ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

29 juni 2017*

„Niet-nakoming — Accijns op sigaretten — Richtlijn 2008/118/EG — Verschuldigdheid — Plaats en tijdstip van het verschuldigd worden — Fiscale merktekens — Vrij verkeer van accijnsgoederen — Tijdsbeperking voor het verhandelen en de verkoop van pakjes sigaretten — Evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-126/15,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 12 maart 2015,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Tomat en G. Braga da Cruz als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino en A. Cunha als gemachtigden,

verweerster,

ondersteund door:

Koninkrijk België, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,

Republiek Estland, vertegenwoordigd door K. Kraavi-Käerdi als gemachtigde,

Republiek Polen, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

interveniënten,

wijst HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, M. Berger, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Portugees.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 oktober 2016,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 7, artikel 9, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12) en krachtens het evenredigheidsbeginsel door een verbod op te leggen om de in een bepaald jaar reeds belaste en tot verbruik uitgeslagen pakjes sigaretten te verhandelen en te verkopen aan het publiek na afloop van de buitengewoon korte termijn die is bepaald in artikel 27 van de Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 van het ministerie van Financiën en Openbaar bestuur) van 1 oktober 2007 (*Diário da República*, eerste serie, nr. 189, van 1 oktober 2007), in de op het onderhavige beroep toepasselijke versie ervan (hierna: „uitvoeringsverordening nr. 1295/2007").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 In overweging 31 van richtlijn 2008/118 staat het volgende te lezen:

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

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

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

3 Artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/118 bepaalt:

„1. De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan:

a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;

b) het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving;

c) de productie, met inbegrip van onregelmatige productie, van accijnsgoederen buiten een accijnsschorsingsregeling;

d) de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst."

4 Artikel 9, eerste alinea, van die richtlijn luidt:

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

5 Artikel 11, eerste alinea, van die richtlijn bepaalt:

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

6 Artikel 39 van diezelfde richtlijn luidt als volgt:

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

[...]

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

[...]"

Portugees recht

7 Artikel 106 van de Código dos Impostos Especiais de Consumo (Portugese accijnswet; hierna: „CIEC") bepaalt:

„1. De uitslag tot verbruik van sigaretten is onderworpen aan beperkende regels die gelden in het tijdvak van 1 september tot en met 31 december van ieder kalenderjaar.

2. Tijdens het in het vorige lid bedoelde tijdvak mag de door elke marktdeelnemer maandelijks verrichte uitslag tot verbruik van sigaretten niet meer bedragen dan de maximumhoeveelheden die voortvloeien uit de toepassing van een opslag van 10 % op de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen sigaretten tijdens de 12 onmiddellijk daaraan voorafgaande maanden.

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

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

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

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

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

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

8 Artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 luidt:

„Met het oog op artikel 93, lid 7, [CIEC] mogen de tabaksproducten binnen de volgende termijnen worden verhandeld en verkocht aan het publiek:

a) pakjes sigaretten: tot het einde van de derde maand van het jaar volgend op het jaar dat op het aangebrachte zegel is vermeld;

b) tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten en andere rooktabak: tot het einde van het jaar volgend op het jaar dat op het aangebrachte zegel is vermeld;

c) sigaren en cigarillo's: tot het einde van het vijfde jaar volgend op het jaar dat op het aangebrachte zegel is vermeld."

9 Artikel 109 van de Regime Geral das Infrações Tributárias (algemene regeling inzake belastingdelicten; hierna: „RGIT") bepaalt:

„1. De in artikel 96 van de onderhavige regeling beschreven feiten die geen strafbaar feit vormen wegens de waarde van de belastingheffing of van de betrokken goederen, of, los van die waarden, omdat zij het gevolg zijn van nalatigheid, kunnen worden bestraft met een geldboete van 500 tot 165 000 EUR.

2. De volgende feiten kunnen worden bestraft met een geldboete van 250 tot 165 000 EUR:

[...]

o) het weigeren, hinderen of beletten van de controle van de voorwaarden waaronder de werkzaamheden worden uitgeoefend, met name het niet verstrekken van de wettelijk bepaalde informatie aan de controledienst;

p) het uitslaan tot verbruik, verzenden, voorhanden hebben of verhandelen van goederen in strijd met de regels betreffende het zegel, de verpakking, het voorhanden hebben of het verhandelen, met name wat betreft de bij de [CIEC] en de aanvullende wetgeving vastgestelde maximumhoeveelheden;

[...]

4. De poging is strafbaar."

10 Volgens hoofdstuk XII, punt 4.2.9, van het accijnshandboek kunnen de wegens de in artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn niet meer verhandelbare of verkoopbare goederen opnieuw tot verbruik worden uitgeslagen mits nieuwe zegels onder douanetoezicht worden aangebracht.

Precontentieuze procedure

11 Op 23 november 2009 heeft de Commissie op grond van artikel 226 EG (thans artikel 258 VWEU) een inbreukprocedure ingeleid tegen de Portugese Republiek door een aan deze lidstaat gestuurde aanmaningsbrief, waarin zij stelde dat de Portugese Republiek niet had voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens het evenredigheidsbeginsel toegepast in het licht van artikel 6 en artikel 21, lid 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), door een verbod op te leggen om reeds belaste en tot verbruik uitgeslagen tabaksproducten te verhandelen en te verkopen na afloop van een bepaalde periode van het jaar volgend op het jaar dat is vermeld op het aangebrachte accijnszegel, in overeenstemming met de artikelen 27 en 28 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 (hierna: „aanmaningsbrief van 23 november 2009").

