Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 29 juni 2017*

”Fördragsbrott — Punktskatt på cigaretter — Direktiv 2008/118/EG — Skattskyldighetens inträde — Tid och plats för skattskyldighetens inträde — Skattemärken — Fri rörlighet för punktskattepliktiga varor — Begränsning av den tid under vilken cigarettpaket får saluföras och säljas — Proportionalitetsprincipen”

I mål C-126/15,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 12 mars 2015,

Europeiska kommissionen, företrädd av F. Tomat och G. Braga da Cruz, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino och A. Cunha, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Konungariket Belgien, företrätt av M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

Republiken Estland, företrädd av K. Kraavi-Käerdi, i egenskap av ombud,

Republiken Polen, företrädd av B. Majczyna, i egenskap av ombud,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet (referent), E. Levits och F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 27 oktober 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 7, 9 första stycket och 39.3 i 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) och proportionalitetsprincipen, genom att förbjuda saluföring och försäljning till allmänheten, av cigarettpaket som redan beskattats och släppts för konsumtion under ett visst år, efter utgången av den orimligt korta tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 i Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (förordning nr 1295/2007 utfärdad av ministeriet för finanser och offentlig förvaltning) av den 1 oktober 2007 (*Diário da República*, serie 1, nr 189. av den 1 oktober 2007), i den lydelse som är tillämplig i målet (nedan kallad förordning nr 1295/2007).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2 I skäl 31 i direktiv 2008/118 anges följande:

”Medlemsstaterna bör kunna föreskriva att varor som släpps för konsumtion ska vara försedda med skattemärken eller nationella identifieringsmärken. Användning av sådana märken bör inte ställa några hinder i vägen för handeln mellan medlemsstaterna.

Eftersom användning av dessa märken inte bör leda till dubbelbeskattning, bör det klargöras att alla belopp som betalats eller garanterats för att erhålla sådana märken ska återbetalas, efterges eller utges av den medlemsstat som utfärdat märkena, om skattskyldighet har inträtt och punktskatt uppburits i en annan medlemsstat.

För att undvika eventuellt missbruk bör de medlemsstater som utfärdade skattemärkena eller identifieringsmärkena dock kunna ställa som villkor för återbetalningen, eftergivandet eller utgivandet att märkena bevisligen har avlägsnats eller förstörts.”

3 Artikel 7.1 och 7.2 i direktiv 2008/118 har följande lydelse:

”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,

b) innehav av punktskattepliktiga varor utanför ramen för ett uppskovsförfarande för vilka punktskatt ännu inte har uppburits enligt gällande gemenskapsbestämmelser eller nationell lagstiftning,

c) tillverkning av punktskattepliktiga varor, även otillåten, utanför ramen för ett uppskovsförfarande,

d) import av punktskattepliktiga varor, även otillåten, såvida inte de punktskattepliktiga varorna omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.”

4 I artikel 9 första stycket i direktivet 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.”

5 Enligt artikel 11 första stycket i nämnda direktiv gäller följande:

”Utöver i de fall som avses i artiklarna 33.6, 36.5 och 38.3 samt i de fall som anges i de direktiv som avses i artikel 1, kan punktskatt på punktskattepliktiga varor som frisläpps för konsumtion, på begäran av en berörd person, återbetalas eller efterges av de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten där dessa varor frisläpptes för konsumtion i de situationer som fastställs av medlemsstaterna och enligt de villkor som medlemsstaterna fastställer för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk.”

6 Artikel 39 i direktivet har följande lydelse:

”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 eller, i de fall som avses i artikel 33.1 första stycket och artikel 36.1, när de förs in 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.

…”

Portugisisk rätt

7 I artikel 106 i Código dos Impostos Especiais de Consumo (lagen om punktskatter) (nedan kallad CIEC) föreskrivs följande:

”1. Särskilda regler gäller för frisläppande av cigaretter för konsumtion under regleringsperioden 1 september–31 december varje kalenderår.

2. Under den period som avses i föregående punkt får varje näringsidkares månatliga frisläppande av cigaretter för konsumtion inte överskrida en viss kvantitet, som motsvarar den månatliga genomsnittliga kvantiteten cigaretter som släppts för konsumtion under de tolv månader som närmast föregår denna period jämte ett tillägg med tio procent.

3. Vid tillämpningen av föregående punkt ska den månatliga genomsnittliga kvantiteten beräknas på grundval av den totala kvantitet cigaretter som släppts för konsumtion under perioden från den 1 september föregående år till den 31 augusti nästföljande år.

4. Varje näringsidkare ska senast den 15 september varje år till det behöriga tullkontoret ge in en preliminär deklaration med uppgift om näringsidkarens månatliga genomsnittliga kvantitet och den högsta tillåtna kvantitet som gäller för vederbörande under regleringsperioden.

5. I vederbörligen styrkta undantagsfall, där försäljningsvolymen plötsligt och under en begränsad tid har förändrats, får tillstånd ges till överskridande av de nämnda högsta tillåtna kvantiteterna, trots att dessa inte beaktas vid beräkningen av den månatliga genomsnittliga kvantiteten för nästföljande år.

6. Efter utgången av regleringsperioden och senast i slutet av januari månad varje år ska näringsidkaren till det behöriga tullkontoret ge in en kontrolldeklaration med uppgift om den totala kvantitet cigaretter som faktiskt har släppts för konsumtion under regleringsperioden.

7. Om den högsta tillåtna kvantitet som avses i punkt 4 överskrids, och detta konstateras genom att uppgifterna i kontrolldeklarationen jämförs med de uppgifter som behandlats av myndigheten, ska överskridande tobakskvantiteter beskattas enligt den skattesats som gällde den dag då kontrolldeklarationen gavs in. Sådan beskattning utgör inte hinder för inledandet av ett överträdelseförfarande, om ett sådant är påkallat.

