i punktskattedirektivet och proportionalitetsprincipen*

54. Genom sin första grund har kommissionen gjort gällande att det föreligger ett åsidosättande av artikel 39.3 i punktskattedirektivet. Försäljningsbegränsningen i artikel 27 i genomförandeförordningen hämmar den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor, eftersom cigarettpaket som är försedda med skattemärket för ett visst räkenskapsår endast får säljas och saluföras fram till och med utgången av den tredje månaden under det år som närmast följer på det år som skattemärket avser. Importörer kan avstå från förvärv av rädsla för lager som inte längre får säljas, genom vilket handeln påverkas på ett oproportionerligt sätt.

55. Enligt artikel 39.3 i punktskattedirektivet får kravet att punktskattepliktiga varor ska förses med ett skattemärke, utan att det påverkar tillämpningen av åtgärder som införts för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt och missbruk inte skapa hinder för den fria rörligheten för dessa varor.

56. Tvärtemot vad kommissionen anser föreligger det inte något åsidosättande av denna bestämmelse. I den omtvistade portugisiska bestämmelsen fastställs att fristen för att sälja cigarettpaket löper ut vid utgången av den tredje månaden under det år som närmast följer på det år som skattemärket avser. Den av kommissionen kritiserade försäljningsbegränsningen är således inte en följd av användningen av skattemärket utan har endast samband med denna eftersom det hänvisas till det år som anges där. Denna omständighet kan inte vara avgörande för bedömningen av den portugisiska bestämmelsen, eftersom året för frisläppande för konsumtion även kan synliggöras på annat sätt än genom skattemärket på cigarettpaketet.

57. Även om artikel 27 i genomförandeförordningen ska bedömas mot bakgrund av artikel 39.3 i punktskattedirektivet, kan det inte anses föreligga oproportionerlig påverkan på handeln. Oberoende av frågan huruvida åtgärden, vars icke-diskriminerande tillämpning inte har bestritts i förevarande mål, över huvud taget kan anses utgöra ett hinder i den mening som avses i artikel 39.3, är den i vart fall ägnad att uppnå legitima mål, och det föreligger i princip inte några tvivel om huruvida den är proportionerlig. Den har tvärtom just i syfte att bibehålla en stabil marknad, eftersom det genom åtgärden förhindras att i synnerhet stora, ekonomiskt starka marknadsaktörer erhåller konkurrensfördelar genom *forestalling*.[26] Således bidrar bestämmelsen därigenom även till att säkerställa den inre marknadens funktion.[27]

58. Följaktligen kan talan inte bifallas såvitt avser den andra grunden.

C – *Slutsats och rättegångskostnader*

59. Således ska talan bifallas delvis såvitt avser den första grunden. I övrigt ska talan ogillas.

60. Enligt artikel 138.3 i rättegångsreglerna ska vardera parten bära sina rättegångskostnader om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter. Domstolen får emellertid besluta att en part ska ersätta en del av den andra partens rättegångskostnader, om det framstår som skäligt med hänsyn till omständigheterna i målet. Eftersom båda parterna ha begärt att motparten ska ersätta deras kostnader och Republiken Portugal endast har tappat målet till viss del, föreslår jag att kommissionen ska ersätta hälften av medlemsstatens rättegångskostnader. Beslut avseende intervenienternas rättegångskostnader ska fattas enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna.

26 — Vad gäller användningen av *forestalling* som medel för en riktad ökning av marknadsandelar, se även Europeiska kommissionens studie ”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 m.fl., TAXUD/2012/DE/341 (2014) sidorna 144–145.

27 — Vad gäller detta mål, se skälen 2 och 8 i punktskattedirektivet.

V – Förslag till avgörande

61. Jag föreslår således att domstolen ska besluta följande:

1. Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118/EG och proportionalitetsprincipen genom att förbjuda saluföring och försäljning till allmänheten av cigarettpaket som släppts för konsumtion under ett visst räkenskapsår, efter att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 i genomförandeförordning nr 1295/2007 löpt ut, när punktskatten på tobak inte har höjts med verkan för det år som följer efter det aktuella räkenskapsåret.

2. Talan ogillas i övrigt.

3. Republiken Portugal ska bära hälften av sina rättegångskostnader. Kommissionen ska bära sina rättegångskostnader samt ersätta hälften av Republiken Portugals rättegångskostnader.

4. Konungariket Belgien, Republiken Estland och Republiken Polen ska bära sina rättegångskostnader.