12 Bij brief van 12 januari 2010 heeft de Portugese Republiek de door de Commissie opgeworpen bezwaren afgewezen.

13 Op 4 juni 2010 heeft de Commissie een aanvullende aanmaningsbrief gestuurd aan de Portugese Republiek.

14 De Commissie herhaalde daarin haar standpunt van de aanmaningsbrief van 23 november 2009, en voerde in wezen aan dat de Portugese Republiek de verplichtingen niet was nagekomen die op haar rustten krachtens het evenredigheidsbeginsel en krachtens artikel 7, artikel 9, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, van richtlijn 2008/118, welke in de tussentijd richtlijn 92/12 had ingetrokken en vervangen.

15 Bij brief van 25 augustus 2010 heeft de Portugese Republiek de door de Commissie opgeworpen bezwaren opnieuw afgewezen.

16 Op 22 juni 2012 heeft de Commissie aan de Portugese Republiek een met redenen omkleed advies gericht waarin zij tot het besluit kwam dat die lidstaat de verplichtingen niet was nagekomen die op hem rustten krachtens het evenredigheidsbeginsel en krachtens artikel 7, artikel 9, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, van richtlijn 2008/118, door een verbod op te leggen om reeds belaste en tot verbruik uitgeslagen pakjes sigaretten te verhandelen en te verkopen aan het publiek na afloop van de in artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde buitengewoon korte termijnen, die

eindigen tijdens het jaar volgend op het jaar dat is vermeld op het accijnszegel. De Commissie verzocht de Portugese Republiek om de noodzakelijke maatregelen te treffen teneinde binnen een termijn van twee maanden te voldoen aan dit met redenen omkleed advies.

17 Bij brief van 3 augustus 2012 heeft de Portugese Republiek op dit met redenen omkleed advies geantwoord door in wezen te betogen dat de argumentatie van de Commissie alle grond miste.

18 Op 31 mei 2013 heeft de Commissie aan de Portugese Republiek een aanvullend met redenen omkleed advies gestuurd, bedoeld om enkele onjuistheden uit het met redenen omkleed advies van 22 juni 2012 te corrigeren, maar waarin in wezen tot dezelfde conclusie werd gekomen als in het advies van 22 juni 2012. De Commissie verzocht de Portugese Republiek de nodige maatregelen te treffen teneinde binnen een termijn van twee maanden te voldoen aan dit aanvullend met redenen omkleed advies.

19 Bij brief van 3 juli 2013 heeft de Portugese Republiek op het aanvullend met redenen omkleed advies geantwoord door opnieuw de gegrondheid van het standpunt van de Commissie te betwisten.

20 Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Eerste grief: schending van de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118 en van het evenredigheidsbeginsel

Argumenten van partijen

21 Met haar eerste grief maakt de Commissie geldend dat zodra tabaksproducten in de handel zijn gebracht, de fiscale wetgeving van de Europese Unie de lidstaten niet toestaat om deze producten, rekening houdend met de datum van uitslag tot verbruik, aan een aanvullende accijns bij de verschuldigde belasting te onderwerpen of om de distributie ervan wegens fiscale redenen te beperken. Op grond van artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 mogen in Portugal pakjes sigaretten die het zegel van een bepaald belastingjaar dragen, slechts worden verkocht en verhandeld tot het einde van de derde maand van het jaar volgend op het jaar waarin zij tot verbruik zijn uitgeslagen (hierna: „litigieuze maatregel").

22 In de eerste plaats is de Commissie van mening dat deze maatregel het evenredigheidsbeginsel schendt, ook al wordt daarmee een rechtmatig doel nagestreefd, in casu de voorkoming van fraude en belastingontduiking.

23 Die maatregel is immers gebaseerd op het onweerlegbaar vermoeden dat de aan het einde van de termijn onverkochte pakjes sigaretten moeten worden geacht in buitensporige hoeveelheden tot verbruik te zijn uitgeslagen in het vooruitzicht van de verhoging van het accijnstarief. Gelet op het feit dat er geen mogelijkheid bestaat om het tegenbewijs te leveren, is dit vermoeden onevenredig met het nagestreefde doel.

24 De Commissie voegt toe dat de in artikel 106 CIEC voorziene maatregelen reeds de beperking mogelijk maken van de hoeveelheid sigaretten die door eenzelfde marktdeelnemer op de Portugese markt kunnen worden gebracht in het tijdvak van 1 september tot en met 31 december van ieder kalenderjaar.

25 Volgens de Commissie kan de litigieuze maatregel slechts worden gerechtvaardigd door het doel te strijden tegen fraude en belastingontduiking, indien de verhoging van de accijns op sigaretten voldoende aanmerkelijk is. De accijns op sigaretten is in Portugal de laatste jaren echter niet aanzienlijk

verhoogd. Volgens de gegevens van de meest gevraagde prijsklasse (CPMV), is de prijs voor 1 000 sigaretten immers gestegen van 170 EUR tijdens het jaar 2009 tot 195 EUR tijdens het jaar 2014, wat een verhoging vormt van 14,7 % over een periode van vijf jaar, dus een stijging van 3,4 EUR naar 3,9 EUR per pakje van 20 sigaretten.

26 In de tweede plaats is de Commissie van mening dat de in de Portugese wetgeving bepaalde termijn onvoldoende rekening houdt met de houdbaarheidstermijnen van de verschillende producten en met de seizoensgebonden variatie van het omzetcijfer.

27 De in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn is immers buitengewoon kort, met name voor minder bekende sigarettenmerken, die meestal langer nodig hebben om het verwachte omzetcijfer te halen. In dat verband verwijst de Commissie naar artikel 14 van 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), dat bepaalt dat andere tabaksproducten dan sigaretten die niet aan deze richtlijn voldoen, nog gedurende twee jaar na de datum van inwerkingtreding van die richtlijn mogen worden verkocht, terwijl voor sigaretten een termijn van één jaar geldt. De Commissie licht toe dat die termijnen werden vastgesteld om rekening te houden met de seizoensgebonden variatie van het omzetcijfer van die producten.