8. Bestämmelserna i denna artikel är var och en tillämpliga på portugisiska fastlandet, den autonoma regionen Azorerna och den autonoma regionen Madeira. De skyldigheter som föreskrivs i de föregående punkterna ska fullgöras hos det tullkontor där frisläppandet för konsumtion behandlas.”

8 Artikel 27 i förordning nr 1295/2007 har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av artikel 93.7 [CIEC] får tobaksvaror saluföras och säljas till allmänheten inom följande frister:

a) Cigarettpaket: fram till utgången av den tredje månaden under det år som närmast följer på det år som anges på skattemärket.

b) Finskuren röktobak för rullning av cigaretter och annan röktobak: fram till utgången av det år som närmast följer på det år som anges på skattemärket.

c) Cigarrer och cigariller: fram till utgången av det femte året efter det år som anges på skattemärket.”

9 Artikel 109 i Regime Geral das Infrações Tributárias (allmänna föreskrifter om överträdelser av skattelagstiftningen) (nedan kallade RGIT) har följande lydelse:

”1. Om det beteende som anges i artikel 96 ovan, på grund av storleken på skattebeloppet eller värdet av den vara som överträdelsen avser, inte utgör en straffbar gärning, eller, oavsett belopp eller värde, om beteendet beror på oaktsamhet, ska en sanktionsavgift påföras med 500–165 000 euro.

2. En sanktionsavgift på 250–165 000 euro ska påföras i följande fall:

…

o) När kontroll av de villkor under vilka verksamheten har bedrivits nekas, försvåras eller förhindras, särskilt då kontrollorganet inte tillhandahållits de uppgifter som föreskrivs i lagstiftningen.

p) När varor släpps för konsumtion, avsänds, innehas eller saluförs i strid med bestämmelser om skattemärken, förpackning, innehav eller försäljning, särskilt vad gäller de högsta tillåtna kvantiteter som fastställs i CIEC och kompletterande lagstiftning.

…

4. Även vid försök till sådant handlande ska sanktionsavgift påföras.”

10 Enligt punkt 4.2.9 i kapitel XII i handboken om punktskatt får produkter som inte har kunnat saluföras eller säljas inom fristen i artikel 27 i förordning nr 1295/2007 på nytt släppas för konsumtion genom att ett nytt skattemärke anbringas under tullmyndighetens överinseende.

Det administrativa förfarandet

11 Kommissionen inledde den 23 november 2009 ett överträdelseförfarande mot Republiken Portugal enligt artikel 226 EG (nu artikel 258 FEUF) genom att skicka en formell underrättelse till denna medlemsstat (nedan kallad den formella underrättelsen av den 23 november 2009). Kommissionen gjorde i denna gällande att Republiken Portugal hade åsidosatt sina skyldigheter enligt proportionalitetsprincipen jämförd med artiklarna 6 och 21.2 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) genom att förbjuda saluföring och försäljning, av tobaksvaror som redan beskattats och släppts för konsumtion, efter en viss period som löper ut under det år som följer på det år som anges på varornas skattemärke på det sätt som följer av artiklarna 27 och 28 i förordning nr 1295/2007.

12 Republiken Portugal bestred i skrivelse av den 12 januari 2010 de anmärkningar som kommissionen hade framfört.

13 Den 4 juni 2010 sände kommissionen en kompletterande formell underrättelse till Republiken Portugal.

14 Kommissionen vidhöll därvid den ståndpunkt som den redogjort för i den formella underrättelsen av den 23 november 2009 och hävdade att Republiken Portugal hade åsidosatt sina skyldigheter enligt proportionalitetsprincipen och artiklarna 7, 9 första stycket och 39.3 i direktiv 2008/118, som under mellantiden hade upphävt och ersatt direktiv 92/12.

15 Republiken Portugal bestred i skrivelse av den 25 augusti 2010 på nytt de anmärkningar som kommissionen hade framfört.

16 Kommissionen sände den 22 juni 2012 ett motiverat yttrande till Republiken Portugal, i vilket den anförde att denna medlemsstat hade åsidosatt sina skyldigheter enligt proportionalitetsprincipen och artiklarna 7, 9 första stycket och 39.3 i direktiv 2008/118, genom att förbjuda saluföring och försäljning till allmänheten, av cigarettpaket som redan beskattats och släppts för konsumtion, efter utgången av de orimligt korta tidsfrister som föreskrivs i artikel 27 i förordning nr 1295/2007, som löper ut under det år som följer på det år som anges på skattemärket. Kommissionen uppmanade Republiken Portugal att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter detsamma.

17 Republiken Portugal besvarade i skrivelse av den 3 augusti 2012 det motiverade yttrandet och gjorde gällande att det saknades fog för kommissionens argument.

18 Kommissionen sände den 31 maj 2013 ett kompletterande motiverat yttrande till Republiken Portugal för att rätta vissa fel i det motiverade yttrandet av den 22 juni 2012, men gjorde där väsentligen samma bedömning som den gjort i det sistnämnda yttrandet. Kommissionen uppmanade Republiken Portugal att inom två månader från delgivningen av det kompletterande motiverade yttrandet vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter detsamma.

19 Republiken Portugal besvarade i skrivelse av den 3 juli 2013 det kompletterande motiverade yttrandet och gjorde på nytt gällande att kommissionens ståndpunkt var felaktig.

20 Kommissionen beslutade mot denna bakgrund att väcka förevarande talan.

Prövning av talan

Den första anmärkningen: åsidosättande av artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118 och proportionalitetsprincipen

Parternas argument

21 Kommissionen har genom sin första anmärkning gjort gällande att efter det att tobaksvaror har släppts ut på marknaden har medlemsstaterna enligt Europeiska unionens skattelagstiftning inte rätt att påföra dessa varor – med beaktande av den dag som de släppts för konsumtion – en punktskatt som kompletterar den skatt som ska betalas eller att begränsa distributionen av varorna av beskattningsskäl. Enligt artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 får emellertid cigarettpaket som är försedda med ett skattemärke för ett visst beskattningsår säljas och saluföras endast fram till utgången av den tredje månaden under det år som närmast följer på det år då varorna släpptes för konsumtion (nedan kallad den omtvistade bestämmelsen).

