Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 27 октомври 2016 година[1]

Дело C-126/15

Европейска комисия
срещу

Португалска република

„Данъчно право — Акциз върху тютюневи изделия — Директива 2008/118/ЕО — Член 7, член 9, първа алинея и член 39, параграф 3 — Ограничаване на разпространението и продажбата — Данъчни обозначения — Пропорционалност“

I – **Въведение**

1. Настоящото производство по иск за установяване на неизпълнения на задължения, предявен от Европейската комисия срещу Португалската република, поставя по същество въпроса дали Директива 2008/118/ЕО относно общия режим на облагане с акциз[2] (наричана по-нататък „Директивата за акциза“) допуска уредба на държава членка, по силата на която продажбата на пакети цигари след освобождаването им за потребление е разрешена само в рамките на определен срок.

2. Този въпрос възниква с оглед на мерки, които Португалия е предприела срещу т.нар. „forestalling“ на тютюневи изделия. Под това понятие се разбира явлението, при което преди предстоящо увеличение на акциза върху тютюна производителите освобождават за потребление прекомерно големи количества стоки при действието на старата данъчна ставка, за да забавят пораждането на действие на увеличения данък. Такива практики намаляват размера на постъпленията в държавния бюджет и Комисията не оспорва, че по принцип насрещни мерки на държавите членки са допустими[3]. В случая на предприетите от Португалия предпазни мерки обаче Комисията смята, че не е спазен принципът на пропорционалност.

3. Значението на правния спор се простира отвъд Португалия, тъй като в други държави членки съществуват подобни разпоредби. Така поради тази причина Комисията е започнала производство за установяване на неизпълнение на задължения и срещу Естония[4].

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

3 — Нещо повече, Комисията дори счита, че предохранителните мерки, съществуващи понастоящем в Съюза, не са достатъчни (вж. Съобщение от 6 юни 2013 г., COM(2013) 324 окончателен, стр. 11).

4 — Вж. MEMO/14/537 от 25 септември 2014 г. Образуваното срещу Унгария производство за установяване на неизпълнение на задължения (вж. MEMO/14/293) е прекратено, тъй като Унгария е изменила законодателството си.

II – **Правна уредба**

A– *Правото на Съюза*

4. Както следва от член 1, параграф 1 от Директивата за акциза, тя установява общ режим по отношение на акциза. Съгласно буква в) от тази разпоредба тютюневите изделия подлежат на облагане с акциз.

5. Член 7 от Директивата за акциза предвижда в частност:

„1. Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;

[…]“.

6. Член 9 от Директивата за акциза гласи:

„Прилагат се условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление.

Акцизът се начислява и събира и, при необходимост, възстановява или опрощава в съответствие с установените от всяка държава членка процедури. Държавите членки прилагат едни и същи процедури по отношение на стоките с произход от страната и тези от другите държави членки“.

7. Член 39 от Директивата за акциза предвижда:

„1. Без да се засягат разпоредбите на член 7, параграф 1, държавите членки могат да изискват акцизните стоки да носят данъчни обозначения или национални разпознавателни обозначения, използвани за данъчни цели за данъчни цели, в момента, в който те се освобождават за потребление на тяхна територия […].

[…]

3. Без да се засягат разпоредбите, които държавите членки могат да приемат с оглед правилното прилагане на настоящия член и предотвратяването на избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, държавите членки следят данъчните обозначения или националните разпознавателни обозначения, посочени в параграф 1, да не препятстват свободното движение на акцизни стоки.

[…]“.

Б– *Португалското право*

8. Съгласно член 110 от Código dos Impostos Especiais de Consumo (португалския Закон за акцизите, наричан по-нататък „CIEC“) преди освобождаването им за потребление върху опаковките за продажба на дребно на тютюневи изделия, които са предназначени за потребление на територията на страната, трябва да се постави данъчно обозначение.

9. В член 27 от Наредба № 1295/2007 на Министерство на финансите и публичната администрация (наричана по-нататък „Наредбата“) са определени срокове за пускането на пазара и продажбата на тютюневи изделия. По отношение на пакетите цигари срокът изтича в края на третия месец на годината, следваща годината, посочена в данъчното обозначение, по отношение на тютюн за пушене — в края на следващата година, а по-отношение на пури и пурети — в края на петата поред следваща година [5].

