Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

29. juni 2017*

»Traktatbrud — punktafgifter på cigaretter — direktiv 2008/118/EF — forfald — tid og sted for afgiftens forfald — afgiftsmærker — fri bevægelighed for punktafgiftspligtige varer — tidsbegrænsning for markedsføring og salg af cigaretpakninger — proportionalitetsprincippet«

I sag C-126/15,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 12. marts 2015,

Europa-Kommissionen ved F. Tomat og G. Braga da Cruz, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino og A. Cunha, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Kongeriget Belgien, ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede,

Republikken Estland, ved K. Kraavi-Käerdi, som befuldmægtiget,

Republikken Polen, ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: portugisisk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. oktober 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til bestemmelserne i artikel 7, artikel 9, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, i Rådets direktiv 2008/118/ EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) samt proportionalitetsprincippet, idet den har undergivet cigaretpakninger, der allerede er blevet pålagt afgift og er overgået til forbrug i et givet år, et forbud mod markedsføring og salg til offentligheden ved udløbet af den uforholdsmæssigt korte frist, som er fastsat i artikel 27 i Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (bekendtgørelse nr. 1295/2007 udstedt af ministeriet for finanser og offentlig forvaltning) af 1. oktober 2007 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 189 af 1.10.2007), i den affattelse heraf, som finder anvendelse i denne sag (herefter »bekendtgørelse nr. 1295/2007«).

Retsforskrifter

EU-retten

2 31. betragtning til direktiv 2008/118 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne bør kunne fastsætte, at varer, der overgår til forbrug, skal være forsynet med afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker. Anvendelse af sådanne mærker må ikke skabe hindringer for samhandelen inden for Fællesskabet.

Eftersom brugen af disse mærker ikke må give anledning til dobbeltbeskatning, bør det gøres klart, at et beløb, der er betalt eller stillet som sikkerhed for at få sådanne mærker, skal godtgøres, eftergives eller frigives af den medlemsstat, som udstedte mærkerne, hvis punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i en anden medlemsstat.

For at undgå misbrug bør de medlemsstater, som har udstedt disse mærker, dog kunne stille den betingelse for godtgørelsen, eftergivelsen eller frigivelsen, at det bevises, at de er blevet fjernet eller tilintetgjort.«

3 Artikel 7, stk. 1 og 2, i direktiv 2008/118 bestemmer følgende:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt

b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i fællesskabsretten og den nationale lovgivning

c) når der fremstilles punktafgiftspligtige varer, herunder uretmæssigt, uden for en afgiftssuspensionsordning

d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning.«

4 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, fastsætter følgende:

»Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.«

5 Nævnte direktivs artikel 11, første afsnit, har følgende ordlyd:

»Ud over de tilfælde, der er nævnt i artikel 33, stk. 6, artikel 36, stk. 5, og artikel 38, stk. 3, samt de tilfælde, der er omhandlet i de i stk. 1 nævnte direktiver, kan de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre eller eftergive punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug.«

6 Samme direktivs artikel 39 er affattet således:

»1. Med forbehold af artikel 7, stk. 1, kan medlemsstaterne kræve, at punktafgiftspligtige varer forsynes med afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker, som anvendes til skattemæssige formål, på det tidspunkt, hvor de overgår til forbrug på deres område, eller i det tilfælde, der er omhandlet i artikel 33, stk. 1, første afsnit, og artikel 36, stk. 1, når de kommer ind på deres område.

[...]

3. Med forbehold af andre bestemmelser, som medlemsstaterne måtte fastsætte for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå unddragelse, undgåelse eller misbrug, påser de, at afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker, jf. stk. 1, ikke skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer.

[...]«

Portugisisk ret

7 Artikel 106 i Código dos Impostos Especiais de Consumo (punktafgiftsloven, herefter »CIEC«) fastsætter følgende:

»1. Cigaretters overgang til forbrug er underlagt særregler for indpakning, der finder anvendelse i perioden fra den 1. september til den 31. december i hvert kalenderår.

2. I den i stk. 1 omhandlede periode må cigaretters overgang til forbrug, der foretages månedsvis af hver erhvervsdrivende, ikke overstige de mængdegrænser, der følger af anvendelsen af en justeringsfaktor på 10% i månedsgennemsnittet for den mængde cigaretter, der er overgået til forbrug i de seneste 12 måneder umiddelbart forud for perioden.

3. Med henblik på ovenstående stykke er beregningen af månedsgennemsnittet baseret på den samlede mængde ikkeundtagede cigaretter, der er overgået til forbrug mellem den 1. september i det foregående år og den 31. august i det følgende år.

4. Hver erhvervsdrivende indsender senest den 15. september hvert år en oprindelig angivelse til det kompetente toldsted, hvoraf fremgår den erhvervsdrivendes månedsgennemsnit, og hvorved den maksimale mængde, der finder anvendelse for den pågældende i løbet af særperioden, fastsættes.

5. I særlige tilfælde, der er behørigt begrundet ved en pludselig og tidsmæssigt begrænset ændring af salgsmængden, kan der gives tilladelse til, at de nævnte mængdegrænser overskrides, selv om disse ikke tages i betragtning med hensyn til beregningen af månedsgennemsnittet for det følgende år.

6. Efter udløbet af særperioden og senest med udgangen af januar måned hvert år indsender den erhvervsdrivende en afslutningsangivelse til toldstedet, hvoraf fremgår den samlede mængde cigaretter, der er overgået til forbrug i løbet af særperioden.

7. Af de mængder af cigaretter, der overskrider den i stk. 4 fastsatte mængdegrænse, opkræves den afgiftssats, der er gældende på tidspunktet for indleveringen af afslutningsangivelsen, når overskridelsen fastslås ved sammenligning af de oplysninger, der fremgår af dette dokument, og de oplysninger, der er behandlet af myndigheden, uanset den eventuelt nødvendige overtrædelsesprocedure.

