



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

29 juin 2017¹

«Manquement d'État — Droits d'accise sur les cigarettes — Directive 2008/118/CE — Exigibilité — Lieu et moment de l'exigibilité — Marques fiscales — Libre circulation des produits soumis à accise — Limitation dans le temps de la commercialisation et de la vente des paquets de cigarettes — Principe de proportionnalité»

Dans l'affaire C-126/15,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 12 mars 2015,

Commission européenne, représentée par M^{me} F. Tomat et M. G. Braga da Cruz, en qualité d'agents,
partie requérante,

contre

République portugaise, représentée par MM. L. Inez Fernandes et N. Silva Vitorino ainsi que par M^{me} A. Cunha, en qualité d'agents,
partie défenderesse,

soutenue par :

Royaume de Belgique, représenté par M^{me} M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d'agents,

République d'Estonie, représentée par M^{me} K. Kraavi-Käerdi, en qualité d'agent,

République de Pologne, représentée par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

parties intervenantes,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, M^{me} M. Berger, MM. A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits et F. Biltgen, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

¹ — Langue de procédure : le portugais.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 octobre 2016,
rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en soumettant les paquets de cigarettes déjà imposés et mis à la consommation au cours d'une année donnée à une interdiction de commercialisation et de vente au public après l'expiration de la période excessivement courte prévue à l'article 27 de la Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (arrêté n.º 1295/2007 du ministère des Finances et de l'Administration publique), du 1^{er} octobre 2007 (*Diário da República*, 1^{re} série, n.º 189, du 1^{er} octobre 2007), dans sa version applicable au présent recours (ci-après l'« arrêté n.º 1295/2007 »), la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de l'article 7, de l'article 9, premier alinéa, et de l'article 39, paragraphe 3, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), ainsi que du principe de proportionnalité.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 2 Aux termes du considérant 31 de la directive 2008/118 :

« Il convient que les États membres puissent prévoir que les produits mis à la consommation soient munis de marques fiscales ou de marques nationales de reconnaissance. L'utilisation de ces marques ne devrait entraîner aucune entrave aux échanges intracommunautaires.

Étant donné que l'utilisation de ces marques ne devrait pas entraîner de double charge fiscale, il convient de préciser que tout montant payé ou garanti en vue de l'obtention de ces marques est remboursé, remis ou libéré par l'État membre qui les a délivrées si les droits d'accise sont devenus exigibles et ont été perçus dans un autre État membre.

Toutefois, afin d'éviter tout abus, les États membres qui ont délivré des marques devraient pouvoir subordonner le remboursement, la remise ou la libération à la présentation de preuves de leur retrait ou de leur destruction. »

- 3 L'article 7, paragraphes 1 et 2, de la directive 2008/118 dispose :

« 1. Les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "mise à la consommation" :

- a) la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ;
- b) la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables ;

- c) la production, y compris la production irrégulière, de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits ;
- d) l'importation, y compris l'importation irrégulière, de produits soumis à accise, sauf si les produits soumis à accise sont placés, immédiatement après leur importation, sous un régime de suspension de droits. »

4 L'article 9, premier alinéa, de cette directive prévoit :

« Les conditions d'exigibilité et le taux d'accise à appliquer sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation. »

5 Aux termes de l'article 11, premier alinéa, de ladite directive :

« Outre les cas visés à l'article 33, paragraphe 6, à l'article 36, paragraphe 5, et à l'article 38, paragraphe 3, ainsi que ceux prévus par les directives visées à l'article 1^{er}, les droits d'accise applicables aux produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation peuvent, à la demande d'un intéressé, faire l'objet d'un remboursement ou d'une remise par les autorités compétentes de l'État membre dans lequel les produits concernés ont été mis à la consommation, dans les situations définies par les États membres et selon les conditions fixées par eux afin de prévenir toute forme éventuelle de fraude ou d'abus. »

6 L'article 39 de cette même directive est libellé comme suit :

«1. Sans préjudice de l'article 7, paragraphe 1, les États membres peuvent exiger que les produits soumis à accise soient munis de marques fiscales ou de marques nationales de reconnaissance utilisées à des fins fiscales lors de leur mise à la consommation sur leur territoire, ou, dans les cas prévus à l'article 33, paragraphe 1, premier alinéa, et à l'article 36, paragraphe 1, lors de leur entrée sur leur territoire.

[...]

3. Sans préjudice des dispositions qu'ils peuvent fixer en vue d'assurer l'application correcte du présent article et d'éviter toute forme de fraude, évasion ou abus, les États membres veillent à ce que les marques fiscales ou marques nationales de reconnaissance visées au paragraphe 1 ne créent pas d'entrave à la libre circulation des produits soumis à accise.

[...] »

Le droit portugais

7 L'article 106 du Código dos Impostos Especiais de Consumo (code des droits d'accise, ci-après le « CIEC ») prévoit :

« 1. La mise à la consommation de cigarettes est soumise à des règles de conditionnement applicables au cours de la période comprise entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre de chaque année civile.

2. Au cours de la période visée au paragraphe précédent, les mises à la consommation de cigarettes, effectuées mensuellement par chaque opérateur économique, ne peuvent excéder les limites quantitatives, découlant de l'application d'un facteur de majoration de 10 % à la quantité moyenne mensuelle de cigarettes mises à la consommation au cours des 12 mois immédiatement antérieurs.

3. Aux fins du paragraphe précédent, le calcul de la moyenne mensuelle est basé sur la quantité totale des mises à la consommation de cigarettes, non exemptées, effectuées entre le 1^{er} septembre de l'année précédente et le 31 août de l'année suivante.

4. Chaque opérateur économique fournit au bureau de douane compétent, au plus tard le 15 septembre de chaque année, une déclaration initiale indiquant sa moyenne mensuelle et établissant la limite quantitative applicable dans son cas au cours de la période de conditionnement.