28 De Commissie betoogt voorts dat het onevenredige karakter van de litigieuze maatregel blijkt uit het verschil tussen de termijn voor het verhandelen en de verkoop van pakjes sigaretten, als bepaald in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007, en de termijnen voor het verhandelen en de verkoop van andere tabaksproducten, als bepaald in artikel 27, onder b) en c), van die uitvoeringsverordening.

29 In de derde plaats voert de Commissie aan dat deze maatregel extra kosten en verliezen voor de marktdeelnemers veroorzaakt, gelet op het feit dat, na afloop van de in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn, de enige hun ter beschikking staande economisch haalbare optie de vernietiging van de onverkochte pakjes is, wat de onevenredigheid tussen de vooropgestelde doelen en de gevolgen van de litigieuze maatregel benadrukt.

30 In de vierde plaats betoogt de Commissie dat, hoewel de bescherming van de volksgezondheid een door de litigieuze maatregel nagestreefd rechtmatig doel is, deze maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken. De Portugese Republiek heeft niet aangetoond hoe deze maatregel tot op heden heeft bijgedragen aan de vermindering van de tabaksconsumptie.

31 In de vijfde plaats begrijpt de Commissie niet hoe die maatregel kan bijdragen aan de strijd tegen de illegale tabakshandel en de belastingopbrengsten kan garanderen.

32 In de zesde plaats is de Commissie van mening dat de in de Portugese wetgeving vastgestelde sancties van maximaal 165 000 EUR bij niet-naleving van artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 in voorkomend geval onevenredig zwaar kunnen uitvallen, met name wanneer rekening wordt gehouden met de beperkte verhogingen van de accijns in Portugal tijdens de laatste jaren en de in artikel 106 CIEC bepaalde beperkingen inzake het in de handel brengen.

33 In haar verweerschrift betoogt de Portugese Republiek dat artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007, aangezien dat artikel op redenen van algemeen belang is gebaseerd, de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118 en het evenredigheidsbeginsel naleeft.

34 Vooraf betoogt de Portugese Republiek dat het Portugese zegelsysteem grotendeels is gebaseerd op het feit dat de achtergrondkleur van het zegel ieder jaar wordt veranderd. Het is in essentie deze eigenschap die aan dat systeem evenwichtigheid verleent en het mogelijk maakt om de beoogde doelen te bereiken. Volgens de Portugese wetgeving moest een tabaksproduct dat in 2015 tot verbruik

werd uitgeslagen dus het zegel van dat jaar dragen, en in beginsel uiterlijk op 31 december 2015 worden verhandeld aangezien vanaf 1 januari 2016 een nieuw zegel met een andere achtergrondkleur is ingevoerd. De artikelen 27 en 28 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 voorzien in een uitzondering op dit beginsel, door het verhandelen en de detailverkoop van tabaksproducten toe te staan na het einde van het jaar dat overeenstemt met het aangebrachte zegel. De geldigheidsduur van het jaarlijkse zegel bedraagt dus in de praktijk 15 maanden.

35 In de eerste plaats stelt de Portugese Republiek, met betrekking tot de voorkoming van fraude en belastingontduiking, dat de in artikel 106 CIEC bepaalde maximumhoeveelheden op zichzelf niet volstaan om dat doel te bereiken. Immers, indien uitsluitend deze beperkingen zouden bestaan, zou het voor marktdeelnemers met aanzienlijke financiële slagkracht eenvoudig zijn om over te gaan tot een massale uitslag tot verbruik voor het begin van het tijdvak waarin de beperkende regels gelden, bijvoorbeeld tijdens de maanden juli en augustus, en zo te beschikken over producten in voorraad om het daaropvolgende jaar op de markt af te zetten.

36 De litigieuze maatregel belet tevens een concurrentieverstoring tussen grote en kleine marktdeelnemers. Immers, indien artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 de verkoop en het verhandelen van pakjes sigaretten na afloop van de daarin bepaalde termijn niet zou verbieden, dan zouden de marktdeelnemers met een aanzienlijke financiële draagkracht een belangrijk concurrentievoordeel genieten, aangezien zij in de loop van het daaropvolgende jaar zouden beschikken over goedkopere producten in vergelijking met concurrenten die beschikken over een beperktere financiële draagkracht.

37 In de tweede plaats is de termijn van drie maanden meer dan voldoende, aangezien de gemiddelde omlooptijd van sigarettenvoorraden volgens de gegevens van de Portugese administratie twee maanden bedraagt.

38 Bijgevolg stelt de Portugese Republiek dat er ieder jaar aan het einde van de maand maart weliswaar tabaksproducten in voorraad blijven, maar dat dit niet wordt veroorzaakt door het feit dat de in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn buitensporig kort is, zoals de Commissie ten onrechte beweert, maar wel door het feit dat de marktdeelnemers, voorafgaand aan het tijdvak waarin de beperkende regels gelden, te veel tot verbruik hebben uitgeslagen teneinde voorraden aan te leggen die voldoende groot zijn om tijdens het daaropvolgende jaar en tijdens het maximaal toegelaten tijdvak producten te verhandelen die het zegel van het voorafgaande jaar dragen.

39 In de derde plaats, met betrekking tot de door de marktdeelnemers gedragen kosten naar aanleiding van de litigieuze maatregel, betwist de Portugese Republiek de in dat verband door de Commissie geuite beweringen. Aangezien de accijns, die 78,08 % van de sigarettenprijs vormt, wordt terugbetaald bij vernietiging van de pakjes sigaretten die niet binnen de in artikel 27, onder a), van uitvoeringverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn zijn verkocht, zijn de vernietigingskosten niet erg hoog in vergelijking met de kostprijs van het product af fabriek.

40 De Portugese Republiek preciseert dat, volgens de gegevens waarover zij beschikt, meerdere marktdeelnemers de gewoonte hebben om de producten die op grond van artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 niet meer mogen worden verhandeld, opnieuw onder te brengen in hun belastingentrepot opdat op deze producten een nieuw fiscaal merkteken en een nieuwe detailhandelsprijs kan worden gekleefd. Met deze verrichtingen gaan slechts geringe kosten gepaard omdat zij geen complexe technologie vereisen.