10. Освен това съгласно член 106 от CIEC освобождаването за потребление на цигари през периода от 1 септември до 31 декември на годината се урежда от специални правила. През посочения период икономическите оператори могат да освобождават за потребление цигари само в определени максимални количества. Максималното месечно количество се определя на базата на средното месечно количество цигари, освободени за потребление през дванадесетте месеца, непосредствено предхождащи посочения период, плюс 10%. При основателно искане може да се допусне изключение от това правило.

11. Членове 19 и 20 от CIEC съдържат разпоредби относно възстановяването на вече платения акциз. Основание за възстановяване представлява, наред с останалото, унищожаването на стоките под контрола на компетентните органи.

12. Съгласно точка 4.2.9 от глава XII от Наръчника по акцизите, издаден от данъчните и митническите органи, продуктите, които повече не могат да бъдат продавани поради предвидения в член 27 от Наредбата срок, могат отново да бъдат освободени за потребление посредством поставяне на ново данъчно обозначение.

13. Съгласно член 109 от Regime Geral das Infracções Tributárias (Общ регламент в областта на данъчните нарушения) за освобождаването за потребление на продукти в нарушение на разпоредбите относно данъчните обозначения или допустимите количествени ограничения се налага глоба в размер от 250 EUR до 165 000 EUR.

III – **Досъдебно производство и искания на страните**

14. Комисията счита, че член 27 от Наредбата нарушава член 7, член 9, първа алинея и член 39, параграф 3 от Директивата за акциза, тъй като пакетите цигари, които вече са обложени с данък и са освободени за потребление, повече не могат да бъдат разпространявани и продавани след изтичането на предвидения в посочената разпоредба срок. В резултат на това Комисията започва производство за установяване на неизпълнение на задължения, което е предмет на настоящия спор. След като с официално уведомително писмо от 23 ноември 2009 г. и с допълнително официално уведомително писмо от 4 юни 2010 г. Комисията приканва Португалия да вземе становище по твърденията за нарушения, на 22 юни 2012 г. и допълнително — поради поправката на определени грешки — на 31 май 2013 г. съответно Комисията отправя до тази държава членка мотивирано становище и определя срок от два месеца за отстраняване на твърдяното нарушение.

5 — В отклонение от посочената разпоредба член 28 от Наредбата предвижда, че опаковките за цигари, които носят данъчно обозначение, валидно за 2007 г., съответно за 2008 г., могат да бъдат търгувани и продавани до края на петия месец на 2008 г., съответно до края на четвъртия месец на 2009 г.

15. Тъй като Португалия не се съобразява с тези становища, на 12 март 2015 г. Комисията предявява настоящия иск.

16. Комисията иска от Съда:

— да установи, че като по отношение на вече обложени с данък пакети цигари, освободени за потребление през определена финансова година, е наложила забрана за търговия и продажба на дребно след изтичането на прекомерно кратък срок, предвиден в член 27 от Наредба № 1295/2007 на Министерство на финансите и публичната администрация, Португалската република не се е съобразила с разпоредбите на член 7, член 9, първа алинея и член 39, параграф 3 от Директива 2008/118/ЕО1 относно общия режим на облагане с акциз и с принципа на пропорционалност,

— да осъди Португалската република да заплати съдебните разноски.

17. Португалската република иска от Съда:

— да отхвърли иска,

— да осъди Европейската комисия да заплати съдебните разноски.

18. Кралство Белгия, Република Естония и Република Полша са допуснати да встъпят по делото. Те подкрепят исканията на Португалия.

19. Страните представят писмени становища.

IV – **Правен анализ**

20. По силата на спорната в настоящото производство уредба, член 27 от Наредбата, в Португалия се прилага ограничение във времето за продажбата на цигари, което се определя с бандерол, поставен върху опаковката. Съгласно посочената разпоредба цигарите могат да бъдат продавани само за максимален срок от три месеца след изтичане на годината, през която те са били освободени за потребление.