22 Kommissionen anser, för det första, att även om denna bestämmelse tjänar ett legitimt syfte, det vill säga att förebygga skatteundandragande och skatteflykt, är den inte förenlig med proportionalitetsprincipen.

23 Bestämmelsen grundas nämligen, enligt kommissionen, på en presumtion som inte kan motbevisas, enligt vilken alla osålda cigarettpaket efter utgången av den föreskrivna tidsfristen ska anses ha släppts för konsumtion i orimligt stora kvantiteter på grund av att en höjning av punktskatten förväntas. Eftersom det inte är tillåtet att anbringa bevisning om motsatsen, är denna presumtion oproportionerlig i förhållande till det eftersträvade syftet.

24 Kommissionen har tillagt att bestämmelserna i artikel 106 CIEC redan i sig gör det möjligt att begränsa den kvantitet cigaretter som en och samma näringsidkare får släppa ut på den portugisiska marknaden under perioden 1 september–31 december varje kalenderår.

25 Enligt kommissionen kan den omtvistade bestämmelsen vara motiverad med hänsyn till målet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt endast i de fall då det är fråga om en betydande höjning av punktskatten på cigaretterna. Det har emellertid inte gjorts några betydande höjningar av punktskatten på cigaretter i Portugal under de senaste åren. Enligt uppgifterna om den mest efterfrågade prisklassen har nämligen priset per 1 000 cigaretter höjts från 170 euro år 2009 till 195 euro år 2014, vilket innebär en höjning med 14,7 procent under en period på fem år, det vill säga en höjning från 3,4 euro till 3,9 euro per paket à 20 cigaretter.

26 Kommissionen anser, för det andra, att den tidsfrist som föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen inte i tillräcklig utsträckning beaktar de olika varornas hållbarhetstid eller de säsongsvariationer som förekommer i omsättningen.

27 Den tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 är enligt kommissionen nämligen orimligt kort, särskilt vad gäller cigaretter av mindre märken för vilka det i allmänhet tar längre tid för uppnå den förväntade omsättningen. Kommissionen har i detta sammanhang hänvisat till artikel 14 i 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 (EUT L 194, 2001, s. 26). I den artikeln föreskrivs att andra varor än cigaretter, som inte är förenliga med detta direktiv, får fortsätta att saluföras under två år efter den dag då direktivet träder i kraft, jämfört med ett år för cigaretter. Den har förklarat att dessa tidsfrister har fastställts för att ta hänsyn till säsongsvariationer i omsättningen av dessa varor.

28 Kommissionen har vidare anfört att skillnaden mellan den tid under vilken cigarettpaket får saluföras och säljas enligt artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 och den tid under vilken andra tobaksvaror får saluföras och säljas enligt artikel 27 b och 27 c i samma förordning tydligt visar att den omtvistade bestämmelsen är oproportionerlig.

29 Kommissionen har, för det tredje, gjort gällande att denna bestämmelse medför extra kostnader och förluster för näringsidkarna, eftersom den enda ekonomiskt hållbara lösning som de förfogar över, efter det att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 har löpt ut, är att förstöra de osålda paketen. Detta visar klart att de syften som gjorts gällande inte står i proportion till effekterna av den omtvistade bestämmelsen.

30 Kommissionen anser, för det fjärde, att även om den omtvistade bestämmelsen tjänar det legitima syftet att skydda folkhälsan, går den utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Republiken Portugal har enligt kommissionen inte visat på vilket sätt denna bestämmelse hittills har bidragit till en minskad tobakskonsumtion.

31 Kommissionen förstår, för det femte, inte hur den nämnda bestämmelsen skulle kunna bidra till bekämpandet av olaglig tobaksförsäljning och till att säkerställa skatteintäkterna.

32 Kommissionen anser, för det sjätte, att de sanktioner som föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen för överträdelse av artikel 27 i förordning nr 1295/2007, vilka kan uppgå till 165 000 euro, i förekommande fall skulle kunna vara oproportionerliga, särskilt om man beaktar de begränsade höjningar av punktskattesatserna i Portugal som ägt rum under de senaste åren samt de begränsningar i fråga om utsläppande på marknaden som föreskrivs i artikel 106 CIEC.

33 Republiken Portugal har i svaromålet hävdat att artikel 27 i förordning nr 1295/2007 är förenlig med artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118 och proportionalitetsprincipen, eftersom den grundas på skäl av allmänintresse.

34 Republiken Portugal har inledningsvis anfört att det portugisiska systemet med skattemärken i stor utsträckning grundas på den omständigheten att skattemärkets bakgrundsfärg ändras varje år. Det är väsentligen denna omständighet som gör systemet balanserat och som gör att detta kan uppnå de eftersträvade målen. Enligt den portugisiska lagstiftningen ska en tobaksvara som släpps för konsumtion under år 2015 således vara försedd med skattemärket för detta år och den ska i princip saluföras fram till den 31 december 2015, eftersom ett nytt skattemärke med en annan bakgrundsfärg börjar gälla från och med den 1 januari 2016. I artiklarna 27 och 28 i förordning nr 1295/2007 föreskrivs ett undantag från denna huvudregel, som innebär att tobaksvaror får saluföras och säljas i detaljhandeln efter utgången av det år som det anbringade skattemärket avser. Det årliga skattemärket är således i praktiken giltigt 15 månader.

35 Republiken Portugal har, för det första, med avseende på förebyggandet av skatteundandragande och skatteflykt, anfört att de kvantitativa begränsningar som föreskrivs i artikel 106 CIEC inte i sig är tillräckliga för att uppnå detta mål. Om endast dessa begränsningar fanns, skulle det nämligen vara lätt för de näringsidkare som har en stor finansiell styrka att släppa mycket stora kvantiteter för konsumtion före regleringsperiodens början, till exempel under juli och augusti, och att förfoga över lagervaror för att möta efterfrågan på marknaden efterföljande år.