41 In de vierde plaats benadrukt de Portugese Republiek dat de litigieuze maatregel, hoewel daarmee wordt beoogd belastinginkomsten te genereren, tevens beantwoordt aan doelen van bescherming van de volksgezondheid, met name de vermindering van de consumptie van tabaksproducten.

42 In de vijfde plaats wijst de Portugese Republiek er met betrekking tot de strijd tegen de illegale tabakshandel op dat dit doel grotendeels afhangt van het zegelsysteem, waarvan de litigieuze maatregel een essentieel bestanddeel vormt. In dat verband merkt zij op dat de jaarlijkse wijziging van de achtergrondkleur van het zegel tot goede resultaten leidt, omdat dit de reproductie ervan moeilijker maakt en misbruik voorkomt.

43 In de zesde plaats stelt de Portugese Republiek inzake de toepassing van sancties van maximaal 165 000 EUR bij niet-naleving van artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/207, dat het bedrag van de opgelegde boete wordt aangepast naargelang van de ernst van de door de overtreder begane inbreuk en diens economische situatie, en zij voegt toe dat dit bedrag, voor zover mogelijk, hoger moet zijn dan het economische voordeel dat de overtreder met deze inbreuk heeft genoten.

44 In haar memorie van repliek blijft de Commissie bij haar standpunt.

45 Aangaande het doel van fraudevoorkoming merkt de Commissie op dat uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 altijd toepassing vindt, ongeacht de evolutie van het belastingniveau van de sigaretten, wat volstaat om het onevenredige karakter van de litigieuze maatregel aan te tonen.

46 De Commissie benadrukt dat de maximale omlooptijd van pakjes sigaretten volgens de door de Portugese Republiek bijgebrachte gegevens weliswaar twee maanden bedraagt, maar dat deze termijn slechts een gemiddelde termijn is.

47 Wat de kosten ten laste van de marktdeelnemers betreft, twijfelt de Commissie over de gegrondheid van de bewering van de Portugese Republiek dat het economisch haalbaar zou zijn om pakjes sigaretten die niet binnen de door artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn waren verkocht, terug in de handel te brengen. Een dergelijke bewering is in strijd met het door die lidstaat tijdens de administratieve fase van de procedure ingenomen standpunt en is gebaseerd op feiten die zich hebben voorgedaan na afloop van de in het aanvullend met redenen omkleed advies bepaalde termijn, namelijk op 1 augustus 2013.

48 In ieder geval brengt de Commissie in herinnering dat de uit de litigieuze maatregel voortvloeiende kosten die aan het opnieuw verzegelen van de pakjes sigaretten verbonden zijn, ten laste van de marktdeelnemers blijven, en dit hoewel de verhoging van het accijnstarief beperkt of zelfs onbestaand is, wat het onevenredige karakter van deze maatregel aantoont.

49 In haar memorie van dupliek merkt de Portugese Republiek op dat, voor zover de Commissie van mening is dat de in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn „te kort” is, zij impliciet erkent dat er een uiterste datum moet bestaan voor het tijdens een bepaald jaar verhandelen van pakjes sigaretten met een zegel van het voorafgaande jaar. De Commissie heeft echter geen enkele aanwijzing gegeven over wat volgens haar een redelijke termijn is.

50 Met betrekking tot de kosten die de marktdeelnemers wegens de litigieuze maatregel dragen, erkent de Portugese Republiek dat haar standpunt zich sinds de administratieve fase van de procedure heeft ontwikkeld. Die ontwikkeling vloeit volgens haar evenwel voort uit een wijziging van de feitelijke situatie, aangezien tijdens die fase bij de Portugese autoriteiten geen enkel verzoek werd ingediend voor het aanbrengen van nieuwe fiscale merktekens op pakjes sigaretten. Pas vanaf 2014 werden dergelijke verzoeken ingediend, zoals was toegestaan door een administratieve circulaire van 20 december 2012.

51 In hun memories in interventie onderschrijven het Koninkrijk België, de Republiek Estland en de Republiek Polen de conclusies van de Portugese Republiek.

52 In haar opmerkingen in antwoord op de memories in interventie van het Koninkrijk België, de Republiek Estland en de Republiek Polen, blijft de Commissie bij haar standpunt.

Beoordeling door het Hof

53 Met haar eerste grief betoogt de Commissie in wezen dat artikel 27, onder a), van uitvoeringverordening nr. 1295/2007 inbreuk maakt op artikel 7 en artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 en op het evenredigheidsbeginsel, doordat daarin wordt bepaald dat pakjes sigaretten, wanneer zij eenmaal in Portugal in de handel zijn gebracht, niet meer mogen worden verhandeld of verkocht na de derde maand van het jaar volgend op het jaar waarin zij tot verbruik zijn uitgeslagen.

– Schending van de artikelen 7 en 9 van richtlijn 2008/118

54 Ten eerste dient in herinnering te worden gebracht dat op grond van artikel 7 van richtlijn 2008/118, de accijns verschuldigd wordt op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik. Overeenkomstig artikel 9, eerste alinea, van die richtlijn zijn de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen tarief die welke van kracht zijn op het tijdstip van het verschuldigd worden in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt.

55 Uit deze bepalingen blijkt dat het Unierecht weliswaar het tijdstip bepaalt waarop de accijns wordt verschuldigd, maar naar het recht van de lidstaten verwijst voor de vaststelling van de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen tarief.

56 Bijgevolg kan, in tegenstelling tot wat de Commissie betoogt, uit de genoemde bepalingen ten aanzien van de lidstaten geen verbod worden afgeleid om aan de verkoop van legaal in de handel gebrachte sigaretten een tijdslimiet te stellen, zoals de advocaat-generaal in punt 25 van haar conclusie heeft opgemerkt.