5. Dans des situations exceptionnelles, dûment justifiées par la modification brusque et limitée dans le temps du volume des ventes, le non-respect desdites limites quantitatives peut être autorisé, bien que celles-ci ne soient pas prises en compte aux fins du calcul de la moyenne mensuelle pour l'année suivante.

6. Après l'expiration de la période de conditionnement et au plus tard à la fin du mois de janvier de chaque année, l'opérateur économique fournit au bureau de douane compétent une déclaration d'apurement indiquant la quantité totale de cigarettes effectivement mises à la consommation au cours de la période de conditionnement.

7. Les quantités de cigarettes dépassant la limite quantitative visée au paragraphe 4 sont soumises au paiement de la taxe au taux en vigueur à la date du dépôt de la déclaration d'apurement lorsque le dépassement est constaté par la confrontation entre les éléments figurant dans ce document et ceux traités par l'administration, sans préjudice, le cas échéant, de la procédure d'infraction qui s'impose.

8. Les règles prévues au présent article sont individuellement applicables au Portugal continental, à la région autonome des Açores et à la région autonome de Madère, les obligations prévues aux paragraphes précédents devant être accomplies auprès du bureau de douane où sont traitées les mises à la consommation. »

8 L'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007 est libellé comme suit :

« Aux fins de l'article 93, paragraphe 7, du [CIEC], les produits du tabac manufacturés peuvent faire l'objet de commercialisation et de vente au public dans les délais suivants :

- a) paquets de cigarettes : jusqu'à la fin du troisième mois de l'année suivant celle qui figure sur le timbre apposé ;
- b) tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes et autres tabacs à fumer : jusqu'à la fin de l'année suivant celle qui correspond au timbre apposé ;
- c) cigares et cigarillos : jusqu'à la fin de la cinquième année suivant celle qui figure sur le timbre apposé. »

9 L'article 109 du Regime Geral das Infrações Tributárias (régime général des infractions fiscales, ci-après le « RGIT ») dispose :

« 1. Les faits décrits à l'article 96 de la présente loi qui ne constituent pas une infraction pénale en raison de la valeur de la prestation fiscale ou de la marchandise ayant fait l'objet de l'infraction ou, indépendamment de ces valeurs, lorsqu'ils sont le fruit d'une négligence, sont passibles d'une amende de 500 à 165 000 euros.

2. Les faits suivants sont passibles d'une amende de 250 à 165 000 euros :

[...]

- o) refuser, gêner ou empêcher le contrôle des conditions d'exercice de l'activité, notamment ne pas fournir au service de contrôle les informations légalement prévues ;
- p) mettre à la consommation, expédier, détenir ou commercialiser des produits en violation des règles relatives au timbre, à l'emballage, à la détention ou à la commercialisation, notamment en ce qui concerne les limites quantitatives, établies par le [CIEC] et la législation complémentaire ;

[...]

4. La tentative est punissable. »

- 10 Conformément au point 4.2.9 du chapitre XII du manuel des droits d'accise, les produits qui n'ont pas pu être commercialisés ou vendus en raison du délai visé à l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007 peuvent faire l'objet d'une nouvelle mise à la consommation, moyennant l'apposition de nouveaux timbres sous contrôle douanier.

La procédure précontentieuse

- 11 Le 23 novembre 2009, la Commission a ouvert une procédure d'infraction contre la République portugaise en vertu de l'article 226 CE (devenu article 258 TFUE), en adressant à cet État membre une lettre de mise en demeure dans laquelle elle exposait que celui-ci avait manqué aux obligations lui incombant en vertu du principe de proportionnalité appliqué à la lumière de l'article 6 et de l'article 21, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1992, L 76, p. 1), en soumettant les produits du tabac manufacturés déjà imposés et mis à la consommation à une interdiction de commercialisation et de vente après une période définie de l'année suivant celle figurant sur le timbre fiscal apposé, conformément aux articles 27 et 28 de l'arrêté n° 1295/2007 (ci-après la « lettre de mise en demeure du 23 novembre 2009 »).
- 12 Par lettre du 12 janvier 2010, la République portugaise a rejeté les griefs soulevés par la Commission.
- 13 Le 4 juin 2010, la Commission a adressé à la République portugaise une lettre de mise en demeure complémentaire.
- 14 La Commission y a réitéré sa position exposée dans la lettre de mise en demeure du 23 novembre 2009, en estimant, en substance, que la République portugaise n'avait pas satisfait aux obligations qui lui incombaient en vertu du principe de proportionnalité ainsi que de l'article 7, de l'article 9, premier alinéa, et de l'article 39, paragraphe 3, de la directive 2008/118, celle-ci ayant entre-temps abrogé et remplacé la directive 92/12.
- 15 Par lettre du 25 août 2010, la République portugaise a de nouveau rejeté les griefs soulevés par la Commission.
- 16 Le 22 juin 2012, la Commission a adressé à la République portugaise un avis motivé dans lequel elle concluait que cet État membre manquait aux obligations qui lui incombaient en vertu du principe de proportionnalité ainsi que de l'article 7, de l'article 9, premier alinéa, et de l'article 39, paragraphe 3, de la directive 2008/118, en soumettant les paquets de cigarettes déjà imposés et mis à la consommation à une interdiction de commercialisation et de vente au public après des périodes excessivement courtes, prévues à l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007, prenant fin au cours de l'année suivant celle figurant sur le timbre fiscal. La Commission invitait la République portugaise à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis motivé dans un délai de deux mois.