36 Den omtvistade bestämmelsen hindrar enligt denna medlemsstat även att konkurrensen mellan små och stora näringsidkare snedvrids. Om det i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 inte föreskrevs ett förbud mot försäljning och saluföring av cigarettpaket efter utgången av den frist som anges i den bestämmelsen, skulle näringsidkare som har en stor finansiell kapacitet ges en betydande konkurrensfördel, eftersom de under det följande året skulle förfoga över varor som är billigare jämfört med varor från konkurrenter med en mindre finansiell kapacitet.

37 Republiken Portugal har, för det tredje, gjort gällande att tremånadersfristen är mer än tillräckligt lång, eftersom den genomsnittliga omsättningscykeln för lagerkvantiteter av cigaretter är två månader.

38 Om det vid utgången av mars månad varje år fortfarande finns tobaksvaror i lager, beror detta enligt Republiken Portugal följaktligen inte på att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 är för kort, såsom kommissionen gjort gällande, utan på att näringsidkarna före regleringsperioden släppt för stora kvantiteter för konsumtion i syfte att skapa tillräckligt stora lager för att följande år och under den längsta tillåtna tiden kunna fortsätta att saluföra varor som är försedda med föregående års skattemärke.

39 Republiken Portugal bestrider för det tredje de påståenden som kommissionen framfört beträffande de kostnader som näringsidkarna förorsakas till följd av den omtvistade bestämmelsen. Punktskatten motsvarar 78,08 procent av cigarettpriset och återbetalas för det fall att cigarettpaket som inte har sålts inom den frist som anges i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 förstörs. Kostnaderna för att förstöra paketen är således inte särskilt höga i förhållande till kostnaden för varan när den lämnar fabriken.

40 Republiken Portugal har anfört att enligt de uppgifter som den förfogar över har flera näringsidkare som praxis att återföra varor som inte längre får saluföras enligt artikel 27 i förordning nr 1295/2007 till sina skatteupplag, så att dessa varor kan förses med ett nytt skattemärke och ett nytt detaljhandelspris. Dessa åtgärder är förenade med en låg kostnad eftersom de inte kräver någon komplicerad teknik.

41 Republiken Portugal har för det fjärde framhållit att även om den omtvistade bestämmelsen eftersträvar mål avseende uppbärande av skatteintäkter, svarar den även mot mål avseende skydd av folkhälsan, särskilt målet att minska konsumtionen av tobaksvaror.

42 Vad för det femte gäller bekämpandet av olaglig tobakshandel, har Republiken Portugal uppgett att uppnåendet av detta mål i stor utsträckning är beroende av systemet med skattemärken, som den omtvistade bestämmelsen utgör en väsentlig del av. Den har i detta sammanhang anfört att det årliga bytet av skattemärkets bakgrundsfärg ger goda resultat eftersom det gör det svårare att kopiera skattemärket och förhindrar missbruk.

43 Vad för det sjätte gäller påförandet av sanktionsavgifter vid överträdelser av artikel 27 i förordning nr 1295/2007, med belopp på upp till 165 000 euro, har Republiken Portugal gjort gällande att sanktionsavgiftens storlek bestäms på grundval av hur allvarlig överträdelsen är och överträdarens ekonomiska situation. Beloppet ska så långt möjligt överstiga den ekonomiska fördel som den som begått överträdelsen har haft härav.

44 Kommissionen har i repliken vidhållit sin ståndpunkt.

45 Vad gäller målet att förebygga skatteundandragande, har kommissionen anfört att förordning nr 1295/2007 är tillämplig i samtliga fall, oberoende av utvecklingen av beskattningsnivån för cigaretterna, vilket i sig visar att den omtvistade bestämmelsen är oproportionerlig.

46 Kommissionen har framhållit att även om den längsta omsättningstiden för cigarettpaket, enligt de uppgifter som lämnats av Republiken Portugal, uppgår till två månader, är detta endast den genomsnittliga tiden.

47 Vad gäller de kostnader som näringsidkarna måste bära, har kommissionen ifrågasatt Republiken Portugals påstående att det skulle vara ekonomiskt lönsamt att till handeln återföra cigarettpaket som inte har sålts när den i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 föreskrivna fristen löper ut. Detta

påstående strider enligt kommissionen mot den ståndpunkt som denna medlemsstat intagit under det administrativa förfarandet och grundas på omständigheter som inträffat efter utgången av den frist som fastställts i det kompletterande motiverade yttrandet, det vill säga efter den 1 augusti 2013.

48 Kommissionen har erinrat om att den kostnad som den omtvistade bestämmelsen ger upphov till, vilken är kopplad till förfarandet för att på nytt plombera cigarettpaketen, under alla omständigheter fortsätter att bäras av näringsidkarna, och det även vid en ringa höjning av punktskatten eller om denna inte höjs alls, vilket visar att bestämmelsen är oproportionerlig.

49 Republiken Portugal har i sin duplik anfört att i den mån som kommissionen anser att den tidsfrist på tre månader som föreskrivs i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 är ”för kort”, så erkänner den underförstått att det bör finnas ett sista datum för saluföring under ett visst år av cigarettpaket som är försedda med föregående års skattemärke. Kommissionen har emellertid inte uppgett vad som enligt den skulle utgöra en rimlig tidsfrist.

50 Vad gäller de kostnader som näringsidkarna förorsakas till följd av den omtvistade bestämmelsen har Republiken Portugal medgett att dess ståndpunkt har utvecklats efter det administrativa förfarandet. Denna utveckling beror emellertid på att de faktiska omständigheterna har ändrats. De portugisiska myndigheterna hade nämligen under det administrativa förfarandet inte erhållit någon ansökan om att få anbringa nya skattemärken på cigarettpaket. Det var inte förrän år 2014 som sådana ansökningar gavs in, i enlighet med den möjlighet härtill som gavs genom ett administrativt cirkulär av den 20 december 2012.