8. De regler, der er fastsat i denne artikel, finder individuelt anvendelse i det portugisiske fastland, den selvstyrende region Azorerne og den selvstyrende region Madeira, og de forpligtelser, der er fastsat i de ovenstående stykker, skal opfyldes for det toldsted, hvor overgangene til forbrug behandles.«

8 Artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 er affattet således:

»I henhold til [CIEC's] artikel 93, stk. 7, [...] kan tobaksvarer markedsføres og sælges til offentligheden inden for følgende frister:

a) cigaretpakninger: indtil udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til

b) finskåren tobak til rulning af cigaretter og anden røgtobak: indtil udgangen af det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til

c) cigarer og cigarillos: indtil udgangen af det femte år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til.«

9 Artikel 109 i Regime Geral das Infrações Tributárias (den generelle ordning vedrørende overtrædelser af skattelovgivningen, herefter »RGIT«) bestemmer følgende:

»1. De i nærværende lovs artikel 96 beskrevne forhold, som ikke udgør en overtrædelse af straffeloven på grund af værdien af den afgiftsmæssige ydelse eller den vare, der var genstand for overtrædelsen, eller uanset disse værdier, når forholdene skyldes uagtsomhed, kan straffes med bøde på 500 til 165 000 EUR.

2. Følgende forhold kan straffes med bøde på 250 til 165 000 EUR:

[...]

o) afslå, vanskeliggøre eller forhindre kontrollen af betingelserne for at udøve virksomhed, herunder at undlade at fremsende de lovligt fastsatte oplysninger til kontroltjenesten

p) lade overgå til forbrug, forsende, oplægge eller markedsføre varer i strid med reglerne om afgiftsmærker, om emballering, om oplagring eller om markedsføring, herunder vedrørende de mængdegrænser, der er fastsat i [CIEC] og den supplerende lovgivning

[...]

4. Forsøg er strafbart.«

10 Ifølge punkt 4.2.9 i kapitel XII i vejledningen vedrørende punktafgifter kan produkter, der på grund af fristen i henhold til artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 ikke længere må markedsføres eller sælges, overgå til forbrug på ny, idet de under toldtilsyn påføres nye afgiftsmærker.

Den administrative procedure

11 Den 23. november 2009 indledte Kommissionen en traktatbrudsprocedure mod Den Portugisiske Republik i medfør af artikel 226 EF (nu artikel 258 TEUF) ved at tilsende denne medlemsstat en åbningsskrivelse (herefter »åbningsskrivelsen af 23. november 2009«), hvori den anførte, at Den Portugisiske Republik havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til proportionalitetsprincippet, der finder anvendelse i lyset af artikel 6 og artikel 21, stk. 2, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1), idet den i overensstemmelse med artikel 27 og 28 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 havde undergivet tobaksvarer, der allerede var blevet pålagt afgift og var overgået til forbrug, et forbud mod markedsføring og salg efter en begrænset periode i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til.

12 Ved skrivelse af 12. januar 2010 afviste Den Portugisiske Republik Kommissionens klagepunkter.

13 Den 4. juni 2010 tilstillede Kommissionen Den Portugisiske Republik en supplerende åbningsskrivelse.

14 Kommissionen gentog i den forbindelse det standpunkt, som den havde fremsat i åbningsskrivelsen af 23. november 2009 og var i det væsentlige af den opfattelse, at Den Portugisiske Republik ikke havde opfyldt de forpligtelser, som påhvilede den i henhold til proportionalitetsprincippet samt til artikel 7, artikel 9, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, i direktiv 2008/118, der i mellemtiden havde ophævet og erstattet direktiv 92/12.

15 Ved skrivelse af 25. august 2010 afviste Den Portugisiske Republik på ny Kommissionens klagepunkter.

16 Den 22. juni 2012 tilstillede Kommissionen Den Portugisiske Republik en begrundet udtalelse, hvori den konkluderede, at denne medlemsstat havde tilsidesat de forpligtelser, som påhvilede den i henhold til proportionalitetsprincippet samt artikel 7, artikel 9, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, i direktiv 2008/118, idet den havde undergivet cigaretpakninger, der allerede var blevet pålagt afgift og var overgået til forbrug, et forbud mod markedsføring og salg til offentligheden efter forholdsmæssigt korte frister, som var fastsat i artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007, indtil udløbet af det år, der fulgte efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarede til. Kommissionen opfordrede Den Portugisiske Republik til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den begrundede udtalelse inden for en frist på to måneder fra meddelelsen heraf.

17 Ved skrivelse af 3. august 2012 besvarede Den Portugisiske Republik denne begrundede udtalelse ved i det væsentlige at gøre gældende, at Kommissionens argumentation var ugrundet.

18 Den 31. maj 2013 tilstillede Kommissionen Den Portugisiske Republik en supplerende begrundet udtalelse med henblik på at rette visse fejl, der fandtes i den begrundede udtalelse af 22. juni 2012, men som i det væsentlige indeholdt samme konklusion som den, der fremgik af sidstnævnte udtalelse. Kommissionen opfordrede Den Portugisiske Republik til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den supplerende begrundede udtalelse inden for en frist på to måneder fra meddelelsen heraf.

19 Ved skrivelse af 3. juli 2013 besvarede Den Portugisiske Republik denne supplerende begrundede udtalelse ved på ny at bestride grundlaget for Kommissionens standpunkt.

20 Kommissionen har herefter anlagt den foreliggende sag.

Om søgsmålet

Om det første klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 7 og 9 i direktiv 2008/118 og af proportionalitetsprincippet

Parternes argumenter

21 Med sit første klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at når tobaksvarer først markedsføres, tillader Den Europæiske Unions skattelovgivning ikke medlemsstaterne under hensyntagen til tidspunktet for overgangen til forbrug at pålægge disse varer en punktafgift ud over den forfaldne afgift eller at begrænse distributionen heraf af fiskale hensyn. I Portugal kan cigaretpakninger, der bærer afgiftsmærket for et givent år, i henhold til artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007 imidlertid kun sælges og markedsføres indtil udgangen af den tredje måned i det år, der følger det år, hvori de er overgået til forbrug (herefter »den omtvistede foranstaltning«).