A– *По първото основание на иска, свързано с членове 7 и 9 от Директивата за акциза и принципа на пропорционалност*

21. Като първо основание Комисията сочи, че член 27 от Наредбата нарушава членове 7 и 9 от Директивата за акциза, както и принципа на пропорционалност. Според Комисията от посочените разпоредби на Директивата следва, че след освобождаването им за потребление държава членка не може да облага тютюневи изделия с допълнителен данък освен дължимия акциз и по данъчни съображения да ограничава разпространението им. Според Комисията именно такъв обаче е случаят в Португалия, тъй като по силата на спорната разпоредба пакетите цигари могат да бъдат разпространявани само за ограничен период. Следователно било налице нарушение на членове 7 и 9. Макар Комисията да не изключва възможността за обосновка по съображения от обществен интерес, според нея все пак е нарушен най-малкото принципът на пропорционалност.

22. Португалия оспорва тези доводи, като твърди, че спорната разпоредба не води до задължение за плащане на допълнителен акциз върху вече освободени за потребление продукти. На икономическите оператори се възстановявал акцизът, платен от тях върху пакетите цигари, които повече не можело да бъдат продавани поради ограничението във времето. Алтернативно стоката можела отново да бъде освободена за потребление, като се постави ново данъчно обозначение и се заплати приложимата в случая данъчна ставка.

23. При анализа на посоченото първо основание на иска най-напред ще разгледам членове 7 и 9 от Директивата за акциза (по този въпрос вж. т. 1 по-нататък), а след това — принципа на пропорционалност (по този въпрос вж. т. 2 по-нататък).

1. Членове 7 и 9 от Директивата за акциза

24. Съгласно член 7 от Директивата за акциза задължението за акциз върху тютюневите изделия възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка. В общия случай (член 7, параграф 2, буква а) този момент съответства на момента на извеждане на акцизни стоки от т.нар. „режим отложено плащане на акциз“, т.е. на извеждането им от производствената фабрика или от друг данъчен склад. В допълнение към това член 9, първа алинея постановява, че се прилагат условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, където е извършено освобождаването за потребление.

25. В самото начало следва да се посочи, че противно на поддържаното от Комисията становище, от членове 7 и 9 от Директивата за акциза не може да се изведе забрана да се ограничи във времето продажбата на пакети цигари, както е предвидено в спорния член 27 от Наредбата. Напротив, член 7 определя само момента, от който възниква задължението за акциз, а в член 9 се препраща към правото на държавите членки по отношение на съответните условия за облагане и на приложимата ставка на акциза.

26. Доколкото освен това икономическите оператори отново освобождават за потребление пакети цигари след унищожаването на старото данъчно обозначение и поставянето на ново такова, в светлината на членове 7 и 9 от Директивата за акциза тази операция не представлява облагане с допълнителен данък, а самостоятелно възникване на данъчното събитие.

27. Дори да се предположи, че със самото ограничаване на продажбата принципно се нарушават членове 7 и 9 от Директивата за акциза, непонятно е защо, както твърди Комисията, по аналогия със съдебната практика в областта на основните свободи при все това да следва да се постави въпросът за обосноваване на това ограничаване поради съображения от обществен интерес. В крайна сметка смисълът и целта на дадена мярка за хармонизиране, освен ако не е изрично предвидено, е именно държавите членки по принцип да не могат да се отклоняват от нея[6].

28. Доколкото обаче по отношение на условията за облагане, както и по отношение на приложимата ставка на акциза член 9, първа алинея от Директивата за акциза препраща към националното право в сила към датата, на която акцизът става изискуем, това неминуемо предполага държавите членки да разполагат с нормотворчески правомощия в тази област. В този смисъл член 9, втора алинея оправомощава и изрично държавите членки да установяват процедурите за начисляване, за събиране и при необходимост, за възстановяване и опрощаване на акциза.

6 — Вж. например в приложното поле на член 114 ДФЕС предвидените много строги условия за дерогиращи национални разпоредби в параграф 5 от тази разпоредба.

29. Във връзка със събирането на акциза върху тютюневите изделия правомощието по член 9, първа алинея от Директивата за акциза включва приемането на мерки срещу освобождаването за потребление на прекомерно големи количества тютюневи изделия. От съдебната практика следва, че всъщност държавите членки имат не само право да приемат мерки за защита на правата на държавния бюджет[7]. Напротив, от член 4, параграф 3 ДЕС произтича и задължение на държавите членки да гарантират ефективното събиране на акцизите[8]. Това събиране не би било гарантирано, ако икономическите оператори можеха временно да избегнат облагането с по-висока данъчна ставка чрез спекулации. Както самата Комисия правилно посочва, такива практики представляват форма на злоупотреба. Целта за предотвратяване на действията, представляващи злоупотреба, е многократно подчертавана и в Директивата за акциза[9].