51 Konungariket Belgien, Republiken Estland och Republiken Polen har i sina interventionsinlagor förklarat att de stöder Republiken Portugals yrkanden.

52 Kommissionen har i sitt yttrande över interventionsinlagorna från Konungariket Belgien, Republiken Estland och Republiken Polen vidhållit sin ståndpunkt.

Domstolens bedömning

53 Kommissionen har som första anmärkning i huvudsak gjort gällande att artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 strider mot artiklarna 7 och 9 första stycket i direktiv 2008/118 och mot proportionalitetsprincipen, eftersom det i förstnämnda artikel föreskrivs att cigarettpaket som har släppts ut på den portugisiska marknaden inte längre får saluföras eller säljas efter utgången av den tredje månaden under året efter det år då de släpptes för konsumtion.

– Huruvida artiklarna 7 och 9 i direktiv 2008/118 har åsidosatts

54 Det ska för det första erinras om att skattskyldighet för punktskatt enligt artikel 7 i direktiv 2008/118 inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker. Enligt artikel 9 första stycket i detta direktiv ska villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion.

55 Av dessa bestämmelser följer att även om den dag då skattskyldighet inträder för punktskatt bestäms i unionsrätten, hänvisas det i denna till medlemsstaternas rättsordningar för fastställande av villkoren för skattskyldighet och punktskattesatser.

56 Av dessa bestämmelser kan det följaktligen inte, tvärtemot vad kommissionen har gjort gällande, härledas något förbud för medlemsstaterna att begränsa den tid under vilken cigaretter som lagligen har släppts ut på marknaden får säljas, såsom generaladvokaten anfört i punkt 25 i sitt förslag till avgörande.

57 Kommissionen saknar även fog för att hävda att artikel 27 i förordning nr 1295/2007 innebär att näringsidkarna blir tvungna att betala en kompletterande punktskatt för cigarettpaket som redan lagligen har släppts för konsumtion. Av handlingarna i målet framgår det nämligen att näringsidkarna, för det fall att dessa vid utgången av den frist som föreskrivs i nämnda artikel 27 har cigaretter som de inte har kunnat avsätta, antingen kan ansöka om återbetalning av den punktskatt som de erlagt, under förutsättning att paketen förstörs under tullmyndighetens överinseende, eller på nytt kan släppa de berörda varorna för konsumtion, genom att förse dem med ett nytt skattemärke, under tullmyndighetens överinseende. Sistnämnda åtgärd innebär ett självständigt utlösande av den beskattningsgrundande händelsen.

58 Av detta följer att det saknas fog för kommissionens argument att artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 i sig strider mot artiklarna 7 och 9 första stycket i direktiv 2008/118.

59 Domstolen erinrar för det andra om att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta ändamålsenliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter (se dom av den 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 22 och där angiven rättspraxis) samt om att bekämpande av eventuellt skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som eftersträvas i direktiv 2008/118, såsom framgår av skäl 31 och artiklarna 11 och 39.3 första stycket i det direktivet.

60 Det är emellertid ostridigt att den omtvistade bestämmelsen syftar till att förhindra att orimligt stora kvantiteter cigarettpaket släpps för konsumtion i slutet av året, när en höjning av punktskatten kan förutses. Såsom kommissionen för övrigt uttryckligen har medgett i sina inlagor, utgör ett sådant frisläppande av orimligt stora kvantiteter för konsumtion, när en höjning av punktskatten kan förutses, en form av missbruk som medlemsstaterna har rätt att förebygga genom att vidta ändamålsenliga åtgärder.

61 I artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118 hänvisas till den nationella lagstiftning som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder, för fastställande av villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas. Eftersom medlemsstaterna ges rätt att fastställa detta, måste de med nödvändighet ha möjlighet att anta sådana bestämmelser som artikel 27 a i förordning nr 1295/2007.

62 Såsom generaladvokaten anfört i punkt 32 i sitt förslag till avgörande, är medlemsstaterna emellertid, när de utöver de befogenheter som de tillerkänns i unionsrätten, skyldiga att iaktta de allmänna rättsprinciperna, däribland särskilt proportionalitetsprincipen, vilken kommissionen anser har åsidosatts i förevarande fall.

63 Domstolen ska följaktligen pröva huruvida den omtvistade bestämmelsen är oproportionerlig och huruvida den därför strider mot artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118.

– Huruvida proportionalitetsprincipen har åsidosatts

64 Enligt proportionalitetsprincipen ska medlemsstaterna använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella rätten, inte går utöver vad som är nödvändigt och vilka i minsta möjliga mån motverkar de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 1997, Molenheide m.fl., C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 46, och dom av den 22 oktober 2015, Impresa Edilux och SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, punkt 29 och där angiven rättspraxis). Enligt domstolens praxis ska, när det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan, den åtgärd väljas som är minst ingripande, och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträvade målen (dom av den 12 juli 2001, Jippes m.fl., C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81, och dom av den 9 mars 2010, ERG m.fl., C-379/08 och C-380/08, EU:C:2010:127, punkt 86).

65 Vad för det första gäller de mål som eftersträvas med den omtvistade bestämmelsen har Republiken Portugal hävdat att bestämmelsen, utöver förebyggande av skatteundandragande och skatteflykt, även syftar till att bevara en sund konkurrens, att skydda folkhälsan och att bekämpa den olagliga tobakshandeln. Det har inte bestritts att dessa mål är legitima.

66 Vad för det andra gäller frågan huruvida den omtvistade bestämmelsen är ändamålsenlig, kan det konstateras att förbudet mot att saluföra och sälja cigarettpaket efter mars månad året efter det år då paketen släpptes för konsumtion medför att näringsidkarna förlorar varje incitament till att släppa orimligt höga kvantiteter tobaksvaror för konsumtion, när en höjning av punktskatten förväntas, eftersom de tvingas att dra tillbaka osålda paket från marknaden när denna frist löper ut. Om den omtvistade bestämmelsen inte fanns, gäller omvänt att effekterna av en framtida höjning av punktskattesatserna, som generellt sett medför en höjning av detaljhandelspriset för cigarettpaket, skulle förhindras eller försenas.