- 17 Par courrier du 3 août 2012, la République portugaise a répondu à cet avis motivé en soutenant, en substance, que l'argumentation de la Commission était dénuée de fondement.
- 18 Le 31 mai 2013, la Commission a adressé à la République portugaise un avis motivé complémentaire destiné à corriger certaines erreurs figurant dans l'avis motivé du 22 juin 2012, mais contenant en substance la même conclusion que celle qui figurait dans ce dernier avis. La Commission invitait la République portugaise à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis motivé complémentaire dans un délai de deux mois.
- 19 Par lettre du 3 juillet 2013, la République portugaise a répondu à l'avis motivé complémentaire en contestant de nouveau le bien-fondé de la position de la Commission.
- 20 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur le premier grief, tiré de la violation des articles 7 et 9 de la directive 2008/118 et du principe de proportionnalité

Argumentation des parties

- 21 Par son premier grief, la Commission fait valoir que, une fois que les produits de tabac sont mis sur le marché, la législation fiscale de l'Union européenne n'autorise pas les États membres à soumettre ces produits, compte tenu de la date de mise à la consommation, à un droit d'accise complémentaire à la taxe due ou à en limiter la distribution pour des raisons fiscales. Or, au Portugal, en vertu de l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007, les paquets de cigarettes portant le timbre d'un exercice donné peuvent seulement être vendus et commercialisés jusqu'à la fin du troisième mois de l'année suivant celle durant laquelle ils ont été mis à la consommation (ci-après la « mesure litigieuse »).
- 22 En premier lieu, la Commission estime que, même si cette mesure poursuit un objectif légitime, en l'occurrence la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, elle ne respecte pas le principe de proportionnalité.
- 23 En effet, ladite mesure serait fondée sur la présomption irréfragable selon laquelle tous les paquets de cigarettes qui ne sont pas vendus après l'expiration du délai prévu doivent être regardés comme ayant été mis à la consommation en quantités excessives, en prévision de l'augmentation du taux d'accise. Or, en n'admettant pas la possibilité d'apporter la preuve contraire, cette présomption serait disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi.
- 24 La Commission ajoute que les mesures prévues à l'article 106 du CIEC permettent déjà de limiter la quantité de cigarettes pouvant être mise sur le marché portugais par un même opérateur au cours de la période comprise entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre de chaque année civile.
- 25 Selon la Commission, pour que la mesure litigieuse puisse être justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, l'augmentation des droits d'accise sur les cigarettes devrait être assez significative. Or, le droit d'accise sur les cigarettes n'aurait pas connu d'augmentation substantielle au cours des dernières années au Portugal. En effet, selon les données concernant la classe de prix la plus demandée (CPMV), le prix pour 1 000 cigarettes serait passé de 170 euros au cours de l'année 2009 à 195 euros au cours de l'année 2014, ce qui représenterait une augmentation de 14,7 % sur une période de cinq ans, soit une hausse de 3,4 euros à 3,9 euros par paquet de 20 cigarettes.

- 26 En deuxième lieu, la Commission considère que le délai prévu par la législation portugaise ne tient pas suffisamment compte des périodes de conservation des différents produits ni de la variation saisonnière du chiffre d'affaires.
- 27 En effet, le délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 serait excessivement court, en particulier pour les cigarettes de marques moins importantes pour lesquelles, en général, une période plus longue est nécessaire pour réaliser le chiffre d'affaires attendu. La Commission fait référence, à cet égard, à l'article 14 de la directive 2001/37/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 juin 2001, relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de fabrication, de présentation et de vente des produits du tabac (JO 2001, L 194, p. 26), qui prévoit que les produits de tabac autres que les cigarettes, non conformes aux dispositions de cette directive, peuvent encore être commercialisés pendant deux ans après la date d'entrée en vigueur de ladite directive, contre un an pour les cigarettes. Elle explique que ces délais ont été fixés afin de tenir compte de la variation saisonnière du chiffre d'affaires de ces produits.
- 28 La Commission relève en outre que la différence existant entre le délai de commercialisation et de vente des paquets de cigarettes, prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007, et les délais de commercialisation et de vente des autres produits du tabac, prévus à l'article 27, sous b) et c), de cet arrêté, met en évidence le caractère disproportionné de la mesure litigieuse.
- 29 En troisième lieu, selon la Commission, cette mesure entraîne des coûts et des pertes supplémentaires pour les opérateurs économiques, étant donné que, après l'expiration du délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007, la seule solution économiquement viable à leur disposition est la destruction des paquets invendus, ce qui accentuerait la disproportion entre les objectifs avancés et les effets de la mesure litigieuse.
- 30 En quatrième lieu, la Commission considère que, si la protection de la santé publique est un objectif légitime poursuivi par la mesure litigieuse, celle-ci va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. La République portugaise n'aurait pas démontré comment cette mesure a contribué jusqu'à présent à la réduction de la consommation de tabac.
- 31 En cinquième lieu, la Commission ne comprend pas en quoi ladite mesure est susceptible de contribuer à la lutte contre le commerce illicite du tabac et de garantir les recettes fiscales.
- 32 En sixième lieu, la Commission considère que les sanctions prévues par la législation portugaise en cas de non-respect de l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007, pouvant aller jusqu'à 165 000 euros, pourraient, le cas échéant, s'avérer disproportionnées, notamment si l'on prend en compte les augmentations réduites des droits d'accise au Portugal au cours des dernières années ainsi que les restrictions relatives à la mise sur le marché prévues à l'article 106 du CIEC.
- 33 Dans son mémoire en défense, la République portugaise soutient que l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007, dans la mesure où il est fondé sur des raisons d'intérêt public, respecte les articles 7 et 9 de la directive 2008/118 ainsi que le principe de proportionnalité.
- 34 À titre liminaire, la République portugaise expose que le système de timbre portugais repose dans une large mesure sur le fait que la couleur de fond du timbre est modifiée chaque année. C'est essentiellement cette caractéristique qui conférerait l'équilibre à ce système et permettrait à celui-ci d'atteindre les objectifs visés. Ainsi, selon la législation portugaise, un produit de tabac mis à la consommation au cours de l'année 2015 devait porter le timbre correspondant à cette année et, en principe, être commercialisé jusqu'au 31 décembre 2015, puisque, dès le 1^{er} janvier 2016, un nouveau timbre d'une couleur de fond différente est entré en vigueur. Les articles 27 et 28 de l'arrêté n° 1295/2007 énonceraient une exception à ce principe en autorisant la commercialisation et la vente au détail de produits du tabac au-delà de la fin de l'année correspondant au timbre apposé. La durée de validité du timbre annuel serait ainsi, en pratique, de 15 mois.