30. Освен това мерките преследват и цели в областта на общественото здраве. Равнището на данъчно облагане действително е основен фактор при определянето на цената на тютюневите изделия, която от своя страна влияе върху навиците на потребителите по отношение на тютюнопушенето[10]. Следователно, когато става въпрос за тютюневи изделия, данъчното законодателство представлява важен инструмент за борба с употребата на тези продукти и за закрила на общественото здраве[11]. Освобождаването за потребление на прекомерно големи количества тютюневи изделия обаче възпрепятства влизането в сила на по-високата данъчна ставка и в следствие на това — търсеното въздействие върху нивото на цените.

31. Освен това следва да се направи позоваване на Рамковата конвенция за контрол на тютюна на Световната здравна организация, страни по която са както Съюзът, така и всички негови държави членки[12]. Съгласно член 6 от Рамковата конвенция страните следва да преследват данъчна политика, насочена към намаляването на употребата на тютюн. В това отношение в Насоките за прилагането на член 6 се препоръчва по-специално прилагането на мерки за борба с „forestalling“[13]. Въпреки че тези насоки сами по себе си не са правнообвързващи, те служат като насоки за Съюза и държавите членки при прилагането на Рамковата конвенция[14].

32. В резултат на това се налага изводът, че не могат да бъдат приети доводите на Комисията, според които член 27 от Наредбата дори принципно нарушава членове 7 и 9 от Директивата за акциза. Напротив, в областта на акциза върху тютюневите изделия член 9, първа алинея предоставя правомощие за приемането на мерки за борба с „forestalling“. При упражняване на правомощията, предоставени им от правото на Съюза, държавите членки обаче трябва да

7 — Вж. решения от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 47), от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 20) и от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 31).

8 — Вж. в този смисъл решения от 17 юли 2008 г., Комисия/Италия (C-132/06, EU:C:2008:412, т. 37) и от 7 май 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25).

9 — Вж. съображение 31, член 11 или член 39, параграф 3 от Директивата за акциза. Вж. също решение от 15 юни 2006 г., Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, т. 43).

10 — Вж. съображение 16 от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24), както и решения от 4 март 2010 г., Комисия/Франция (C-197/08, EU:C:2010:111, т. 52), Комисия/Австрия (C-198/08, EU:C:2010:112, т. 42) и Комисия/Ирландия (C-221/08, EU:C:2010:113, т. 54).

11 — Вж. решения от 5 октомври 2006 г., Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, т. 58), и от 4 март 2010 г., Комисия/Франция (C-197/08, EU:C:2010:111, т. 52), Комисия/Австрия (C-198/08, EU:C:2010:112, т. 42) и Комисия/Ирландия (C-221/08, EU:C:2010:113, т. 54).

12 — Одобрена с Решение 2004/513/ЕО на Съвета от 2 юни 2004 г. (ОВ L 213, 2004 г., стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 35, стр. 223).

13 — Вж. „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC“, приети от Конференцията на страните по конвенцията на шестото ѝ заседание в Москва (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Вж. решения от 4 май 2016 г., Philip Morris Brands и др. (C-547/14, EU:C:2016:325, т. 111) и Полша/Парламент и Съвет (C-358/14, EU:C:2016:323, т. 45).

спазват общите принципи на правото, сред които е и по-специално принципът на пропорционалност [15], който Комисията счита, че е нарушен в настоящия случай. Следователно при това положение ограничаването на продажбата по силата на член 27 от Наредбата ще нарушава член 9, първа алинея от Директивата, ако това ограничение е непропорционално.

2. По принципа на пропорционалност

33. При проверката за пропорционалност на мярка в областта на косвените данъци Съдът редовно в самото начало посочва, че държавите членки следва да използват средства, които, от една страна, позволяват ефективното постигане на преследваните от вътрешното право цели, и същевременно, от друга страна, в най-малка степен засягат целите и принципите, въведени от съответната правна уредба на Съюза [16]. Съгласно произтичаща от постоянната съдебна практика по-точна формулировка на изискванията на принципа на пропорционалност мярката трябва да бъде годна да осъществява преследваните с нея легитимни цели и не трябва да надхвърля границите на необходимото за осъществяването на тези цели [17]. При това следва да се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения; освен това наложените тежести не трябва да са несъразмерни с преследваните цели [18].