22 Kommissionen er for det første af den opfattelse, at denne foranstaltning ikke overholder proportionalitetsprincippet, selv om den forfølger et legitimt mål, i dette tilfælde forebyggelse af skattesvig og skatteunddragelse.

23 Nævnte foranstaltning er således baseret på den uigendrivelige formodning om, at alle cigaretpakninger, der ikke er solgt ved den fastsatte frists udløb, skal anses for at være overgået til forbrug i uforholdsmæssige mængder i forventning om en forhøjelse af afgiftssatsen. Da der ikke indrømmes mulighed for at føre modbevis, er denne formodning imidlertid uforholdsmæssig i forhold til det forfulgte mål.

24 Kommissionen har tilføjet, at de i CIEC's artikel 106 fastsatte foranstaltninger allerede gør det muligt at begrænse mængden af cigaretter, der kan overgå til forbrug på det portugisiske marked fra samme erhvervsdrivende i løbet af perioden mellem den 1. september og den 31. december i hvert kalenderår.

25 Ifølge Kommissionen bør forhøjelsen af punktafgifterne på cigaretter, for at den omtvistede foranstaltning kan være begrundet i målet om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, være ret betydelig. Punktafgiften på cigaretter er imidlertid ikke steget væsentligt i Portugal i løbet af de seneste år. Ifølge oplysningerne om den mest efterspurgte prisklasse (CPMV) steg prisen for 1 000 cigaretter således fra 170 EUR i løbet af 2009 til 195 EUR i løbet af 2014, hvilket udgjorde en forhøjelse på 14,7% i en femårig periode, dvs. fra 3,4 EUR til 3,9 EUR pr. pakke med 20 cigaretter.

26 Kommissionen er for det andet af den opfattelse, at den frist, der er fastsat i den portugisiske lovgivning, hverken tager tilstrækkeligt hensyn til opbevaringen af de forskellige varer eller til omsætningens sæsonudsving.

27 Den frist, der er fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, er således uforholdsmæssigt kort, navnlig for cigaretter af mindre kendte cigaretmærker, som generelt kræver en længere periode for at nå den forventede omsætning. Kommissionen har i denne henseende henvist til artikel 14 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/37/EF af 5. juni 2001 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser om fremstilling, præsentation og salg af tobaksvarer (EFT 2001, L 194, s. 26), som fastsætter, at andre tobaksvarer end cigaretter, der ikke er i overensstemmelse med dette direktiv, kan markedsføres i endnu to år efter datoen for nævnte direktivs ikrafttræden, imod et år for cigaretter. Kommissionen har forklaret, at disse frister blev fastsat for at tage hensyn til sæsonudsving i disse produkters omsætning.

28 Kommissionen har desuden anført, at forskellen mellem fristen for markedsføring og salg af cigaretpakninger, som fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, og fristerne for markedsføring og salg af andre tobaksvarer i denne bekendtgørelses artikel 27, litra b) og c), fremhæver den omtvistede foranstaltnings uforholdsmæssige karakter.

29 For det tredje medfører denne foranstaltning ifølge Kommissionen yderligere omkostninger og tab for de erhvervsdrivende, eftersom den eneste økonomisk bæredygtige løsning, som de har til rådighed efter udløbet af fristen i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, er at destruere varerne, hvilket forstærker uforholdsmæssigheden mellem de opstillede mål og virkningerne af den omtvistede foranstaltning.

30 Kommissionen er for det fjerde af den opfattelse, at selv om beskyttelsen af den offentlige sundhed er et legitimt mål, der forfølges med den omtvistede foranstaltning, går foranstaltningen ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. Den Portugisiske Republik har ikke godtgjort, hvordan denne foranstaltning indtil nu har bidraget til at begrænse tobaksforbruget.

31 For det femte kan Kommissionen ikke forstå, hvorledes nævnte foranstaltning kan bidrage til at bekæmpe den ulovlige handel med tobak og sikre statskassens indtægter.

32 Kommissionen er for det sjette af den opfattelse, at de sanktioner på op til 165 000 EUR, der er fastsat i den portugisiske lovgivning i tilfælde af tilsidesættelse af artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007, eventuelt kunne vise sig at være uforholdsmæssige, bl.a. hvis der tages hensyn til den begrænsede forhøjelse af punktafgiften i Portugal i løbet af de seneste år samt til de i CIEC's artikel 106 fastsatte markedsføringsbegrænsninger.

33 Den Portugisiske Republik har i sit svarskrift gjort gældende, at artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007, for så vidt som den er baseret på tvingende almene hensyn, overholder artikel 7 og 9 i direktiv 2008/118 samt proportionalitetsprincippet.

34 Indledningsvis har Den Portugisiske Republik anført, at det portugisiske afgiftsmærkesystem i vidt omfang hviler på den omstændighed, at mærkets baggrundsfarve ændres hvert år. Det er grundlæggende dette kendetegn, der afbalancerer systemet og gør det muligt at nå de opstillede mål. Ifølge den portugisiske lovgivning skal en tobaksvare, der er overgået til forbrug i løbet af 2015, bære det mærke, der svarer til dette år, og i princippet markedsføres indtil den 31. december 2015, eftersom et nyt mærke med en anden baggrundsfarve træder i kraft den 1. januar 2016. Artikel 27 og 28 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 fastsætter en undtagelse til dette princip ved at tillade markedsføring og detailsalg af tobaksvarer ud over det år, der svarer til det påførte mærke. Det årlige mærke er således i praksis gyldigt i 15 måneder.

35 Hvad for det første angår forebyggelsen af skattesvig og skatteunddragelse har Den Portugisiske Republik anført, at de i CIEC's artikel 106 fastsatte mængdebegrænsninger ikke i sig selv er tilstrækkelige til at nå dette mål. Hvis disse begrænsninger er de eneste, der findes, er det således let for erhvervsdrivende med stor økonomisk formåen at lade store mængder overgå til forbrug, før særperioden begynder, f.eks. i juli og august, og at have varer på lager til at forsyne markedet med det følgende år.