- 35 En premier lieu, s'agissant de la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, la République portugaise indique que les limitations quantitatives prévues à l'article 106 du CIEC ne sont pas suffisantes à elles seules pour atteindre cet objectif. En effet, dans le cas où il n'existerait que ces limitations, il serait facile pour les opérateurs détenant un pouvoir financier important de procéder à des mises à la consommation massives avant le début de la période de conditionnement, par exemple aux mois de juillet et d'août, et de disposer de produits en stock pour approvisionner le marché l'année suivante.
- 36 La mesure litigieuse empêcherait également une distorsion de concurrence entre les grands et les petits opérateurs. En effet, si l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 n'interdisait pas la vente et la commercialisation des paquets de cigarettes après l'expiration du délai qu'il prévoit, les opérateurs disposant d'une capacité financière importante bénéficieraient d'un avantage concurrentiel majeur, puisqu'ils disposeraient, au cours de l'année suivante, de produits moins chers face à des concurrents pourvus d'une capacité financière plus réduite.
- 37 En deuxième lieu, le délai de trois mois serait largement suffisant dans la mesure où, selon les données dont dispose l'administration portugaise, la durée moyenne de rotation des stocks de cigarettes serait de deux mois.
- 38 Par conséquent, la République portugaise allègue que, si, à la fin du mois de mars de chaque année, il reste des produits de tabac en stock, cela est dû non au fait que le délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 est excessivement court, ainsi que le soutient à tort la Commission, mais au fait que les opérateurs ont procédé, avant le début de la période de conditionnement, à des mises à la consommation excessives ayant pour but de constituer des stocks suffisants pour continuer, l'année suivante et pendant la période maximale autorisée, à commercialiser les produits portant le timbre de l'année précédente.
- 39 En troisième lieu, s'agissant des coûts supportés par les opérateurs du fait de la mesure litigieuse, la République portugaise conteste les allégations formulées à cet égard par la Commission. Dans la mesure où les droits d'accise, qui représentent 78,08 % du prix des cigarettes, sont remboursés en cas de destruction des paquets de cigarettes non vendus dans le délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007, les coûts de destruction ne seraient pas très élevés au regard du coût du produit sorti d'usine.
- 40 La République portugaise précise que, selon les données dont elle dispose, plusieurs opérateurs ont comme pratique de réintroduire dans leur entrepôt fiscal les produits qui ne peuvent plus être commercialisés en vertu de l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007, afin que puissent être apposés sur ces produits une nouvelle marque fiscale ainsi qu'un nouveau prix de vente au détail. Ces opérations n'entraîneraient qu'un coût réduit dans la mesure où elles n'exigeraient pas une technologie complexe.
- 41 En quatrième lieu, la République portugaise souligne que, si la mesure litigieuse poursuit des objectifs en matière de prélèvement des recettes fiscales, elle répond également à des objectifs de protection de la santé publique, en particulier la diminution de la consommation des produits du tabac.
- 42 En cinquième lieu, en ce qui concerne la lutte contre le commerce illicite de tabac, la République portugaise indique que cet objectif dépend en grande partie du système de timbre, dont la mesure litigieuse constitue un élément essentiel. Elle relève à cet égard que le changement, chaque année, de la couleur de fond du timbre conduit à de bons résultats dans la mesure où il rend la reproduction du timbre plus difficile et empêche les abus.

- 43 En sixième lieu, en ce qui concerne l'application de sanctions en cas de non-respect de l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007 pouvant s'élever jusqu'à 165 000 euros, la République portugaise fait valoir que le montant de la peine infligée est modulé en fonction de la gravité de la faute commise par l'auteur de l'infraction ainsi que de sa situation économique, et ajoute que ce montant doit, autant que possible, dépasser le bénéfice économique que l'auteur de l'infraction a retiré de celle-ci.
- 44 Dans son mémoire en réplique, la Commission maintient sa position.
- 45 S'agissant de l'objectif de prévention de la fraude, elle relève que l'arrêté n° 1295/2007 s'applique dans tous les cas, indépendamment de l'évolution du niveau de taxation des cigarettes, ce qui suffit à démontrer le caractère disproportionné de la mesure litigieuse.
- 46 La Commission souligne que, si le délai maximal de rotation des paquets de cigarettes s'élève, selon les données avancées par la République portugaise, à deux mois, ce délai n'est qu'un délai moyen.
- 47 En ce qui concerne les coûts à la charge des opérateurs, la Commission doute du bien-fondé de l'allégation de la République portugaise selon laquelle il serait économiquement viable de remettre dans le commerce les paquets de cigarettes non vendus au terme du délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007. Une telle allégation contredirait la position adoptée par cet État membre au cours de la phase administrative de la procédure et serait fondée sur des faits postérieurs à l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé complémentaire, soit le 1^{er} août 2013.
- 48 En tout état de cause, la Commission rappelle que le coût résultant de la mesure litigieuse, lié au processus de remise sous scellé des paquets de cigarettes, demeure à la charge des opérateurs, et ce quand bien même l'augmentation du taux d'accise serait faible, voire inexistante, ce qui démontre le caractère disproportionné de cette mesure.
- 49 Dans son mémoire en duplique, la République portugaise fait observer que, dans la mesure où la Commission estime que le délai de trois mois prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 est « trop court », celle-ci admet implicitement qu'une date limite doit exister pour la commercialisation, au cours d'une année déterminée, des paquets de cigarettes munis d'un timbre correspondant à l'année antérieure. Cependant, la Commission n'aurait fourni aucune indication quant à ce qui constituerait, selon elle, un délai raisonnable.
- 50 S'agissant des coûts supportés par les opérateurs économiques du fait de la mesure litigieuse, la République portugaise reconnaît que sa position a évolué depuis la phase administrative de la procédure. Toutefois, cette évolution serait due à une modification de la situation de fait, dans la mesure où, durant cette phase, les autorités portugaises n'avaient été saisies d'aucune demande d'apposition de nouvelles marques fiscales sur des paquets de cigarettes. Ce ne serait qu'à partir de l'année 2014 que de telles demandes ont été introduites, ainsi que l'a autorisé une circulaire administrative du 20 décembre 2012.
- 51 Dans leurs mémoires en intervention, le Royaume de Belgique, la République d'Estonie et la République de Pologne soutiennent les conclusions de la République portugaise.
- 52 Dans les observations présentées en réponse aux mémoires en intervention du Royaume de Belgique, de la République d'Estonie et de la République de Pologne, la Commission maintient sa position.