34. По-нататък ще се придържам към посочената схема за проверка и най-напред ще разгледам подходящия характер на португалската правна уредба (по този въпрос вж. буква а) по-нататък), необходимостта от нея (по този въпрос вж. буква б) по-нататък), както и нейната съразмерност (по този въпрос вж. буква в) по-нататък).

а) Подходящ характер

35. Португалската правна уредба представлява средство, което е годно да осъществява преследваните с нея цели. На икономическите оператори ефективно им е отнет стимулът да освобождават за потребление прекомерно големи налични количества, тъй като им е известно, че пакети цигари, които са освободени за потребление през определена година, могат да бъдат продавани само до края на март на следващата година.

б) Необходимост

36. Комисията обаче оспорва необходимостта от мярката. Ето защо следва да се провери дали преследваните с разпоредбата цели не биха могли да бъдат постигнати с по-малко ограничителни, в същата степен годни средства.

Максимални количества, предназначени за освобождаване за потребление

15 — Вж. решения от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 45—48), от 11 май 2006 г., Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, EU:C:2006:309, т. 30), от 26 март 2015 г., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, т. 47) и от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, т. 20).

16 — Вж. решения от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 46), от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 52), от 18 ноември 2010 г., X (C-84/09, EU:C:2010:693, т. 36) и от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 30).

17 — Вж. решения от 18 ноември 1987 г., Maizena и др. (137/85, EU:C:1987:493, т. 15), от 12 ноември 1996 г., Обединено кралство/Съвет (C-84/94, EU:C:1996:431, т. 57), от 10 декември 2002 г., British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, т. 122), от 16 юни 2015 г., Gauweiler и др. (C-62/14, EU:C:2015:400, т. 67) и от 4 май 2016 г., Philip Morris Brands и др. (C-547/14, EU:C:2016:325 т. 165).

18 — Решения от 11 юли 1989 г., Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, т. 21), от 12 юли 2001 г., Jippes и др. (C-189/01, EU:C:2001:420, т. 81) и от 9 март 2010 г., ERG и др. (C-379/08 и C-380/08, EU:C:2010:127, т. 86); в същия смисъл и решение от 16 юни 2015 г., Gauweiler и др. (C-62/14, EU:C:2015:400, т. 91).

37. Комисията счита, на първо място, че сама по себе си разпоредбата на член 106 от CIEC представлява такова по-малко ограничително средство. Съгласно тази разпоредба през периода от 1 септември до 31 декември икономическите оператори могат да освобождават за потребление пакети цигари само в определени максимални количества.

38. Този довод обаче е неубедителен. Разпоредбата би могла да бъде заобиколена, като прекомерно големи количества бъдат освободени за потребление през периода преди 1 септември. Този извод логично следва и от предоставените от Португалия данни, според които през август се освобождават за потребление изключително много цигари.

39. Целогодишното ограничение на количеството цигари, което може да бъде освободено за потребление, също не може да се счита за средство, което е също толкова подходящо и по-малко ограничително. Напротив, би представлявало намеса в свободата на действие на икономическите оператори, ако те поначало трябваше постоянно да търгуват с максимални количества. За разлика от това, доколкото може да се установи, съгласно прилаганата в Португалия система през периода от януари до август икономическите оператори по принцип могат да освобождават за потребление неограничен брой цигари, но им е известно, че тези цигари могат да бъдат продавани по надлежния ред само до края на март на следващата година.

Продължителност на срока

40. На следващо място, Комисията счита, че срокът, в който в Португалия могат да бъдат продавани освободени за потребление цигари, е прекомерно кратък. В това отношение тя се позовава на Директива 2001/37/ЕО [19], която предвижда нови изисквания за етикетирането на тютюневите изделия, а по отношение на цигарите определя преходни периоди от една година, за да отговарят на тези изисквания [20].

41. Преходен период като определения в посочената директива обаче по самото си естество се различава съществено от спорното в случая ограничаване във времето на продажбата. Въведените с тази директива нови изисквания налагат често изменения на съществуващите производствени съоръжения, което оправдава въвеждането на определен преходен период. За разлика от това спорната разпоредба не води до технически изменения, към които производителите тепърва трябва да се приспособят. Освен това срок за продажба, който продължава до изтичането на годината, следваща годината, през която е осъществено освобождаването за потребление, както Комисията имплицитно предлага, на практика би позволил в хипотезата на срок с най-голяма продължителност подлежащите на облагане с новата данъчна ставка цигари да бъдат освободени за потребление едва една година след влизането в сила на увеличението на данъка. Ето защо това би било наистина по-малко ограничително, но не и също толкова подходящо средство за предотвратяване на спекулациите, тъй като такъв дълъг срок би ограничил в много съществена степен ефективността на спорната разпоредба.

42. В отговор на доводите на Комисията Португалия изтъква освен това, че цигарите, освободени за потребление на територията на страната, се продават средно в рамките на два месеца. Спорната разпоредба отчитала това обстоятелство и давала пълна възможност за продажбата на стоките.

19 — Директива 2001/37/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 5 юни 2001 година за сближаване на законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите членки относно производството, представянето и продажбата на тютюневи изделия (ОВ L 194, 2001 г., стр. 26; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 7, стр. 125).

20 — Вж. член 14, параграф 2 от посочената директива.

43. Комисията възразява, че двумесечният срок за пазарна реализация представлява само средна стойност. В това отношение тя се ограничава да посочи, че пазарната реализация на стоки от по-малки, не толкова известни марки, е по-продължителна и че не се държи сметка за сезонните колебания, без обаче да оспори довода на Португалия и по същество. Възможно най-краткият срок, в който могат да бъдат продавани цигари съгласно португалската разпоредба — три месеца, така или иначе в най-добрия случай обаче се отнася само до онези цигари, които се освобождават за потребление в самия край на дадена година. В колкото по-ранен момент се осъществява посоченото освобождаване за потребление, толкова повече време ще бъде предоставено на разположение и за продажбата на стоките. Обстоятелството, че по отношение на тютюна за пушене, съответно по отношение на пурите и пуретите се прилагат по-дълги срокове за продажба, също не води до никакъв друг извод, тъй като става въпрос за различни от обикновените цигари изделия, чиято пазарна реализация има съответно собствена средна продължителност.

Липса на значителни увеличения на акциза върху тютюневите изделия

44. По-нататък Комисията оспорва необходимостта от португалската уредба, като изтъква довода, че през изминалите години и без това не се е стигнало до значителни увеличения на акциза върху тютюневите изделия.

45. Както обаче следва от иска на самата Комисия, през изминалите години данъкът е бил ежегодно увеличаван и в периода 2009—2015 г. се е покачил с 14,7%. На пазар, който се характеризира с ниски маржове и е голям по обем, какъвто е пазарът на цигари, незначителните увеличения на данъка сами по себе си могат да създадат стимул за заобикалянето им по възможност и за самопредоставянето на конкурентно предимство.

46. Ограничаването на продажбата обаче не може да се счита за необходимо, когато данъчната ставка остава непроменена или дори се намалява. Този извод се налага, тъй като в такива случаи поначало липсва стимул за формирането на прекомерно големи налични количества. Доколкото португалската разпоредба се прилага и в тази хипотеза, основанието в тази му част следва да се уважи по същество. Доводът на Португалия, според който ограничаването на продажбата е необходимо и в тези случаи, за да се изпълни ежегодната промяна на данъчните обозначения, което е необходимо по съображения за предотвратяване на данъчните измами, е неубедителен с оглед на по-дългите срокове за продажба, приложими по отношение на пурите и пуретите, съответно по отношение на тютюна за пушене.

в) Съразмерност

47. Независимо от това накрая следва да се анализират доводите на Комисията, които се отнасят до пропорционалността на португалската разпоредба в по-тесен смисъл. Всъщност, дори да е подходяща и необходима за осъществяването на легитимни цели, дадена мярка обаче не трябва да причинява неудобства, които са несъразмерни с преследваните цели. Следователно е необходимо да се осигури, че разпоредба като спорната в случая няма да засяга прекомерно интересите на икономическите оператори.