57 De Commissie kan evenmin op goede gronden stellen dat artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 de marktdeelnemers ertoe dwingt aanvullende accijns te betalen voor de pakjes sigaretten die reeds rechtmatig tot verbruik zijn uitgeslagen. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt immers dat, wanneer die marktdeelnemers bij afloop van de in artikel 27 bepaalde termijn pakjes sigaretten onder zich houden die niet konden worden afgezet, deze markdeelnemers de terugbetaling kunnen vragen van de voorafgaandelijk betaalde accijns voor zover deze pakjes onder douanetoezicht worden vernietigd, dan wel de betrokken producten opnieuw tot verbruik kunnen uitslaan door de aanbrenging van een nieuw accijnszegel onder douanetoezicht, waarbij deze verrichting de zelfstandige verwezenlijking vormt van het belastbare feit.

58 Hieruit volgt dat de argumentatie van de Commissie dat artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 als zodanig inbreuk maakt op zowel artikel 7 als artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118, niet kan worden aanvaard.

59 Ten tweede dient te worden opgemerkt dat de lidstaten er rechtmatig belang bij hebben passende maatregelen te nemen om hun financiële belangen te beschermen (arrest van 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontduiking en misbruik een doel is dat wordt nagestreefd door richtlijn 2008/118, zoals blijkt uit overweging 31, artikel 11 en artikel 39, lid 3, eerste alinea, ervan.

60 Het staat vast dat de litigieuze maatregel tot doel heeft te voorkomen dat aan het einde van het jaar een buitensporige hoeveelheid pakjes sigaretten tot verbruik wordt uitgeslagen in het vooruitzicht van een stijging van de accijns. Zoals de Commissie – overigens uitdrukkelijk – in haar memories erkent, vormen dergelijke buitensporige tot verbruik uitgeslagen hoeveelheden, anticiperend op een toekomstige verhoging van het accijnstarief, een soort misbruik dat de lidstaten met passende maatregelen mogen voorkomen.

61 Voor zover artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 voor de bepaling van de voorwaarden voor de verschuldigdheid en het toe te passen tarief verwijst naar het nationaal recht dat van kracht is op het tijdstip van het verschuldigd worden van de accijns, veronderstelt een dergelijk aan de lidstaten toegekend recht noodzakelijkerwijze de mogelijkheid voor de lidstaten om maatregelen te nemen van het soort als bedoeld in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007.

62 Zoals de advocaat-generaal opmerkt in punt 32 van haar conclusie, moeten de lidstaten bij de uitoefening van de hun door het Unierecht verleende bevoegdheden echter de algemene rechtsbeginselen in acht nemen, waartoe in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel behoort, dat volgens de Commissie in casu is geschonden.

63 Bijgevolg moet worden nagegaan of de litigieuze maatregel onevenredig is, en of hij om die reden inbreuk maakt op artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118.

– Schending van het evenredigheidsbeginsel

64 In herinnering dient te worden gebracht dat het evenredigheidsbeginsel de lidstaten de verplichting oplegt om gebruik te maken van middelen waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die niet verder gaan dan noodzakelijk is en die de doelen en beginselen van de betrokken wetgeving van de Unie zo min mogelijk aantasten (zie in die zin arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 46, en 22 oktober 2015, Impresa Edilux en SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dat verband preciseert de rechtspraak van het Hof dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt, en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan de nagestreefde doelen (arresten van 12 juli 2001, Jippes e.a., C-189/01, EU:C:2001:420, punt 81, en 9 maart 2010, ERG e.a., C-379/08 en C-380/08, EU:C:2010:127, punt 86).

65 Wat in de eerste plaats de door de litigieuze maatregel nagestreefde doelen betreft, betoogt de Portugese Republiek dat deze maatregel, naast de voorkoming van fraude en belastingontduiking, gericht is op het behoud van een eerlijke concurrentie, de bescherming van de volksgezondheid en de strijd tegen de illegale tabakshandel. Het staat buiten kijf dat deze doelen rechtmatig zijn.

66 Wat in de tweede plaats het geschikte karakter van de litigieuze maatregel betreft, dient te worden vastgesteld dat het verbod om pakjes sigaretten te verhandelen en te verkopen na de maand maart van het jaar volgend op het jaar waarin zij tot verbruik zijn uitgeslagen, tot gevolg heeft dat voor de marktdeelnemers iedere stimulans wegvalt om buitensporige hoeveelheden van die tabaksproducten tot verbruik uit te slaan in het vooruitzicht van een toekomstige verhoging van de belasting, aangezien zij de verplichting hebben om de onverkochte pakjes na deze termijn terug van de markt te halen. Omgekeerd zou, indien de litigieuze maatregel niet zou bestaan, de inwerkingtreding van toekomstige verhogingen van de accijnstarieven worden verhinderd of vertraagd, die in het algemeen zorgen voor een verhoging van de verkoopprijs van pakjes sigaretten in de detailhandel.

67 Bijgevolg is deze maatregel geschikt voor het bereiken van de rechtmatige doelen van de strijd tegen fraude en belastingontduiking en de bescherming van de volksgezondheid. Aangaande dit laatste doel dient nog te worden toegevoegd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de fiscale regeling met betrekking tot tabaksproducten een belangrijk en doeltreffend instrument ter bestrijding van het gebruik van die producten en dus ter bescherming van de volksgezondheid is (arresten van 5 oktober 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, punt 58, en 4 maart 2010, Commissie/Frankrijk, C-197/08, EU:C:2010:111, punt 52).

68 Door de genoemde maatregel kan tevens worden voorkomen dat marktdeelnemers met grote financiële slagkracht een concurrentievoordeel genieten door buitensporig veel af te zetten in vergelijking met concurrenten met een minder grote financiële draagkracht, en die maatregel draagt dus bij tot het garanderen van een eerlijke concurrentie.