Appréciation de la Cour

53 Par son premier grief, la Commission soutient en substance que l'article 27, sous a), de l'arrêt n° 1295/2007 viole l'article 7 et l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118 ainsi que le principe de proportionnalité, en ce qu'il prévoit que les paquets de cigarettes, une fois mis sur le marché portugais, ne peuvent plus être commercialisés ni vendus au-delà du troisième mois de l'année suivant celle durant laquelle ils ont été mis à la consommation.

– Sur la violation des articles 7 et 9 de la directive 2008/118

54 Premièrement, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 7 de la directive 2008/118, les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue. Conformément à l'article 9, premier alinéa, de cette directive, les conditions d'exigibilité et le taux d'accise à appliquer sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation.

55 Il découle de ces dispositions que, si le droit de l'Union détermine le moment auquel les droits d'accise deviennent exigibles, il renvoie au droit des États membres pour la fixation des conditions d'exigibilité et des taux d'accise.

56 Dès lors, et contrairement à ce que fait valoir la Commission, il ne saurait être déduit desdites dispositions une interdiction faite aux États membres de limiter dans le temps la vente de cigarettes qui ont été légalement mises sur le marché, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 25 de ses conclusions.

57 La Commission ne saurait non plus valablement soutenir que l'article 27 de l'arrêt n° 1295/2007 a pour effet de contraindre les opérateurs économiques à payer un droit d'accise complémentaire pour les paquets de cigarettes qui ont déjà été légalement mis à la consommation. En effet, il ressort du dossier soumis à la Cour que, dans le cas où ces opérateurs détiennent, à l'expiration du délai prévu audit article 27, des paquets de cigarettes qui n'ont pu être écoulés, lesdits opérateurs peuvent ou demander le remboursement des droits d'accise antérieurement acquittés, pour autant que les paquets soient détruits sous contrôle douanier, ou bien effectuer une nouvelle mise à la consommation des produits concernés, moyennant l'apposition d'un nouveau timbre fiscal sous contrôle douanier, cette opération constituant la réalisation autonome du fait générateur de la taxe.

58 Il s'ensuit que l'argumentation de la Commission selon laquelle l'article 27, sous a), de l'arrêt n° 1295/2007 viole en tant que tel l'article 7 et l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118 ne saurait être retenue.

59 Deuxièmement, il importe de relever que les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers (arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, point 22 et jurisprudence citée) et que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif poursuivi par la directive 2008/118, ainsi qu'il ressort du considérant 31, de l'article 11 et de l'article 39, paragraphe 3, premier alinéa, de celle-ci.

60 Or, il est constant que la mesure litigieuse a pour objet de prévenir les mises à la consommation en quantités excessives de paquets de cigarettes en fin d'année, en prévision d'une hausse du droit d'accise. Ainsi que la Commission le reconnaît, au demeurant, expressément dans ses mémoires, de telles mises à la consommation en quantités excessives, anticipant une future augmentation du taux d'accise, constituent une forme d'abus que les États membres ont le droit de prévenir par des mesures appropriées.

- 61 Dans la mesure où l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118 renvoie au droit national en vigueur à la date de l'exigibilité des droits d'accise pour la détermination des conditions d'exigibilité et du taux d'accise, un tel droit reconnu aux États membres implique nécessairement la possibilité pour ceux-ci d'adopter des mesures de la nature de celle prévue à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007.
- 62 Toutefois, comme le relève M^{me} l'avocat général au point 32 de ses conclusions, les États membres doivent respecter, dans l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés par le droit de l'Union, les principes généraux de droit parmi lesquels figure, notamment, le principe de proportionnalité dont la Commission estime qu'il a, en l'occurrence, été violé.
- 63 Il y a lieu, dès lors, d'examiner si la mesure litigieuse est disproportionnée et si elle viole, à ce titre, l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118.

– Sur la violation du principe de proportionnalité

- 64 Il importe de rappeler que le principe de proportionnalité impose aux États membres d'avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire et portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 46, ainsi que du 22 octobre 2015, Impresa Edilux et SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, point 29 et jurisprudence citée). La jurisprudence de la Cour précise à cet égard que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés (arrêts du 12 juillet 2001, Jippes e.a., C-189/01, EU:C:2001:420, point 81, ainsi que du 9 mars 2010, ERG e.a., C-379/08 et C-380/08, EU:C:2010:127, point 86).
- 65 En ce qui concerne, en premier lieu, les objectifs poursuivis par la mesure litigieuse, la République portugaise soutient que celle-ci vise, outre la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, le maintien d'une saine concurrence, la protection de la santé publique ainsi que la lutte contre le commerce illicite du tabac. Il n'est pas contesté que ces objectifs sont légitimes.
- 66 En ce qui concerne, en deuxième lieu, le caractère approprié de la mesure litigieuse, il y a lieu de constater que l'interdiction de commercialiser et de vendre des paquets de cigarettes après le mois de mars de l'année suivant celle durant laquelle ceux-ci ont été mis à la consommation a pour effet de faire disparaître toute incitation des opérateurs économiques à procéder à la mise à la consommation de quantités excessives de ces produits de tabac, en prévision d'une augmentation future de la taxe, puisqu'ils sont obligés de retirer du marché les paquets invendus après ce délai. À l'inverse, l'absence de la mesure litigieuse empêcherait ou retarderait la prise d'effet de l'augmentation future du taux des droits d'accise, laquelle entraîne généralement une augmentation du prix de vente au détail des paquets de cigarettes.
- 67 Cette mesure est, par conséquent, appropriée pour atteindre les objectifs légitimes que sont la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que la protection de la santé publique. S'agissant de ce dernier objectif, il convient d'ajouter que la Cour a déjà jugé que, en ce qui concerne des produits de tabac, la réglementation fiscale constitue un instrument important et efficace de lutte contre la consommation de ces produits et, partant, de protection de la santé publique (arrêts du 5 octobre 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, point 58, et du 4 mars 2010, Commission/France, C-197/08, EU:C:2010:111, point 52).