Необорима презумпция

48. Комисията упреква Португалия, че на основание на спорната уредба по отношение на пакетите цигари, които не са продадени в края на срока, установява необорима презумпция, че те са били освободени за потребление в прекомерно големи количества. Според Комисията не съществува възможност за представяне на доказателства в обратен смисъл. Такава необорима презумпция обаче била недопустима с оглед на практиката на Съда, произтичаща от решение

Molenheide и др.[21].

49. Посоченото дело се отнася до национална уредба, в приложение на която на данъчнозадълженото лице е отказано право на приспадане на ДДС по получени доставки, което съставлява неразделна част от системата на ДДС[22]. Макар и да могат да бъдат очертани паралели с настоящото дело, то все пак е различно. По направено искане Португалия възстановява платения данък върху пакетите цигари, които повече не могат да бъдат продавани, съответно алтернативно, които могат отново да бъдат освободени за потребление. Изискваната от Комисията възможност за представяне на доказателства, че за потребление са освободени цигари не в прекомерни, а в „нормални“ количества, би налагало проверка във всеки конкретен случай и би било свързано със значителни административни разходи. Подобен подход би затруднил в значителна степен прилагането на португалската разпоредба, а и нещо повече, би бил свързан с несигурност, например по отношение на определянето на подходящи референтни количества. В практиката на Съда обаче е установено, че с оглед на преследването на легитимни цели държавите членки могат да прибягват до правила, които могат лесно да се прилагат и контролират[23].

Разходи, които възникват за икономическите оператори

50. Комисията се позовава на разходите, които възникват за икономическите оператори във връзка с това, като по този начин не се стига до друг извод. Несъмнено в хипотезата на пакети цигари, които повече не могат да бъдат продавани, въпреки възстановяването на акциза, който съставлява много съществен дял от цената на цигарите[24], за производителите или вносителите възникват разходи в резултат на унищожаването на стоките, съответно, ако е необходимо, в резултат на новото им опаковане. При все това внимателно планиране на продажбите следва да осигури предварително предотвратяването до голяма степен на остатъчни количества стоки, които повече не могат да бъдат продавани. Това се отнася точно до пазар като този на цигари, който — както твърди Португалия, без тези нейни твърдения да са оборени — се характеризира с малка еластичност на търсенето и с пазарно поведение, което до голяма степен е известно. Освен това наличието на непродадени количества стоки ни най-малко не трябва непременно да се дължи на ограничението за тяхната продажбата във времето, като може да е следствие например и от поставената твърде висока цена.

Непропорционална наказателноправна санкция

51. На последно място, оспорваната от Комисията разпоредба на член 109 от Общия регламент в областта на данъчните нарушения, съгласно която за нарушения могат да бъдат налагани глоби в размер до 165 000 EUR, също не поражда съмнения. Държавите членки не само имат право, а и дори са задължени да налагат ефективни санкции за нарушения[25]. Нещо повече, нито Комисията твърди, че е налице непропорционално прилагане на наказателноправната разпоредба, нито бяха установени данни за това.

52. Следователно причинените неудобства на икономическите оператори не са несъразмерни с преследваните с португалската правна уредба цели. Напротив, преценена като цяло, тя води до справедлив баланс между интересите.

21 — Решение 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Вж. решения от 6 юли 1995 г., BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, т. 18), от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 39) и от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 30).

23 — Вж. в този смисъл решения от 10 февруари 2009 г., Комисия/Италия (C-110/05, EU:C:2009:66, т. 67), от 4 юни 2009 г., Mickelsson и Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, т. 36), от 16 декември 2010 г., Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, т. 82) и от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 124).

24 — Според предоставените от Португалия данни за януари 2015 г. делът на акциза в цената на цигарите възлиза на 78,08%.

25 — Вж. в този смисъл също изрично член 20, параграф 3 от Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), отменена с Директивата за акциза.

г) Заключение по първото основание

53. Следователно първото основание следва да се уважи по същество само доколкото след изтичането на предвидения в член 27 от Наредбата срок Португалия забранява продажбата на пакети цигари, които през определена финансова година са обложени с данък и са освободени за потребление, и когато акцизът върху тютюна не е бил увеличен, считано от следващата година.