36 Den omtvistede foranstaltning forhindrer desuden en konkurrenceforvridning mellem store og små erhvervsdrivende. Hvis artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007 ikke forbyder salg og markedsføring af cigaretpakninger efter udløbet af den frist, som bekendtgørelsen fastsætter, har erhvervsdrivende med stor økonomisk kapacitet således en betydelig konkurrencefordel, eftersom de i løbet af det følgende år råder over billigere varer end konkurrenter med mindre økonomisk kapacitet.

37 For det andet er tremånedersfristen stort set tiltrækkelig, for så vidt som cigaretters gennemsnitlige lageromsætningshastighed ifølge den portugisiske myndigheds oplysninger er to måneder.

38 Den Portugisiske Republik har derfor hævdet, at, selv om der ved udgangen af marts måned hvert år er tobaksvarer på lager, skyldes dette ikke den omstændighed, at fristen i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007 er uforholdsmæssigt kort, således som Kommissionen med urette har anført, men den omstændighed, at de erhvervsdrivende før særperiodens begyndelse lader uforholdsmæssige mængder overgå til forbrug, hvilket har til formål at oparbejde lagerbeholdninger, der er tilstrækkelige til i det følgende år og i den tilladte maksimumsperiode at fortsætte markedsføringen af de varer, der bærer det foregående års mærke.

39 Hvad for det tredje angår de omkostninger, som de erhvervsdrivende har afholdt som følge af den omtvistede foranstaltning, har Den Portugisiske Republik bestridt Kommissionens påstande i denne henseende. For så vidt som den punktafgift, der udgør 78,08% af cigaretprisen, tilbagebetales i tilfælde af, at de cigaretpakninger, der ikke er solgt inden for den frist, der er fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, destrueres, er destruktionsomkostningerne ikke meget høje i forhold til omkostningen ved den vare, der forlader fabrikken.

40 Den Portugisiske Republik har præciseret, at adskillige erhvervsdrivende ifølge de oplysninger, som den er i besiddelse af, har en praksis, hvor de i deres afgiftsoplag genindfører de varer, som ikke længere kan markedsføres i henhold til artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007, for at der på disse produkter kan påsættes et nyt afgiftsmærke samt en ny detailsalgspris. Disse transaktioner medfører kun en begrænset omkostning, for så vidt som de ikke kræver en kompleks teknologi.

41 Den Portugisiske Republik har for det fjerde fremhævet, at den omtvistede foranstaltning, selv om den forfølger mål om at øge statskassens indtægter, desuden svarer til mål om beskyttelse af den offentlige sundhed, herunder navnlig et fald i forbruget af tobaksvarer.

42 Hvad angår bekæmpelsen af den ulovlige handel med tobak har Den Portugisiske Republik for det femte anført, at dette mål for en stor del afhænger af det mærkesystem, som den omtvistede foranstaltning er et grundlæggende element i. Den Portugisiske Republik har i denne henseende anført, at det forhold, at mærkets baggrundsfarve hvert år skifter, medfører gode resultater, for så vidt som det vanskeliggør kopiering af mærket og forhindrer misbrug.

43 Hvad angår anvendelsen af sanktioner på op til 165 000 EUR i tilfælde af tilsidesættelse af artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 har Den Portugisiske Republik for det sjette gjort gældende, at størrelsen af den pålagte straf tilpasses grovheden af den ansvarspådragende adfærd, som gerningsmanden har begået, samt dennes økonomiske situation, og Den Portugisiske Republik har tilføjet, at dette beløb så vidt muligt skal overstige den økonomiske fordel, som gerningsmanden har fået ud af den ansvarspådragende adfærd.

44 Kommissionen har i replikken fastholdt sine synspunkter.

45 Hvad angår formålet om forebyggelse af svig har Kommissionen anført, at bekendtgørelse nr. 1295/2007 finder anvendelse i alle tilfælde, uanset hvordan beskatningsniveauet på cigaretter udvikler sig, hvilket er tilstrækkeligt til at godtgøre den omtvistede foranstaltnings uforholdsmæssige karakter.

46 Kommissionen har fremhævet, at selv om den maksimale frist for omsætning af cigaretpakninger ifølge de af Den Portugisiske Republik fremlagte oplysninger er to måneder, er denne frist kun en gennemsnitsfrist.

47 Hvad angår de erhvervsdrivendes omkostninger tvivler Kommissionen på, at der er grundlag for Den Portugisiske Republiks påstand om, at det er økonomisk bæredygtigt på ny at markedsføre de cigaretpakninger, der ikke blev solgt inden udgangen af fristen i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse

nr. 1295/2007. En sådan påstand modsiger det standpunkt, som denne medlemsstat tog under den administrative procedure, og er baseret på faktiske omstændigheder, der ligger efter udløbet af den frist, der er fastsat i den supplerende begrundede udtalelse, dvs. den 1. august 2013.

48 Kommissionen har under alle omstændigheder mindet om, at den omkostning som følge af den omtvistede foranstaltning, der er knyttet til processen med genforsegling af cigaretpakningerne, skal betales af de erhvervsdrivende, og dette selv om forhøjelsen af afgiftssatsen er lav, eller ikkeeksisterende, hvilket godtgør denne foranstaltnings uforholdsmæssige karakter.

49 Den Portugisiske Republik har i sin duplik anført, at Kommissionen, for så vidt som den er af den opfattelse, at tremånedersfristen i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007 er »for kort«, implicit tillader, at der kan være en tidsfrist i et bestemt år for markedsføringen af cigaretpakninger, der er forsynet med et mærke, der svarer til det tidligere år. Kommissionen har imidlertid ikke givet nogen indikation på, hvad der ifølge den er en fornuftig frist.

50 Hvad angår de omkostninger, som de erhvervsdrivende har afholdt som følge af den omtvistede foranstaltning, har Den Portugisiske Republik medgivet, at dens holdning har udviklet sig siden den administrative fase af proceduren. Denne udvikling skyldes imidlertid en ændring i den faktiske situation, for så vidt som de portugisiske myndigheder i denne fase ikke havde fået forelagt nogen anmodning om påtegning af nye afgiftsmærker på cigaretpakninger. Det var først fra 2014, at sådanne anmodninger blev indgivet, hvilket der blev givet mulighed for i et administrativt cirkulære af 20. december 2012.

51 I deres interventionsindlæg er Kongeriget Belgien, Republikken Estland og Republikken Polen indtrådt til støtte for Den Portugisiske Republik påstande.

52 I sine bemærkninger til besvarelse af Kongeriget Belgiens, Republikken Estlands og Republikken Polens interventionsindlæg har Kommissionen fastholdt sine synspunkter.

Domstolens bemærkninger

53 Med sit første klagepunkt har Kommissionen i det væsentlige gjort gældende, at artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007 tilsidesætter artikel 7 og artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 samt proportionalitetsprincippet, for så vidt som det heri fastsættes, at cigaretpakninger, som én gang er overgået til forbrug på det portugisiske marked, ikke længere kan hverken markedsføres eller sælges ud over den tredje måned i det år, der følger efter det år, hvori de er overgået til forbrug.

– Om tilsidesættelse af artikel 7 og 9 i beslutning 2008/118

54 For det første bemærkes, at punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug i den medlemsstat, hvor denne finder sted, i henhold til artikel 7 i direktiv 2008/118. I overensstemmelse med dette direktivs artikel 9, stk. 1, er betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.

55 Det fremgår af disse bestemmelser, at EU-retten, selv om den fastlægger punktafgiftens forfaldsdato, henviser til medlemsstaternes nationale ret til at fastlægge betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen.

56 I modsætning til det af Kommissionen anførte kan der, som generaladvokaten har anført i punkt 25 i forslaget til afgørelse, således ikke af disse bestemmelser udledes et forbud mod at undergive salget af cigaretpakninger, som lovligt er overgået til forbrug, en tidsbegrænsning.

57 Kommissionen kan heller ikke gyldigt gøre gældende, at artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 bevirker, at de erhvervsdrivende tvinges til at betale en supplerende punktafgift for de cigaretpakninger, der allerede lovligt er overgået til forbrug. Det fremgår således af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at disse erhvervsdrivende, for så vidt som de ved udløbet af den i nævnte artikel 27 fastsatte frist er i besiddelse af cigaretpakninger, der ikke kan sælges, kan anmode om godtgørelse af tidligere betalte punktafgifter, for så vidt som pakningerne destrueres under toldtilsyn, eller lade de omhandlede varer overgå til forbrug på ny, idet de under toldtilsyn påføres et nyt afgiftsmærke, da denne transaktion udgør en selvstændig indtræden af afgiftspligten.

58 Det følger heraf, at Kommissionens argumentation om, at artikel 27, litra a), i bekendtgørelsen nr. 1295/2007 i sig selv tilsidesætter artikel 7 og artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118, ikke kan tiltrædes.

59 For det andet bemærkes, at medlemsstaterne har en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser (dom af 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), og at bekæmpelsen af skattesvig, skatteunddragelse og eventuelt misbrug er et mål, der forfølges med direktiv 2008/118, således som det fremgår af 31. betragtning hertil samt af direktivets artikel 11 og artikel 39, stk. 3, første afsnit.

60 Det er ubestridt, at den omtvistede foranstaltning har til formål at forhindre, at der overgår uforholdsmæssige mængder cigaretpakninger til forbrug ved udgangen af året i forventning om en forhøjelse af afgiftssatsen. Sådanne overgange til forbrug af uforholdsmæssige mængder i forventning om en fremtidig forhøjelse af afgiftssatsen udgør, som Kommissionen endvidere udtrykkeligt har anført i sit indlæg, et form for misbrug, som medlemsstaterne har ret til at forhindre med passende foranstaltninger.

61 For så vidt som artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 henviser til den nationale lovgivning, der var gældende på det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder, for at fastlægge betingelserne for punkafgiftens forfald og punkafgiftssatsen, indebærer en sådan ret, som medlemsstaterne er indrømmet, dog nødvendigvis, at de har mulighed for at træffe foranstaltninger som dem, der er fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007.

62 Som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, skal medlemsstaterne dog ved udøvelsen af de beføjelser, de er tillagt i henhold til EU-retten, overholde de almindelige retsprincipper, herunder bl.a. proportionalitetsprincippet, som efter Kommissionens opfattelse er blevet tilsidesat i det foreliggende tilfælde.

63 Det skal derfor undersøges, om den omtvistede foranstaltning er uforholdsmæssig, og om den i den forbindelse tilsidesætter artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118.

– *Om tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet*

64 Det bemærkes, at proportionalitetsprincippet kræver, at medlemsstaterne anvender midler, som, idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt, og som gør det mindste indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper (jf. i denne retning dom af 18.12.1997, Molenheide m.fl., C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46, og af 22.10.2015, Impresa Edilux og SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis). I Domstolens praksis præciseres i denne henseende, at såfremt der herved kan vælges mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst restriktive foranstaltning anvendes, og de pålagte byrder må desuden ikke være uforholdsmæssige i forhold til de forfulgte mål (dom af 12.7.2001, Jippes m.fl., C-189/01, EU:C:2001:420, præmis 81, og af 9.3.2010, ERG m.fl., C-379/08 og C-380/08, EU:C:2010:127, præmis 86).

65 Hvad for det første angår de mål, der forfølges med den omtvistede foranstaltning, har Den Portugisiske Republik gjort gældende, at foranstaltningen, ud over forebyggelse af skattesvig og skatteunddragelse, sigter på opretholdelse af en sund konkurrence, beskyttelse af den offentlige sundhed og bekæmpelse den ulovlige handel med tobak. Det er ubestridt, at disse mål er legitime.

66 Hvad for det andet angår den omtvistede foranstaltnings passende karakter bemærkes, at forbuddet mod markedsføring og salg af cigaretpakninger efter marts måned i det år, der følger efter det år, hvor cigaretpakningerne er overgået til forbrug, vil fratage de erhvervsdrivende enhver tilskyndelse til at lade uforholdsmæssige mængder af disse tobaksvarer overgå til forbrug i forventning om en fremtidig forhøjelse af satsen, da de er forpligtet til at trække de pakninger, der ikke er solgt efter denne frist, tilbage fra markedet. Omvendt ville fraværet af den omtvistede foranstaltning hæmme eller forsinke virkningen af den fremtidige forhøjelse af punktafgiftssatsen, som generelt medfører en forhøjelse af detailsalgsprisen på cigaretpakninger.

67 Denne foranstaltning er derfor passende til at nå de legitime mål, som er bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse samt beskyttelse af den offentlige sundhed. Hvad angår sidstnævnte mål skal det tilføjes, at Domstolen allerede har fastslået, at skattelovgivningen, når det drejer sig om tobaksvarer, udgør et vigtigt og effektivt middel til at bekæmpe forbruget af disse produkter og følgelig til beskyttelse af den offentlige sundhed (dom af 5.10.2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, præmis 58, og af 4.3.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-197/08, EU:C:2010:111, præmis 52).

68 Nævnte foranstaltning gør det desuden muligt at undgå, at erhvervsdrivende med stor økonomisk formåen har en konkurrencefordel ved at forsyne markedet på en uforholdsmæssig måde i forhold til konkurrenter med en mindre økonomisk kapacitet, og dermed bidrager til at sikre en sund konkurrence.

69 Den Portugisiske Republik har derimod ikke på en tilstrækkeligt forståelig måde anført, hvordan forbuddet mod markedsføring og salg af varer, som allerede lovligt er blevet pålagt punktafgift, efter udløbet af en fastsat frist gør det muligt at bekæmpe den ulovlige handel med tobak. Denne foranstaltning kan dermed ikke anses for at være passende til bekæmpelse af ulovlig handel.

70 Hvad for det tredje angår den omtvistede foranstaltnings nødvendige karakter bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at det påhviler Kommissionen at godtgøre, at det påståede traktatbrud foreligger. Det er nemlig Kommissionen, der skal fremføre de omstændigheder, som er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, uden at Kommissionen kan påberåbe sig nogen formodning herfor (dom af 24.11.2016, Kommissionen mod Spanien, C-461/14, EU:C:2016:895, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

71 Hvad i denne henseende for det første angår Kommissionens argument om, at de i CIEC's artikel 106 fastsatte mængdebegrænsninger af cigaretters overgang til forbrug allerede i sig selv udgør en tilstrækkelig foranstaltning til at nå de opstillede mål, bemærkes, at cigaretters overgang til forbrug i henhold til denne bestemmelse i løbet af perioden fra den 1. september til den 31. december i hvert kalenderår ikke kan overskride de mængdebegrænsninger, der følger af anvendelsen af en justeringsfaktor på 10% i månedsgennemsnittet for den mængde cigaretter, der er overgået til forbrug i løbet af det foregående år.

72 Det skal dog fastslås, at nævnte bestemmelse kan omgås af en erhvervsdrivende, som vælger at lade uforholdsmæssige mængder cigaretter overgå til forbrug i perioden før den 1. september. Som det fremgår af de af Den Portugisiske Republik fremlagte oplysninger, steg cigaretters overgang til forbrug i denne henseende med 241% i august 2014 i forhold til månedsgennemsnittet. Det lader dermed ikke til, at de i CIEC's artikel 106 fastsatte mængdebegrænsninger i sig selv er tilstrækkelige til effektivt at bekæmpe uforholdsmæssige mængder cigaretters overgang til forbrug i forventning om en forhøjelse af afgiftssatsen.

73 Hvad for det andet angår Kommissionens argument om den tremånedersfrist, der er fastsat i den omtvistede foranstaltning, skal det fastslås, at Kommissionen ikke har bestridt nødvendigheden af at fastsætte en frist for at nå de opstillede mål, men har foreholdt Den Portugisiske Republik, at den har fastsat en for kort frist. Kommissionen har i denne henseende henvist til direktiv 2001/37, der fastlægger nye krav til mærkningen af tobaksvarer og for så vidt angår cigaretter fastsætter en overgangsfrist på et år til at efterkomme disse.

74 Det bemærkes i denne henseende, at en salgsfrist, der kan forlænges indtil udløbet af det år, der følger efter det år, hvor overgangen til forbrug skete, medfører, at de cigaretter, der er overgået til forbrug, i yderste fald først rammes af den nye afgiftssats et år efter, at afgiftsforhøjelsen trådte i kraft. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 41 i forslaget til afgørelse, ville effektiviteten af artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 blive begrænset ganske betydeligt af en så lang frist.

75 Som svar på Den Portugisiske Republiks argument om, at tremånedersfristen er tilstrækkelig, eftersom cigaretters gennemsnitlige lageromsætningshastighed er to måneder, har Kommissionen desuden begrænset sig til at påstå, at det drejer sig om en gennemsnitsfrist, og at denne frist hverken tager hensyn til sæsonudsving eller til den omstændighed, at omsætningen er længere for cigaretter af mindre kendte mærker, uden at fremføre nogen nærmere argumentation, der gør det muligt at fastslå, hvad der ifølge Kommissionen er en rimelig frist.

76 Det bemærkes desuden, at tremånedersfristen for markedsføring og salg af cigaretter under alle omstændigheder kun vedrører de cigaretter, som er overgået til forbrug ved udgangen af december måned i det foregående kalenderår. Såfremt cigaretterne er overgået til forbrug i januar eller februar måned i samme år som det år, der svarer til det påførte afgiftsmærke, kan de sælges indtil marts måned det følgende år, hvilket giver en periode på 14-15 måneder til at sælge dem. Jo før cigaretterne overgår til forbrug i løbet af året, jo længere er fristen således for at sælge dem.

77 Den omstændighed, at artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007 fastsætter længere salgsfrister for finskåren tobak til rulning af cigaretter og anden røgtobak samt for cigarer og cigarillos, ændrer desuden ikke denne konstatering, eftersom disse varer adskiller sig fra almindelige cigaretter ved, at de hver har deres egen omsætningshastighed.

78 Hvad for det tredje angår Kommissionens argument om den manglende betydelige forhøjelse af punktafgiften på tobaksvarer i Portugal i løbet af de seneste år bemærkes, at den omtvistede foranstaltning finder anvendelse i alle tilfælde, herunder i tilfælde af, at afgiftssatsen nedsættes eller forbliver uændret. På denne baggrund er de erhvervsdrivendes tilskyndelse til at forsyne markedet med uforholdsmæssige mængder cigaretter i et bestemt år dog minimal, eller ikkeeksisterende, da de afgifter, som de skal betale det følgende år, ikke er steget. Den omtvistede foranstaltning lader derfor under sådanne omstændigheder ikke til at være nødvendig for at nå de tilsigtede formål.

79 I modsætning til det af Den Portugisiske Republik anførte kan de forfulgte mål nås på en mindre indgribende og stadig passende måde, hvis den omtvistede foranstaltning kun finder anvendelse i tilfælde af punktafgiftsforhøjelse på cigaretter. I tilfælde af, at der ikke sker forhøjelse, er de erhvervsdrivendes tilskyndelse til at lade uforholdsmæssige mængder cigaretter overgå til forbrug for at undgå at betale den højere punktafgift således ikkeeksisterende.

80 Det følger heraf, at det første klagepunkt, for så vidt som den omtvistede foranstaltning også finder anvendelse, hvis afgiftssatsen ikke forhøjes, er begrundet, således som generaladvokaten har anført i punkt 46 i forslaget til afgørelse. Det fremgår af de ovenstående betragtninger, at de argumenter, som Kommissionen har påberåbt sig i klagepunktet vedrørende denne foranstaltnings nødvendige karakter, i øvrigt ikke kan tiltrædes.

81 For det fjerde skal det sikres, at den omtvistede foranstaltning ikke skader de erhvervsdrivendes interesser på en uforholdsmæssig måde.

82 Hvad for det første angår Kommissionens argument om, at der er en uigendrivelig formodning om, at alle cigaretpakninger, der ikke er solgt ved udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 27 i bekendtgørelse nr. 1295/2007, skal anses for at være overgået til forbrug i uforholdsmæssige mængder, har Kommissionen i denne henseende henvist til dom af 18. december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623), hvori Domstolen hvad angår en foranstaltning, hvorefter der som tvangssikring foretages tilbageholdelse af en overskydende merværdiafgift, fastslog, at en uigendrivelig formodning går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv inddrivelse, og strider mod proportionalitetsprincippet, da den ikke giver den afgiftspligtige mulighed for at føre modbevis under rettens kontrol under sagen om foreløbige retsmidler.

83 Det bemærkes imidlertid, at den omtvistede foranstaltning er forskellig fra den, der var omhandlet i sagen, som gav anledning til dommen af 18. december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623), eftersom de omhandlede erhvervsdrivende i tilfælde af, at der ved udløbet af den i nævnte artikel 27 fastsatte frist stadig er usolgte cigaretpakninger, i den foreliggende sag enten kan anmode om godtgørelse af tidligere betalte punktafgifter, for så vidt som pakningerne destrueres under toldtilsyn, eller lade de omhandlede varer overgå til forbrug på ny, idet de under toldtilsyn påføres et nyt afgiftsmærke, da denne transaktion udgør en selvstændig indtræden af afgiftspligten. Denne dom er derfor irrelevant.

84 Den mulighed for at godtgøre, at cigaretter ikke er overgået til forbrug i overdrevne, men i normale eller beskedne mængder, som Kommissionen kræver, at de erhvervsdrivende indrømmes, ville, som generaladvokaten har anført i punkt 49 i forslaget til afgørelse, desuden kræve en undersøgelse af det konkrete tilfælde og ville være forbundet med betydelige administrative byrder. Et sådant system ville belaste håndteringen af den portugisiske ordning og ville være forbundet med usikkerhed, f.eks. vedrørende fastsættelsen af egnede referencemængder. Ifølge Domstolens praksis kan medlemsstaterne imidlertid ikke afskæres fra muligheden for at opfylde legitime mål, såsom bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse samt beskyttelse af den offentlige sundhed og en sund og loyal konkurrence ved at indføre generelle regler, som er lette at forvalte og håndhæve (jf. i denne retning dom af 10.2.2009, Kommissionen mod Italien, C-110/05, EU:C:2009:66, præmis 67, og af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 124).

85 Argumentet om, at der foreligger en uigendrivelig formodning, kan derfor ikke tiltrædes.

86 Hvad for det andet angår Kommissionens argument om de omkostninger, som de erhvervsdrivende skal afholde som følge af den omtvistede foranstaltning, fremgår det af sagsakterne, at de erhvervsdrivende, som ved udgangen af den frist, der er fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, ikke har solgt alle de cigaretpakninger, der er overgået til forbrug, siden december 2012 har haft valget mellem at destruere cigaretpakningerne og få godtgjort den betalte afgift, der udgør 78,08% af cigaretprisen, og at lade disse pakninger overgå til forbrug på ny, idet de påføres et nyt afgiftsmærke.

87 Selv om det i denne henseende er ubestridt, at disse to typer af transaktioner skaber omkostninger for de erhvervsdrivende, har Kommissionen imidlertid ikke godtgjort, at disse er uforholdsmæssige i forhold til de legitime mål, der forfølges med den omtvistede foranstaltning.

88 De erhvervsdrivende skal således kun afholde disse omkostninger, hvis de lader uforholdsmæssige mængder overgå til forbrug. Det er imidlertid ubestridt, at cigaretmarkedet er karakteriseret ved en meget uelastisk efterspørgsel og ved den omstændighed, at de erhvervsdrivende kender dette markeds adfærd. Den afgiftssats, der finder anvendelse i et år, kendes desuden i forvejen, nemlig den 15. oktober det foregående år. Det følger heraf, at de erhvervsdrivende er i stand til at foretage en fornuftig cigaretafsætningsplanlægning, således at der undgås uforholdsmæssige restbeholdninger, som kan tvinge dem til at trække de cigaretpakninger, der ikke er solgt, tilbage fra markedet, og dermed at

afholde de omkostninger, der er knyttet til cigaretpakningernes destruktion eller ommærkning. Kommissionens argument om de omkostninger, der skyldes den omtvistede foranstaltning, skal derfor forkastes.

89 Hvad for det tredje angår Kommissionens argument om, at de i RGIT's artikel 109 fastsatte sanktioner er uforholdsmæssige, idet de kan andrage op til 165 000 EUR, bemærkes, at de deri omhandlede overtrædelser i henhold til de bestemmelser i RGIT's artikel 109, som Kommissionen har henvist til, kan straffes med bøde på 250 til 165 000 EUR eller på 500 til 165 000 EUR. Kommissionen har dog hverken godtgjort eller endsige hævdet, at der var sket en uforholdsmæssig anvendelse af denne abstrakte sanktionsramme.

90 Det følger heraf, således som generaladvokaten har anført i punkt 52 i forslaget til afgørelse, at de byrder, som de erhvervsdrivende pålægges, ikke er uforholdsmæssige i forhold til de legitime mål, der forfølges med den omtvistede foranstaltning.

91 Henset til samtlige ovenstående betragtninger er det første klagepunkt kun begrundet, for så vidt som den omtvistede foranstaltning også finder anvendelse, hvis den afgiftssats, der får virkning i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til, ikke forhøjes. I øvrigt forkastes det første klagepunkt.

Det andet klagepunkt vedrørende en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 3, i direktiv 2008/118 og af proportionalitetsprincippet

Parternes argumenter

92 Kommissionen har gjort gældende, at den omtvistede foranstaltning desuden er i strid med artikel 39, stk. 3, i direktiv 2008/118, for så vidt som den skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer. Importørernes frygt for ikke længere at kunne sælge cigaretter inden for den frist, der er fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, i tilfælde af en afgiftssatsforhøjelse, kan afholde dem fra at foretage normale erhvervelser, herunder navnlig fra andre medlemsstater, og dermed påvirke handelen på et plan, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at bekæmpe bl.a. uforholdsmæssig overgang til forbrug før punktafgiftsforhøjelsen.

93 Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at den omtvistede foranstaltning ikke medfører nogen forskelsbehandling mellem indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater. Den har, heri med støtte fra Republikken Estland og Republikken Polen, forklaret, at denne foranstaltning er behørigt begrundet i målene om beskyttelse af den offentlige sundhed, konkurrencebeskyttelse, forebyggelse af skattesvig og skatteunddragelse, og at den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre opfyldelsen af disse mål.

Domstolens bemærkninger

94 Med forbehold af andre bestemmelser, som medlemsstaterne måtte fastsætte for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå bedrageri, undgåelse eller misbrug, bemærkes, at de ifølge artikel 39, stk. 3, i direktiv 2008/118 påser, at afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker ikke skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer.

95 Det skal fastslås, at artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007 begrænser sig til at fastsætte, at cigaretpakningerne kan markedsføres og sælges indtil udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til. En sådan tidsmæssig begrænsning af markedsføringen og salget af cigaretpakninger, som Kommissionen har kritiseret, er, således som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, dermed ikke en konsekvens af

anvendelsen af afgiftsmærker, men hænger kun sammen med denne, for så vidt som der henvises til det år, som afgiftsmærket svarer til. Tidpunktet for cigaretternes overgang til forbrug kan desuden være angivet på et andet grundlag end afgiftsmærket.

96 For så vidt som den foreliggende traktatbrudssag kun omhandler artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, skal vurderingen af dennes forenelighed med EU-retten således ikke foretages i henhold til artikel 39 i direktiv 2008/118.

97 Det følger heraf, at det andet klagepunkt ikke kan tiltrædes.

98 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det foreliggende søgsmål kun skal gives medhold, for så vidt som den omtvistede foranstaltning også finder anvendelse, hvis den afgiftssats, der får virkning i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til, ikke forhøjes, og at Den Portugisiske Republik i øvrigt frifindes.

99 På denne baggrund har Den Portugisiske Republik tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF samt proportionalitetsprincippet ved at fastsætte, at cigaretpakninger, der er overgået til forbrug i et givet regnskabsår, efter udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 27, litra a), i bekendtgørelse nr. 1295/2007, ikke længere må markedsføres og sælges til offentligheden, når den for disse varer gældende afgiftssats ikke er forhøjet for det på det pågældende regnskabsår følgende år.

Sagsomkostninger

100 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 3, bærer hver part sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, medmindre Domstolen, henset til omstændighederne i det konkrete tilfælde, finder det begrundet, at en part foruden sine egne omkostninger også betaler en del af modpartens omkostninger.

101 I den foreliggende sag har Kommissionen og Den Portugisiske Republik nedlagt påstand om, at modparten pålægges at betale sagsomkostningerne. Da Den Portugisiske Republik kun delvist er den tabende part, pålægges Kommissionen under hensyn til de foreliggende omstændigheder at betale halvdelen af de af denne stat afholdte omkostninger.

102 I henhold til samme procesreglements artikel 140, stk. 1, bærer de medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Femte Afdeling):

1) **Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF samt proportionalitetsprincippet, idet den har fastsat, at cigaretpakninger, der er overgået til forbrug i et givet regnskabsår, efter udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 27, litra a), i Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (bekendtgørelse nr. 1295/2007 udstedt af ministeriet for finanser og offentlig forvaltning) af 1. oktober 2007, i den affattelse heraf, som finder anvendelse i denne sag, ikke længere må markedsføres og sælges til offentligheden, når den for disse varer gældende afgiftssats ikke er forhøjet for det på det pågældende regnskabsår følgende år.**

2) **I øvrigt frifindes Den Portugisiske Republik.**

3) **Den Portugisiske Republik bærer halvdelen af sine egne omkostninger.**

4) **Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler halvdelen af de af Den Portugisiske Republik afholdte omkostninger.**

5) **Kongeriget Belgien, Republikken Estland og Republikken Polen bærer hver deres egne omkostninger.**

Underskrifter