- 68 Ladite mesure permet également d'éviter que des opérateurs détenant un pouvoir financier important bénéficient d'un avantage concurrentiel en approvisionnant le marché de manière excessive par rapport à des concurrents pourvus d'une moindre capacité financière, et contribue dès lors à assurer une concurrence saine.
- 69 En revanche, la République portugaise n'expose pas de manière suffisamment compréhensible en quoi l'interdiction, après l'expiration d'un délai déterminé, de commercialiser et de vendre des produits qui ont déjà été légalement soumis au droit d'accise permettrait de lutter contre le commerce illicite du tabac. Il ne saurait dès lors être considéré que cette mesure est appropriée pour lutter contre un tel commerce illicite.
- 70 En ce qui concerne, en troisième lieu, le caractère nécessaire de la mesure litigieuse, il importe de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, il incombe à la Commission d'établir l'existence du manquement allégué. C'est en effet cette dernière qui doit apporter à la Cour les éléments nécessaires à la vérification par celle-ci de l'existence de ce manquement, sans pouvoir se fonder sur une présomption quelconque (arrêt du 24 novembre 2016, Commission/Espagne, C-461/14, EU:C:2016:895, point 50 et jurisprudence citée).
- 71 À cet égard, en ce qui concerne, premièrement, l'argument de la Commission selon lequel les limitations quantitatives des mises à la consommation de cigarettes, prévues à l'article 106 du CIEC, constituent déjà, à elles seules, une mesure suffisante pour atteindre les objectifs visés, il y a lieu de relever que, en vertu de cette disposition, les mises à la consommation de cigarettes ne peuvent, au cours de la période comprise entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre de chaque année civile, excéder les limites quantitatives découlant de l'application d'un facteur de majoration de 10 % à la quantité moyenne mensuelle de cigarettes mises à la consommation au cours de l'année précédente.
- 72 Toutefois, il convient de constater que ladite disposition pourrait être contournée par un opérateur économique qui choisirait de mettre à la consommation des quantités excessives de cigarettes durant la période précédant le 1^{er} septembre. À cet égard, ainsi qu'il ressort des données fournies par la République portugaise, les mises à la consommation de cigarettes ont augmenté, au mois d'août 2014, de 241 % par rapport à la moyenne mensuelle. Il n'apparaît pas, dès lors, que les limitations quantitatives prévues à l'article 106 du CIEC soient suffisantes, à elles seules, pour lutter efficacement contre la mise à la consommation de quantités excessives de cigarettes, en prévision d'une augmentation du taux d'accise.
- 73 Deuxièmement, s'agissant de l'argument de la Commission concernant le délai de trois mois prévu par la mesure litigieuse, force est de constater que la Commission ne conteste pas la nécessité de fixer un délai pour atteindre les objectifs visés, mais reproche à la République portugaise d'avoir fixé un délai trop court. Elle renvoie à cet égard à la directive 2001/37 qui prévoit de nouvelles exigences en matière d'étiquetage des produits du tabac et fixe, en ce qui concerne les cigarettes, une période transitoire d'un an pour s'y conformer.
- 74 Il y a lieu de relever, à cet égard, qu'un délai de vente qui se prolongerait jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la mise à la consommation conduirait à ce que le nouveau taux d'accise ne frapperait les cigarettes mises à la consommation, dans le cas le plus long, qu'un an après l'entrée en vigueur de l'augmentation de la taxe. Ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé, en substance, au point 41 de ses conclusions, un délai de vente si long réduirait considérablement l'efficacité de l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007.
- 75 De plus, en réponse à l'argument de la République portugaise tiré de ce que le délai de trois mois est suffisant, étant donné que la durée moyenne de rotation des stocks de cigarettes est de deux mois, la Commission se borne à alléguer qu'il s'agit d'un délai moyen et que ce délai ne tient pas compte de la

variation saisonnière ni du fait que la rotation est plus longue pour les cigarettes de marques moins importantes, sans invoquer d'argument circonstancié permettant d'établir ce qui serait, selon elle, un délai raisonnable.