Б– *По второто основание, свързано с член 39, параграф 3 от Директивата за акциза и с принципа на пропорционалност*

54. Като второ основание Комисията сочи нарушение на член 39, параграф 3 от Директивата за акциза. Предвиденото в член 27 от Наредбата ограничаване на продажбата във времето създавало пречки за свободното движение на акцизни стоки, тъй като пакетите цигари, на които е поставено данъчното обозначение за определена финансова година, можели да бъдат продавани и разпространявани само до края на третия месец на годината, следваща годината, посочена в данъчното обозначение. Поради загриженост за наличните количества, които повече не са допуснати до продажба, вносителите можели да се въздържат да извършват покупки, в резултат на което търговията се засягала непропорционално.

55. Съгласно член 39, параграф 3 от Директивата за акциза изискването акцизните стоки да носят данъчно обозначение, без да се засягат мерките, приети с оглед на предотвратяването на избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, не трябва да препятства свободното движение на тези стоки.

56. Противно на становището на Комисията, не е налице нарушение на посочената разпоредба. Спорната португалска уредба предвижда, че срокът за продажбата на пакети цигари изтича в края на третия месец на годината, която следва след годината, посочена в данъчното обозначение. Следователно оспореното от Комисията ограничение на продажбата не е последица от използването на данъчни обозначения, а е свързано с това използване само доколкото се препраща към годината, посочена в тези обозначения. Това обстоятелство обаче не може да бъде от определящо значение за преценката на португалската уредба, тъй като годината, през която е осъществено освобождаването за потребление, би могла да бъде ясно обозначена и по начин, различен от поставянето на данъчно обозначение върху пакета цигари.

57. Дори член 27 от Наредбата да се преценява с оглед на член 39, параграф 3 от Директивата за акциза, не може да се приеме, че са налице непропорционални пречки за движението на стоките. Независимо дали мярката, чието недискриминационно прилагане не се оспорва в настоящия случай, изобщо следва да се квалифицира като пречка по смисъла на член 39, параграф 3, при всички случаи тя обслужва преследването на легитимни цели и по принцип не поражда съмнения относно своята пропорционалност. Напротив, тя цели именно запазването на стабилна пазарна среда, тъй като с нея се предотвратява по-специално възможността по-големи, финансово мощни пазарни участници да получават конкурентни предимства в резултат на „forestalling“ [26]. Следователно в крайна сметка разпоредбата допринася и за това да се гарантира функционирането на вътрешния пазар [27].

58. Ето защо второто основание следва да се отхвърли по същество.

26 — Относно използването на „forestalling“ като средство за целенасочено увеличаване на пазарните дялове вж. също изготвеното за Европейската комисия проучване от *Stener Pedersen*, H. et al. Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products. TAXUD/2012/DE/341 (2014), p. 144 sq.

27 — Относно тази цел вж. съображения 2 и 8 от Директивата за акциза.

B– *Заключение и съдебни разноски*

59. Ето защо искът трябва да бъде частично уважен по първото основание, а в останалата му част — да се отхвърли.

60. Съгласно член 138, параграф 3 от Процедурния правилник когато всяка от страните е загубила по едно или няколко основания, всяка страна понася направените от нея съдебни разноски, освен ако предвид всички обстоятелства по делото не Съдът счете, че е оправдано една от страните да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и част от съдебните разноски на другата страна. Тъй като и двете страни са направили искане другата страна да бъде осъдена да заплати съдебните разноски и Португалия е загубила делото само по една част от предявените основания, предлагам Комисията да бъде осъдена да заплати половината от съдебните разноски на тази държава членка. Съдебните разноски на встъпилите страни следва да се присъдят в съответствие с член 140, параграф 1 от Процедурния правилник.

V – **Заключение**

61. Поради това предлагам на Съда да постанови следното:

„1) Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 9, първа алинея от Директива 2009/118/ЕО и е нарушила принципа на пропорционалност, тъй като пакетите цигари, освободени за потребление през определена финансова година, повече не могат да бъдат разпространявани и продавани публично след изтичането на срока по член 27 от Наредба № 1295/2007 и в случаите, когато приложимият за цигари акциз не е бил увеличен, считано от годината, следваща съответната финансова година.

2) Отхвърля иска в останалата му част.

3) Португалската република понася половината от направените от нея съдебни разноски. Комисията понася, наред с направените от нея съдебни разноски, половината от съдебните разноски на Португалската република.

4) Кралство Белгия, Република Австрия и Република Естония понасят съответно направените от тях съдебни разноски“.