67 Denna bestämmelse är följaktligen ändamålsenlig för att uppnå de legitima målen att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt samt att skydda folkhälsan. Vad gäller det sistnämnda målet kan tilläggas att domstolen redan med avseende på tobaksvaror har slagit fast att skattelagstiftningen utgör ett viktigt och effektivt medel i kampen mot konsumtionen av dessa varor och således ett viktigt och effektivt medel för skyddet av folkhälsan (dom av den 5 oktober 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, punkt 58, och dom av den 4 mars 2010, kommissionen/Frankrike, C-197/08, EU:C:2010:111, punkt 52).

68 Nämnda bestämmelse gör det även möjligt att förhindra att näringsidkare som har en stor finansiell styrka kan erhålla en konkurrensfördel genom att förse marknaden med orimligt stora kvantiteter jämfört med konkurrenter med en mindre finansiell kapacitet. Den bidrar därmed till att upprätthålla en sund konkurrens.

69 Republiken Portugal har däremot inte på ett tillräckligt tydligt sätt redogjort för hur förbudet mot att, efter utgången av en bestämd tidsfrist, saluföra och sälja varor som redan lagligen har punktbeskattats skulle göra det möjligt att bekämpa den olagliga tobakshandeln. Denna bestämmelse kan därför inte anses vara ändamålsenlig för att bekämpa den olagliga tobakshandeln.

70 Vad för det tredje gäller frågan huruvida den omtvistade bestämmelsen är nödvändig, erinrar domstolen om att kommissionen enligt fast praxis har bevisbördan för det påstådda fördragsbrottet. Det är nämligen kommissionen som ska förse domstolen med de uppgifter som denna behöver för att kunna kontrollera huruvida detta fördragsbrott föreligger, och den får därvidlag inte stödja sig på någon presumtion (dom av den 24 november 2016, kommissionen/Spanien, C-461/14, EU:C:2016:895, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

71 Domstolen kommer i detta sammanhang först att pröva kommissionens argument att de kvantitativa begränsningar i fråga om frisläppande av cigaretter för konsumtion som föreskrivs i artikel 106 CIEC redan i sig själva utgör en åtgärd som är tillräcklig för att uppnå de eftersträvade målen. Domstolen konstaterar att frisläppandet av cigaretter för konsumtion, under perioden den 1 september–31 december varje kalenderår, till följd av denna bestämmelse inte kan överstiga den högsta tillåtna kvantiteten motsvarande den månatliga genomsnittliga kvantiteten cigaretter som släppts för konsumtion under föregående år, ökad med tio procent.

72 Nämnda bestämmelse skulle emellertid kunna kringgås av en näringsidkare som väljer att släppa orimligt stora cigarettkvantiteter för konsumtion under perioden före den 1 september. Såsom framgår av de uppgifter som Republiken Portugal har lämnat ökade kvantiteten cigaretter som släpptes för konsumtion i augusti 2014 med 241 procent jämfört med den månatliga genomsnittliga kvantiteten. De kvantitativa begränsningar som föreskrivs i artikel 106 CIEC framstår därmed inte som i sig tillräckliga för att på ett effektivt sätt motverka att cigaretter släpps för konsumtion i orimligt stora kvantiteter, när en höjning av punktskatten förväntas.

73 Domstolen övergår därefter till att pröva kommissionens argument avseende den tremånadersfrist som föreskrivs i den omtvistade bestämmelsen. Domstolen konstaterar därvid att kommissionen inte har ifrågasatt att det är nödvändigt att fastställa en frist för att uppnå de eftersträvade målen, utan endast har kritiserat Republiken Portugal för att ha fastställt en för kort frist. Kommissionen har i detta sammanhang hänvisat till direktiv 2001/37, i vilket föreskrivs nya krav för märkning av tobaksvaror och en övergångsperiod på ett år för att anpassa sig till dessa.

74 Om varor som släppts för konsumtion ett visst år kunde fortsätta att säljas ända fram till slutet av nästföljande år skulle detta leda till att den nya punktskatten inte skulle belasta de cigaretter som släppts för konsumtion förrän, allra senast, ett år efter det att skattehöjningen trädde i kraft. Såsom generaladvokaten anfört i punkt 41 i sitt förslag till avgörande skulle en sådan lång försäljningsperiod avsevärt minska den effektiva verkan av artikel 27 i förordning nr 1295/2007.

75 Kommissionen har dessutom, för att bemöta Republiken Portugals argument att tremånadersfristen är tillräcklig med hänsyn till att den genomsnittliga omsättningstiden för lager av cigaretter är två månader, nöjt sig med att påstå att det är fråga om en genomsnittlig tid och att man vid fastställandet av denna inte har tagit någon hänsyn till säsongsvariationer eller till den omständigheten att omsättningstiden är längre för cigaretter av mindre märken, utan att därvid framföra några underbyggda argument för att visa vad som enligt kommissionen skulle vara en rimlig tid.

76 Det kan dessutom konstateras att den tid på tre månader under vilken cigaretterna får saluföras och säljas under alla omständigheter endast gäller cigaretter som har släppts för konsumtion i slutet av december månad föregående kalenderår. Beträffande cigaretter som släppts för konsumtion under januari eller februari månad samma år som det år som avses med det åsatta skattemärket gäller nämligen att dessa får säljas fram till mars månad nästföljande år, vilket ger näringsidkaren fjorton till femton månader för att avyttra dessa. Ju tidigare cigaretterna släpps för konsumtion under året, desto längre tid har näringsidkaren på sig att avyttra dessa.

77 Den omständigheten att det i artikel 27 i förordning nr 1295/2007 föreskrivs längre försäljningstider för finskuren röktobak för rullning av cigaretter och annan röktobak, och för cigarrer och cigariller, föranleder inte någon annan bedömning, eftersom dessa varor skiljer sig från vanliga cigaretter på det sättet att de var och en har sin egen omsättningstid.