- 76 Il convient de constater, en outre, que le délai de trois mois durant lequel les cigarettes peuvent être commercialisées et vendues ne concerne, en tout état de cause, que celles qui ont été mises à la consommation à la fin du mois de décembre de l'année civile précédente. En effet, dans le cas où les cigarettes sont mises à la consommation au mois de janvier ou de février de la même année que celle correspondant au timbre fiscal apposé, celles-ci peuvent être vendues jusqu'au mois de mars de l'année suivante, ce qui laisse une période de quatorze à quinze mois pour les écouler. Ainsi, plus la mise à la consommation des cigarettes intervient tôt dans le courant de l'année, plus le délai pour les écouler est long.
- 77 Par ailleurs, la circonstance que l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007 prévoit des délais de vente plus longs pour le tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes et les autres tabacs à fumer ainsi que pour les cigares et les cigarillos ne remet pas en cause cette constatation dès lors que ces produits se distinguent des cigarettes ordinaires en ce qu'ils ont chacun leur propre durée de rotation.
- 78 Troisièmement, en ce qui concerne l'argument de la Commission tiré de l'absence d'augmentation significative des droits d'accise sur les produits du tabac au Portugal au cours des dernières années, il convient de faire observer que la mesure litigieuse s'applique dans tous les cas, y compris dans celui où le taux d'accise diminue ou reste inchangé. Or, dans de telles circonstances, l'incitation des opérateurs économiques à approvisionner le marché de quantités excessives de cigarettes durant une année déterminée est minime, voire inexistante, puisque les accises qu'ils devront payer l'année suivante n'auront pas augmenté. Par conséquent, la mesure litigieuse n'apparaît pas, dans de telles conditions, nécessaire pour atteindre les buts poursuivis.
- 79 Contrairement à ce que soutient la République portugaise, les objectifs poursuivis pourraient être atteints de manière moins contraignante et tout aussi appropriée si la mesure litigieuse ne s'appliquait qu'en cas d'augmentation du taux d'accise sur les cigarettes. En effet, en l'absence d'augmentation, l'incitation pour les opérateurs économiques à mettre à la consommation des quantités excessives de cigarettes, en vue d'éviter de payer des droits d'accise plus élevés, est inexistante.
- 80 Il s'ensuit que, dans la mesure où la mesure litigieuse s'applique également en l'absence d'augmentation du taux d'accise, le premier grief est fondé, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 46 de ses conclusions. Pour le surplus du grief, il résulte des considérations qui précèdent que les arguments invoqués par la Commission, relatifs au caractère nécessaire de cette mesure, ne sauraient être retenus.
- 81 En quatrième lieu, il convient de s'assurer que la mesure litigieuse ne porte pas atteinte de manière disproportionnée aux intérêts des opérateurs économiques.
- 82 S'agissant, premièrement, de l'argument de la Commission relatif à l'existence d'une présomption irréfragable selon laquelle tous les paquets de cigarettes qui ne sont pas vendus après l'expiration du délai visé à l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007 doivent être regardés comme ayant été mis à la consommation en quantités excessives, la Commission se réfère à cet égard à l'arrêt du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623), dans lequel la Cour a jugé, s'agissant d'une mesure de retenue, à titre conservatoire, d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée restituable, qu'une présomption irréfragable irait au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir un recouvrement efficace et porterait atteinte au principe de proportionnalité, en ce qu'elle ne permettrait pas à l'assujetti d'apporter la preuve contraire sous le contrôle juridictionnel du juge des saisies.

- 83 Toutefois, il y a lieu de relever que la mesure litigieuse est différente de celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623), dès lors que, en l'espèce, dans le cas où des paquets de cigarettes demeurent invendus à l'expiration du délai visé à l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007, les opérateurs économiques concernés peuvent ou demander le remboursement des droits d'accise antérieurement acquittés, pour autant que ces paquets soient détruits sous contrôle douanier, ou bien effectuer une nouvelle mise à la consommation desdits paquets, moyennant l'apposition d'un nouveau timbre fiscal sous contrôle douanier. Par conséquent, cet arrêt est dépourvu de pertinence.
- 84 En outre, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 49 de ses conclusions, reconnaître aux opérateurs économiques la possibilité, comme le réclame la Commission, de rapporter la preuve que des paquets de cigarettes ont été mis à la consommation non pas dans des quantités excessives, mais dans des quantités normales ou modestes exigerait un examen au cas par cas et représenterait une charge administrative considérable. Un tel système serait de nature à alourdir l'application de la législation portugaise et à conduire à des incertitudes en ce qui concerne, par exemple, la détermination des quantités de référence appropriées. Or, selon la jurisprudence de la Cour, il ne saurait être dénié aux États membres la possibilité de réaliser des objectifs légitimes tels que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que la protection de la santé et d'une concurrence saine et loyale par l'introduction de règles qui sont aisées à appliquer et à contrôler (voir, en ce sens, arrêts du 10 février 2009, *Commission/Italie*, C-110/05, EU:C:2009:66, point 67, et du 24 mars 2011, *Commission/Espagne*, C-400/08, EU:C:2011:172, point 124).
- 85 Par conséquent, l'argument relatif à l'existence d'une présomption irréfutable ne saurait prospérer.
- 86 S'agissant, deuxièmement, de l'argument de la Commission relatif aux coûts que les opérateurs économiques doivent supporter du fait de la mesure litigieuse, il ressort du dossier que, depuis le mois de décembre 2012, les opérateurs économiques qui ne sont pas parvenus, à l'expiration du délai fixé à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007, à vendre la totalité des paquets de cigarettes mis à la consommation ont le choix entre la destruction de ceux-ci, assortie du remboursement de la taxe acquittée, laquelle représente 78,08 % du prix des cigarettes, et une nouvelle mise à la consommation de ces paquets, moyennant l'apposition de nouveaux timbres fiscaux.
- 87 Or, s'il est constant, à cet égard, que ces deux types d'opérations génèrent des coûts pour les opérateurs économiques, la Commission n'établit pas que ceux-ci seraient disproportionnés par rapport aux objectifs légitimes poursuivis par la mesure litigieuse.
- 88 En effet, les opérateurs économiques ne doivent supporter ces coûts que s'ils procèdent à des mises à la consommation en quantité excessive. Or, il n'est pas contesté que le marché des cigarettes est caractérisé par une demande très peu élastique et par le fait que les opérateurs économiques connaissent le comportement de ce marché. En outre, le taux d'accise applicable au titre d'une année est connu à l'avance, à savoir le 15 octobre de l'année antérieure. Il s'ensuit que les opérateurs économiques sont en mesure de procéder à une planification avisée de la demande de cigarettes de façon à éviter la constitution de stocks excessifs qui pourraient les contraindre à retirer du marché les paquets de cigarettes invendus et, partant, à supporter les coûts liés à leur destruction ou à leur reconditionnement. Par conséquent, l'argument de la Commission relatif aux coûts générés par la mesure litigieuse doit être rejeté.
- 89 S'agissant, troisièmement, de l'argument de la Commission tiré de ce que les sanctions prévues à l'article 109 du RGIT seraient disproportionnées au motif qu'elles peuvent s'élever jusqu'à 165 000 euros, il convient de constater que, en vertu des dispositions prévues à l'article 109 du RGIT citées par la Commission, les infractions y visées sont passibles d'une amende de 250 euros à 165 000 euros ou de 500 euros à 165 000 euros. Or, la Commission n'a ni démontré ni même allégué qu'il aurait été fait une application disproportionnée de ce cadre abstrait de sanctions.