69 De Portugese Republiek zet daarentegen niet op voldoende begrijpelijke wijze uiteen hoe het verbod om na afloop van een bepaalde termijn producten te verhandelen en te verkopen die reeds rechtmatig werden onderworpen aan de accijns, het mogelijk zou maken om te strijden tegen de illegale tabakshandel. Deze maatregel is dus niet geschikt om te strijden tegen een dergelijke illegale handel.

70 Wat in de derde plaats het noodzakelijke karakter van de litigieuze maatregel betreft, dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof, de Commissie de gestelde niet-nakoming moet aantonen. Zij moet immers voor het Hof de gegevens aandragen die nodig zijn om uit te maken of er sprake is van deze niet-nakoming, zonder zich daarbij te kunnen baseren op enig vermoeden (arrest van 24 november 2016, Commissie/Spanje, C-461/14, EU:C:2016:895, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

71 Wat ten eerste het argument van de Commissie betreft, dat de in artikel 106 CIEC vastgestelde maximumhoeveelheden voor de uitslag tot verbruik van sigaretten reeds op zichzelf een voldoende maatregel vormen om de nagestreefde doelen te bereiken, dient in dat verband te worden opgemerkt dat ingevolge deze bepaling de tot verbruik uitgeslagen hoeveelheden sigaretten in het tijdvak van 1 september tot en met 31 december van ieder kalenderjaar, niet de maximumhoeveelheden mogen overschrijden welke voortvloeien uit de toepassing van een opslag van 10 % op de gemiddelde maandelijkse hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen sigaretten tijdens het voorafgaande jaar.

72 Vastgesteld dient echter te worden dat die bepaling kan worden omzeild door een marktdeelnemer die ervoor kiest om buitensporige hoeveelheden sigaretten tot verbruik uit te slaan tijdens het tijdvak voorafgaand aan 1 september. Zoals uit de door de Portugese Republiek overgelegde gegevens blijkt, is de hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen sigaretten in de maand augustus 2014 gestegen met 241 % in vergelijking met het maandelijks gemiddelde. De in artikel 106 CIEC vastgestelde maximumhoeveelheden volstaan op zichzelf dus niet om doeltreffend te strijden tegen het tot verbruik uitslaan van buitensporige hoeveelheden sigaretten in het vooruitzicht van een verhoging van het accijnstarief.

73 Wat ten tweede het argument van de Commissie betreft aangaande de door de litigieuze maatregel bepaalde termijn van drie maanden, dient te worden vastgesteld dat de Commissie niet de noodzaak betwist om een termijn vast te stellen om de nagestreefde doelen te bereiken, maar de Portugese Republiek verwijt dat de door haar vastgestelde termijn te kort is. Zij verwijst in dat verband naar richtlijn 2001/37, die nieuwe vereisten bevat voor de etikettering van tabaksproducten en voor sigaretten een overgangsperiode van één jaar vastlegt om daaraan te voldoen.

74 In die context dient te worden opgemerkt dat een verkooptermijn die zou blijven lopen tot het einde van het jaar volgend op dat van de uitslag tot verbruik, ertoe zou leiden dat het nieuwe accijnstarief in het langste geval pas één jaar na de inwerkingtreding van de belastingverhoging toepassing zou vinden op sigaretten die tot verbruik worden uitgeslagen. Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van haar conclusie in wezen opmerkt, zou een dergelijk lange verkooptermijn de doeltreffendheid van artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 aanzienlijk beperken.

75 In antwoord op het argument van de Portugese Republiek dat de termijn van drie maanden voldoende zou zijn, gelet op het feit dat de gemiddelde omlooptijd van sigarettenvoorraden twee maanden bedraagt, beperkt de Commissie er zich voorts toe te stellen dat dit een gemiddelde termijn betreft en dat deze termijn geen rekening houdt met seizoensverschillen of met het feit dat de omlooptijd langer duurt voor sigaretten van minder bekende merken. Zij voert niet uitvoerig aan hoe kan worden vastgesteld wat – volgens haar – een redelijke termijn is.

76 Bovendien moet worden vastgesteld dat de termijn van drie maanden waarbinnen sigaretten kunnen worden verhandeld en verkocht, in ieder geval slechts betrekking heeft op de sigaretten die tot verbruik zijn uitgeslagen aan het einde van de maand december van het voorafgaande kalenderjaar. Wanneer de sigaretten tot verbruik worden uitgeslagen in januari of februari van hetzelfde jaar als die waarin het accijnszegel werd aangebracht, dan kunnen deze immers worden verkocht tot in de maand maart van het daaropvolgende jaar, zodat er een tijdvak van 14 tot 15 maanden bestaat om deze te verkopen. Hoe vroeger de sigaretten tot verbruik worden uitgeslagen, des te langer kunnen zij dus worden afgezet.

77 Aan die vaststelling wordt voorts niet afgedaan door de omstandigheid dat artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 voorziet in langere verkooptermijnen voor tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten en andere rooktabak, en voor sigaren en cigarillo's, aangezien deze producten verschillen van gewone sigaretten doordat ze elk hun eigen omlooptijd hebben.

78 Wat ten derde het argument van de Commissie betreft, dat er in de laatste jaren in Portugal geen aanmerkelijke verhoging van de accijns op tabaksproducten was, dient te worden opgemerkt dat de litigieuze maatregel toepassing vindt in alle gevallen, met inbegrip van die waarin het accijnstarief vermindert of ongewijzigd blijft. In dergelijke omstandigheden is de motivatie voor marktdeelnemers om tijdens een bepaald jaar buitensporige hoeveelheden sigaretten op de markt af te zetten, gering of zelfs onbestaand, aangezien de accijnzen die zij het daaropvolgende jaar zullen moeten betalen, ongewijzigd blijven. Bijgevolg lijkt de litigieuze maatregel in dergelijke omstandigheden niet noodzakelijk voor het bereiken van de nagestreefde doelen.

79 Anders dan de Portugese Republiek betoogt, kunnen de nagestreefde doelen worden bereikt op een manier die minder belastend is, maar net zo geschikt is indien de litigieuze maatregel alleen toepassing zou vinden wanneer het accijnstarief op sigaretten wordt verhoogd. Indien er geen verhoging is, bestaat er voor de marktdeelnemers immers geen stimulans om buitensporige hoeveelheden sigaretten tot verbruik uit te slaan met het oog op de vermijding van de betaling van hogere accijns.

80 Hieruit volgt dat, voor zover de litigieuze maatregel ook toepassing vindt wanneer het accijnstarief niet omhoog gaat, de eerste grief gegrond is, zoals de advocaat-generaal in punt 46 van haar conclusie heeft opgemerkt. Aangaande de rest van de grief blijkt uit de bovenstaande overwegingen dat de door de Commissie aangevoerde argumenten in verband met de noodzakelijkheid van die maatregel, niet kunnen worden aanvaard.

81 In de vierde plaats dient te worden nagegaan of de litigieuze maatregel de belangen van de marktdeelnemers niet onevenredig aantast.

82 Wat ten eerste het argument van de Commissie betreft inzake het bestaan van een onweerlegbaar vermoeden dat alle pakjes sigaretten die na afloop van de in artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn niet zijn verkocht, moeten worden geacht tot verbruik te zijn uitgeslagen in buitensporige hoeveelheden, verwijst de Commissie naar het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623), waarin het Hof met betrekking tot een bewarende maatregel tot inhouding van een voor teruggaaf vatbaar btw-krediet heeft geoordeeld dat een onweerlegbaar vermoeden verder gaat dan nodig is om een doelmatige invordering te waarborgen en het evenredigheidsbeginsel schendt, aangezien het de belastingplichtige niet in staat stelt tegenbewijs te leveren onder rechterlijk toezicht van de beslagrechter.

83 Evenwel dient te worden opgemerkt dat de litigieuze maatregel verschilt van die aan de orde in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623), gelet op het feit dat in casu, wanneer bij afloop van de in artikel 27 van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bedoelde termijn pakjes sigaretten onverkocht blijven, de betrokken marktdeelnemers om terugbetaling kunnen verzoeken van voorafgaandelijk betaalde accijns,

voor zover deze pakjes onder douanetoezicht worden vernietigd, dan wel die pakjes opnieuw tot verbruik kunnen uitslaan door de aanbrenging van een nieuw accijnszegel onder douanetoezicht. Bijgevolg is dat arrest niet ter zake dienend.

84 Bovendien zou, zoals de advocaat-generaal in punt 49 van haar conclusie heeft opgemerkt, het toekennen aan de marktdeelnemers van de door de Commissie gevorderde mogelijkheid om te bewijzen dat pakjes sigaretten niet in buitensporige maar in normale of geringe hoeveelheden tot verbruik werden uitgeslagen, een individuele toetsing vereisen en aanzienlijke administratieve kosten veroorzaken. Een dergelijk systeem zou de toepassing van de Portugese wetgeving moeilijker maken en tot onzekerheden leiden, bijvoorbeeld ten aanzien van de bepaling van geschikte referentiehoeveelheden. Volgens de rechtspraak van het Hof kan aan de lidstaten niet de mogelijkheid worden ontzegd om rechtmatige doelen, zoals de strijd tegen fraude en belastingontduiking en de bescherming van de gezondheid en van een eerlijke en oprechte concurrentie te verwezenlijken middels de invoering van regels die gemakkelijk kunnen worden toegepast en gecontroleerd (zie in die zin arresten van 10 februari 2009, Commissie/Italië, C-110/05, EU:C:2009:66, punt 67, en 24 maart 2011, Commissie/Spanje, C-400/08, EU:C:2011:172, punt 124).

85 Bijgevolg kan het argument inzake het bestaan van een onweerlegbaar vermoeden niet worden aanvaard.

86 Wat ten tweede het argument van de Commissie betreft in verband met de kosten die de marktdeelnemers moeten dragen wegens de litigieuze maatregel, blijkt uit het dossier dat sinds december 2012 de marktdeelnemers die er niet in zijn geslaagd om bij afloop van de in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn alle pakjes sigaretten te verkopen die tot verbruik zijn uitgeslagen, de keuze hebben tussen de vernietiging ervan, met daarbij de terugbetaling van de betaalde belasting, welke 78,08 % van de sigarettenprijs vormt, en een nieuwe uitslag tot verbruik van die pakjes mits nieuwe accijnszegels worden aangebracht.

87 Hoewel in dat verband vaststaat dat beide types verrichtingen voor de marktdeelnemers kosten veroorzaken, toont de Commissie niet aan dat deze kosten onevenredig zouden zijn ten opzichte van de door de litigieuze maatregel nagestreefde rechtmatige doelen.

88 De marktdeelnemers moeten deze kosten immers slechts dragen wanneer zij buitensporige hoeveelheden tot verbruik uitslaan. Niet in geschil is dat de markt van sigaretten wordt gekenmerkt door een erg weinig elastische vraag en door het feit dat de marktdeelnemers op de hoogte zijn van het gedrag van deze markt. Bovendien is het voor een jaar toepasselijke accijnstarief op voorhand bekend, namelijk op 15 oktober van het voorafgaande jaar. Hieruit volgt dat de marktdeelnemers de vraag naar sigaretten bedachtzaam kunnen plannen, zodat het aanleggen van buitensporige voorraden wordt vermeden, welke hen ertoe zouden kunnen verplichten om onverkochte pakjes sigaretten van de markt terug te trekken en dus de kosten te dragen voor de vernietiging of de herverpakking ervan. Bijgevolg moet het argument van de Commissie inzake de door de litigieuze maatregel veroorzaakte kosten, worden verworpen.

89 Wat ten derde het argument van de Commissie betreft dat de in artikel 109 RGIT bepaalde sancties onevenredig zouden zijn omdat zij tot 165 000 EUR kunnen oplopen, dient te worden vastgesteld dat krachtens de door de Commissie aangehaalde bepalingen van artikel 109 RGIT de daarin genoemde inbreuken kunnen worden bestraft met boetes van 250 EUR tot 165 000 EUR of van 500 EUR tot 165 000 EUR. De Commissie heeft niet aangetoond of zelfs maar beweerd dat er een onevenredige toepassing van dat abstracte kader van sancties werd gemaakt.

90 De aan de marktdeelnemers berokkende nadelen zijn derhalve niet onevenredig aan de met de litigieuze maatregel nagestreefde rechtmatige doelen, zoals de advocaat-generaal in punt 52 van haar conclusie heeft opgemerkt.

91 Gelet op alle voorafgaande overwegingen, is de eerste grief slechts gegrond voor zover de litigieuze maatregel ook toepasselijk is wanneer er geen verhoging van het accijnstarief is met ingang van het jaar volgend op het jaar dat is vermeld op het aangebrachte zegel. De eerste grief moet voor het overige worden afgewezen.

Tweede grief: schending van artikel 39, lid 3, van richtlijn 2008/118, en van het evenredigheidsbeginsel

Argumenten van partijen

92 De Commissie voert aan dat de litigieuze maatregel tevens artikel 39, lid 3, van richtlijn 2008/118 schendt, aangezien hij belemmeringen voor het vrije verkeer van accijnsgoederen in het leven roept. Immers, de vrees van importeurs dat zij, in het geval van verhoging van het accijnstarief, er niet in zullen slagen om sigaretten te verkopen binnen de in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn, zou hen kunnen ontmoedigen om normale aankopen te doen, met name in andere lidstaten, en dus de handel meer kunnen beïnvloeden dan noodzakelijk is om te strijden tegen met name de buitensporige uitslag tot verbruik voorafgaand aan de verhoging van de accijns.

93 De Portugese Republiek is van mening dat uit de litigieuze maatregel geen enkele discriminatie voortvloeit tussen nationale producten en die uit andere lidstaten. Hierin bijgetreden door de Republiek Estland en de Republiek Polen, stelt zij dat deze maatregel volkomen wordt gerechtvaardigd door de doelen van bescherming van de volksgezondheid, bescherming van de concurrentie, voorkoming van fraude en belastingontduiking, en dat hij niet verder gaat dan noodzakelijk is om de verwezenlijking van deze doelen te garanderen.

Beoordeling door het Hof

94 In herinnering dient te worden gebracht dat de lidstaten volgens artikel 39, lid 3, van richtlijn 2008/118, 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, ervoor zorgen dat de fiscale merktekens of nationale herkenningstekens geen belemmeringen voor het vrije verkeer van accijnsgoederen doen ontstaan.

95 Vastgesteld dient te worden dat artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 zich ertoe beperkt te bepalen dat pakjes sigaretten kunnen worden verhandeld en verkocht tot het einde van de derde maand van het jaar volgend op het jaar dat op het aangebrachte accijnszegel is vermeld. Een dergelijke tijdsbeperking voor het verhandelen en de verkoop van pakjes sigaretten, bekritiseerd door de Commissie, 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, zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft opgemerkt. Overigens kan het tijdstip van de uitslag tot verbruik van sigaretten op een andere drager worden vermeld dan het accijnszegel.

96 Aangezien het onderhavige beroep wegens niet-nakoming slechts betrekking heeft op artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007, kan dus niet uit het oogpunt van artikel 39 van richtlijn 2008/118 worden getoetst of eerstgenoemd artikel in overeenstemming is met het Unierecht.

97 Derhalve kan de tweede grief niet worden aanvaard.

98 Uit alle voorafgaande overwegingen blijkt dat het onderhavige beroep slechts hoeft te worden toegewezen voor zover de litigieuze maatregel tevens toepassing vindt wanneer er geen verhoging is van het accijnstarief die van kracht wordt in het jaar volgend op het jaar dat op het accijnszegel is vermeld, en dat het beroep voor het overige dient te worden verworpen.

99 Hieruit volgt dat de Portugese Republiek, door te bepalen dat in een bepaald jaar tot verbruik uitgeslagen sigaretten niet meer mogen worden verhandeld of verkocht aan het publiek na afloop van de in artikel 27, onder a), van uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 bepaalde termijn, wanneer het voor die producten geldende accijnstarief niet wordt verhoogd met ingang van het daaropvolgende jaar, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118/EG en krachtens het evenredigheidsbeginsel.

Kosten

100 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.

101 In casu hebben de Commissie en de Portugese Republiek elk gevorderd de andere partij te verwijzen in de kosten. Aangezien de Portugese Republiek slechts gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, dient, gelet op de omstandigheden van de zaak, de Commissie te worden verwezen in de helft van de kosten van deze staat.

102 Volgens artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten en instellingen die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart:

1) Door te bepalen dat de in een bepaald jaar tot verbruik uitgeslagen sigaretten niet meer mogen worden verhandeld of verkocht aan het publiek na afloop van de termijn bepaald in artikel 27, onder a), van de Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (uitvoeringsverordening nr. 1295/2007 van het Portugese ministerie van Financiën en Openbaar bestuur) van 1 oktober 2007, in de op het onderhavige beroep toepasselijke versie, wanneer het voor die producten geldende accijnstarief niet wordt verhoogd met ingang van het daaropvolgende jaar, is de Portugese Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten 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.

2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.

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

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

5) Het Koninkrijk België, de Republiek Estland en de Republiek Polen dragen elk hun eigen kosten.

ondertekeningen