78 Domstolen kommer nu att pröva kommissionens argument avseende det förhållandet att det inte har skett någon betydande höjning av punktskatterna på tobaksvaror i Portugal under de senaste åren. Domstolen konstaterar att den omtvistade bestämmelsen är tillämplig i samtliga fall, inklusive när punktskattesatsen sänks eller är oförändrad. Under sådana omständigheter har näringsidkarna emellertid minimala incitament, eller inga alls, att förse marknaden med orimligt stora cigarettkvantiteter under ett visst år, eftersom den punktskatt som de ska betala nästa år inte kommer att vara högre. Den omtvistade bestämmelsen framstår följaktligen under dessa omständigheter inte som nödvändig för att uppnå de eftersträvade målen.

79 Tvärtemot vad Republiken Portugal har hävdat skulle de eftersträvade målen kunna uppnås på ett mindre ingripande men lika ändamålsenligt sätt, för det fall den omtvistade bestämmelsen endast var tillämplig vid höjningar av punktskatten på cigaretter. Om skatten inte höjs, har näringsidkarna nämligen inget incitament att släppa orimligt stora cigarettkvantiteter för konsumtion i syfte att undvika att betala högre punktskatter.

80 Av detta följer att det finns fog för den första anmärkningen i den utsträckning som den omtvistade bestämmelsen även är tillämplig när punktskattesatsen inte höjs, såsom generaladvokaten har anfört i punkt 46 i sitt förslag till avgörande. Vad gäller anmärkningen i övrigt, följer det av det ovan anförda att det saknas fog för kommissionens argument att denna bestämmelse inte är nödvändig.

81 Det ska för det fjärde kontrolleras att den omtvistade bestämmelsen inte på ett oproportionerligt sätt skadar näringsidkarnas intressen.

82 Domstolen ska först pröva kommissionens argument att det finns en presumtion som inte kan motbevisas, enligt vilken alla osålda cigarettpaket efter utgången av den frist som föreskrivs i artikel 27 i förordning nr 1295/2007 ska anses ha släppts för konsumtion i orimligt stora kvantiteter. Kommissionen har i detta sammanhang hänvisat till domen av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623), i vilken domstolen, med avseende på en bestämmelse enligt vilken överskjutande mervärdesskattebelopp som skulle återbetalas kunde innehållas som en säkerhetsåtgärd, slog fast att en presumtion som utesluter motbevisning skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv indrivning och åsidosätta proportionalitetsprincipen, eftersom den inte tillåter den skattskyldige att framlägga motbevisning som ska prövas av kvarstadsdomaren

83 Den omtvistade bestämmelsen skiljer sig emellertid från den som prövades i målet som avgjordes genom domen av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623). För det fall att det finns osålda cigarettpaket vid utgången av den frist som föreskrivs i artikel 27 i förordning nr 1295/2007, kan näringsidkarna i förevarande mål nämligen antingen ansöka om återbetalning av den punktskatt som de erlagt, under förutsättning att paketen förstörs under tullmyndighetens överinseende, eller på nytt släppa de berörda varorna för konsumtion, genom att förse dem med ett nytt skattemärke, under tullmyndighetens överinseende. Den nämnda domen är följaktligen inte relevant.

84 Om näringsidkarna tillerkändes en möjlighet att bevisa att cigarettpaket inte har släppts för konsumtion i orimligt stora kvantiteter utan i normala eller blygsamma kvantiteter, vilket kommissionen har förordat, skulle det, såsom generaladvokaten anfört i punkt 49 i sitt förslag till avgörande, bli nödvändigt att göra en prövning från fall till fall, vilket skulle medföra en betydande administrativ börda. Ett sådant system skulle göra tillämpningen av den portugisiska lagstiftningen mer tungrodd och skulle leda till osäkerhet, till exempel vad gäller fastställandet av lämpliga referenskvantiteter. Enligt domstolens praxis kan medlemsstaterna emellertid inte nekas möjligheten att förverkliga legitima mål, såsom bekämpande av skatteundandragande och skatteflykt samt konsumentskydd och upprätthållande av en sund och lojal konkurrens, genom att införa bestämmelser som är lätta för de behöriga myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2009, kommissionen/Italien, C-110/05, EU:C:2009:66, punkt 67, och dom av den 24 mars 2011, kommissionen/Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 124).

85 Det saknas således fog för argumentet avseende förekomsten av en presumtion som inte kan motbevisas.

86 Domstolen övergår till att pröva kommissionens argument avseende de kostnader som näringsidkarna förorsakas till följd av den omtvistade bestämmelsen. Av handlingarna i målet framgår att de näringsidkare som vid utgången av den frist som anges i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 inte har lyckats sälja samtliga cigarettpaket som har släppts för konsumtion, sedan december 2012 har möjlighet att välja mellan att förstöra dessa paket, varvid de erhåller återbetalning av den inbetalade skatten, vilken motsvarar 78,08 procent av cigarettpriset, och att på nytt släppa dessa paket för konsumtion, genom att förse dem med nya skattemärken.

87 Även om det är ostridigt att dessa två typer av åtgärder är förenade med kostnader för näringsidkarna, har kommissionen inte visat att dessa kostnader är oproportionerliga i förhållande till de legitima mål som eftersträvas med den omtvistade bestämmelsen.

88 Näringsidkarna drabbas nämligen av dessa kostnader endast om de släpper orimligt stora kvantiteter för konsumtion. Det har emellertid inte bestritts att cigarettmarknaden kännetecknas av att efterfrågan är föga elastisk och av att näringsidkarna känner till beteendet på denna marknad. Dessutom är den punktskattesats som är tillämplig ett visst år känd i förväg, nämligen den 15 oktober året innan. Av detta följer att näringsidkarna har möjlighet att göra en välinformerad prognos av efterfrågan på cigaretter och därmed kan undvika att bygga upp orimliga lager, som skulle kunna tvinga dem att dra tillbaka osålda cigarettpaket från marknaden och följaktligen ge dem kostnader för att förstöra eller ompaketera cigaretterna i fråga. Det saknas följaktligen fog för kommissionens argument avseende de kostnader som den omtvistade bestämmelsen ger upphov till.