- 90 Il s'ensuit que les inconvénients causés aux opérateurs économiques ne sont pas démesurés par rapport aux objectifs légitimes poursuivis par la mesure litigieuse, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 52 de ses conclusions.
- 91 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, le premier grief n'est fondé qu'en ce que la mesure litigieuse s'applique également en l'absence d'augmentation du taux d'accise prenant effet l'année suivant celle qui figure sur le timbre apposé. Le premier grief doit être rejeté pour le surplus.

Sur le second grief, tiré de la violation de l'article 39, paragraphe 3, de la directive 2008/118 et du principe de proportionnalité

Argumentation des parties

- 92 La Commission soutient que la mesure litigieuse méconnaît également l'article 39, paragraphe 3, de la directive 2008/118, dans la mesure où elle crée des entraves à la libre circulation des produits soumis à accise. En effet, la crainte des importateurs de ne pas parvenir, en cas d'augmentation du taux d'accise, à vendre des cigarettes dans le délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 pourrait les dissuader de réaliser des acquisitions normales, en particulier en provenance d'autres États membres, et donc affecter le commerce à un niveau qui va au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter, notamment, contre les mises à la consommation excessives avant l'augmentation d'un droit d'accise.
- 93 La République portugaise considère que la mesure litigieuse n'entraîne aucune discrimination entre les produits nationaux et ceux provenant des autres États membres. Elle explique, soutenue à cet égard par la République d'Estonie et la République de Pologne, que cette mesure est pleinement justifiée par les objectifs de protection de la santé publique, de protection de la concurrence, de prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir la réalisation de ces objectifs.

Appréciation de la Cour

- 94 Il convient de rappeler que, selon l'article 39, paragraphe 3, de la directive 2008/118, sans préjudice des dispositions qu'ils peuvent fixer en vue d'assurer l'application correcte du présent article et d'éviter toute forme de fraude, évasion ou abus, les États membres veillent à ce que les marques fiscales ou marques nationales de reconnaissance ne créent pas d'entrave à la libre circulation des produits soumis à accise.
- 95 Or, force est de constater que l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 se borne à prévoir que les paquets de cigarettes peuvent faire l'objet de commercialisation et de vente jusqu'à la fin du troisième mois de l'année suivant celle qui figure sur le timbre fiscal apposé. Une telle limitation dans le temps de la commercialisation et de la vente des paquets de cigarettes, critiquée par la Commission, n'est donc pas une conséquence de l'utilisation d'une marque fiscale et n'a de lien avec celle-ci que dans la mesure où il est renvoyé à l'année qui y figure, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général au point 56 de ses conclusions. Au demeurant, la date de mise à la consommation des cigarettes pourrait être indiquée sur un support autre que le timbre fiscal.
- 96 Dans la mesure où le présent recours en manquement vise le seul article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007, l'appréciation de la conformité de celui-ci au droit de l'Union ne saurait, dès lors, être effectuée à l'aune de l'article 39 de la directive 2008/118.
- 97 Il s'ensuit que le second grief ne saurait être retenu.

- 98 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il y a lieu d'accueillir le présent recours uniquement en ce que la mesure litigieuse s'applique également en l'absence d'une augmentation du taux d'accise prenant effet l'année suivant celle qui figure sur le timbre fiscal, et de rejeter ledit recours pour le surplus.
- 99 Dans ces conditions, en prévoyant que les cigarettes mises à la consommation au cours d'une année donnée ne peuvent plus être commercialisées ni vendues au public après l'expiration du délai prévu à l'article 27, sous a), de l'arrêté n° 1295/2007 lorsqu'il n'y a pas d'augmentation du taux d'accise sur ces produits prenant effet l'année suivante, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118/CE et du principe de proportionnalité.

Sur les dépens

- 100 En vertu de l'article 138, paragraphe 3, du règlement de procédure de la Cour, lorsque les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, chaque partie supporte ses propres dépens, à moins que, au vu des circonstances de l'espèce, la Cour estime qu'il est justifié qu'une partie supporte, outre ses propres dépens, une fraction des dépens de l'autre partie.
- 101 En l'espèce, la Commission et la République portugaise ont conclu chacune à la condamnation aux dépens de l'autre partie. La République portugaise ne succombant que partiellement au recours en manquement, il y a lieu, au vu des circonstances de l'espèce, de condamner la Commission à supporter la moitié des dépens exposées par cet État.
- 102 Conformément à l'article 140, paragraphe 1, de ce même règlement de procédure, les États membres et les institutions qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) déclare et arrête :

- 1) **En prévoyant que les cigarettes mises à la consommation au cours d'une année donnée ne peuvent plus être commercialisées ni vendues au public après l'expiration du délai prévu à l'article 27, sous a), de la Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (arrêté n° 1295/2007 du ministère des Finances et de l'Administration publique), du 1^{er} octobre 2007, dans sa version applicable au présent recours, lorsqu'il n'y a pas d'augmentation du taux d'accise sur ces produits prenant effet l'année suivante, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, et du principe de proportionnalité.**
- 2) **Le recours est rejeté pour le surplus.**
- 3) **La République portugaise supporte la moitié de ses propres dépens.**
- 4) **La Commission européenne supporte ses propres dépens et est condamnée à supporter la moitié des dépens exposés par la République portugaise.**
- 5) **Le Royaume de Belgique, la République d'Estonie et la République de Pologne supportent chacun leurs propres dépens.**

Signatures