89 Domstolen ska slutligen pröva kommissionens argument att de sanktionsavgifter som föreskrivs i artikel 109 RGIT är oproportionerliga eftersom de kan uppgå till ett belopp på 165 000 euro. Enligt de av kommissionen åberopade bestämmelserna i artikel 109 RGIT kan för de där avsedda överträdelserna påföras en sanktionsavgift på 250–165 000 euro eller 500–165 000 euro. Kommissionen har emellertid inte visat eller ens påstått att de belopp som faktiskt påförts med tillämpning av denna abstrakta sanktionsram varit oproportionerliga.

90 Av detta följer att, såsom generaladvokaten har anfört i punkt 52 i sitt förslag till avgörande, de olägenheter som näringsidkarna förorsakas inte är oproportionerliga i förhållande till de legitima mål som eftersträvas med den omtvistade bestämmelsen.

91 Av det anförda följer att den första anmärkningen är välgrundad endast i den utsträckning som den omtvistade bestämmelsen är tillämplig även när det inte görs någon höjning av punktskatten som träder i kraft året efter det år som anges på det skattemärke som varorna är försedda med. Den första anmärkningen är i övrigt ogrundad.

Den andra anmärkningen: åsidosättande av artikel 39.3 i direktiv 2008/118 och proportionalitetsprincipen

Parternas argument

92 Kommissionen har hävdat att den omtvistade bestämmelsen även strider mot artikel 39.3 i direktiv 2008/118, eftersom den skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor. Enligt kommissionen skulle importörernas rädsla för att, vid en höjning av punktskatten, inte lyckas sälja cigaretterna inom den frist som föreskrivs i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007, kunna avhålla dem från att förvärva normala kvantiteter, särskilt från andra medlemsstater, och skulle således kunna påverka handeln i en utsträckning som går utöver vad som är nödvändigt för att motverka, i synnerhet, frisläppande av orimliga kvantiteter för konsumtion innan en punktskatt höjs.

93 Republiken Portugal anser att den omtvistade bestämmelsen inte medför någon diskriminering av varor från andra medlemsstater jämfört med inhemska varor. Republiken Portugal har, med stöd av Republiken Estland och Republiken Polen, förklarat att denna bestämmelse är fullt motiverad med hänsyn till målen att skydda folkhälsan, upprätthålla konkurrensen och förebygga skatteundandragande och skatteflykt, och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa att dessa mål uppnås.

Domstolens bedömning

94 Domstolen erinrar om att medlemsstaterna enligt artikel 39.3 i direktiv 2008/118 – utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelser som de kan komma att införa för att säkra en korrekt tillämpning av den artikeln och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk – ska se till att skattemärken eller nationella identifieringsmärken inte skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor.

95 I artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 föreskrivs emellertid endast att cigarettpaket får saluföras och säljas fram till utgången av den tredje månaden under året efter det år som anges på det skattemärke som paketen är försedda med. En sådan begränsning av den tid under vilken cigarettpaket får saluföras och säljas, vilken kommissionen har kritiserat, är inte en följd av att ett skattemärke har använts och har ingen annan koppling till skattemärket än att det hänvisas till det år som anges på märket, såsom generaladvokaten har anfört i punkt 56 i sitt förslag till avgörande. För övrigt skulle det datum då cigaretterna släpps för konsumtion kunna anges på något annat sätt än genom skattemärket.

96 Eftersom talan om fördragsbrott i detta mål enbart avser artikel 27 a i förordning nr 1295/2007 kan bedömningen av huruvida den bestämmelsen är förenlig med unionsrätten därför inte göras utifrån artikel 39 i direktiv 2008/118.

97 Av detta följer att den andra anmärkningen är ogrundad.

98 Av det anförda följer att talan ska bifallas endast i den utsträckning som den omtvistade bestämmelsen är tillämplig även när punktskattesatsen inte har höjts med verkan för det år som följer på det år som anges på det skattemärke som varorna är försedda med, och att talan ska ogillas i övrigt.

99 Under dessa omständigheter finner domstolen att Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118/EG och proportionalitetsprincipen genom att föreskriva att cigaretter som släppts för konsumtion under ett visst år inte längre får saluföras eller säljas till allmänheten efter utgången av den tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 a i förordning nr 1295/2007, när punktskattesatsen för dessa varor inte har höjts med verkan för det år som följer på det aktuella året.

Rättegångskostnader

100 Enligt artikel 138.3 i domstolens rättegångsregler 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.

101 Kommissionen och Republiken Portugal har i förevarande fall var och en yrkat att den andra parten ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Portugal endast delvis har tappat detta mål om fördragsbrott, finner domstolen, med beaktande av omständigheterna i målet, att kommissionen ska förpliktas att bära hälften av denna stats rättegångskostnader.

102 Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater och institutioner som har intervenerat i ett mål bära sina egna rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 9 första stycket i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG och proportionalitetsprincipen, genom att föreskriva att**

cigaretter som släppts för konsumtion under ett visst år inte längre får saluföras eller säljas till allmänheten efter utgången av den tidsfrist som föreskrivs i artikel 27 a i Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (förordning nr 1295/2007 utfärdad av ministeriet för finanser och offentlig förvaltning) av den 1 oktober 2007, i den lydelse som är tillämplig i målet, när punktskattesatsen för dessa varor inte har höjts med verkan för det år som följer på det aktuella året.

2) **Talan ogillas i övrigt.**

3) **Republiken Portugal ska bära hälften av sina rättegångskostnader.**

4) **Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader och ersätta hälften av Republiken Portugals rättegångskostnader.**

5) **Konungariket Belgien, Republiken Estland och Republiken Polen ska var och en bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter