JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. október 27.[1]

C-126/15. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Portugál Köztársaság

„Adójog — Dohánygyártmányok jövedéki adója — 2008/118/EK irányelv — 7. cikk, a 9. cikk első bekezdése és a 39. cikk (3) bekezdése — Kereskedelmi és értékesítési korlátozás — Adózási jelzések — Arányosság”

I – Bevezetés

1. Az Európai Bizottságnak a Portugál Köztársaság elleni jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárása lényegében azt a kérdést veti fel, hogy ellentétes-e a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről szóló 2008/118/EK irányelvvel[2] (a továbbiakban: a jövedéki adóról szóló irányelv) az a tagállami szabályozás, amelynek alapján a cigarettásdobozok forgalomba hozatalukat követő értékesítése csak egy bizonyos határidőn belül megengedett.

2. A kérdés olyan intézkedésekkel összefüggésben merül fel, amelyeket Portugália a dohánygyártmányokat érintő úgynevezett „forestalling” ellen hozott. Ez alatt azt értik, hogy gyártók a dohány jövedéki adójának közeljövőben várható emelése előtt túlzottan nagy mennyiségű árut bocsátanak szabad forgalomba a régi adómértékkel abból a célból, hogy a felemelt adó hatálybalépését késleltessék. Az ilyen gyakorlat csökkenti a kincstár bevételét, és a Bizottság nem vitatja, hogy főszabály szerint megengedhetők a tagállami ellenintézkedések.[3] Portugália intézkedései esetében azonban úgy ítéli meg, hogy nem tartják tiszteletben az arányosságot.

3. A jogvita jelentősége túlmutat Portugálián, mivel más tagállamokban hasonló szabályok vannak érvényben. Így a Bizottság ebből az okból Észtország ellen is kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indított.[4]

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv, HL 2009. L 9., 12. o.

3 — Ráadásul a Bizottság ezen túlmenően úgy véli, hogy az Unióban jelenleg fennálló intézkedések nem elégségesek, lásd: a 2013. június 6-i közlemény, COM(2013) 324 végleges, 11. o.

4 — Lásd: a 2014. szeptember 25-i MEMO/14/537. A Magyarországgal szemben kezdeményezett kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást (lásd MEMO/14/293) 2015. április 29-én megszüntették, mivel Magyarország módosította jogszabályait.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

4. A jövedéki adóról szóló irányelv az 1. cikkének (1) bekezdése alapján általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan. E rendelkezés c) pontja szerint a dohánygyártmányokat jövedéki adó terheli.

5. A jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikke kivonatosan a következőképpen szól:

„(1) A jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik.

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »szabad forgalomba bocsátás« az alábbiak bármelyike:

a) jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is;

[…]”

6. A jövedéki adóról szóló irányelv 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel.

A jövedéki adót az egyes tagállamok az általuk meghatározott eljárás szerint vetik ki és szedik be, valamint – adott esetben – térítik vissza vagy engedik el. A tagállamoknak ugyanazokat a szabályokat kell alkalmazni a nemzeti és a más tagállamból származó termékekre.”

7. A jövedéki adóról szóló irányelv 39. cikkében a következőket rögzítik:

„(1) A 7. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül, a tagállamok megkövetelhetik, hogy a jövedéki termékeket adózási célból adóügyi jelzéssel vagy adózási célú nemzeti azonosító jellel lássák el, amikor szabad forgalomba bocsátásukra a területükön kerül sor.

[…]

(3) Azon rendelkezések sérelme nélkül, amelyeket a tagállamok e cikk megfelelő végrehajtásának érdekében, valamint azért alkotnak, hogy kiküszöböljék az adócsalást, az adókikerülést és az adóval való visszaéléseket, a tagállamok biztosítják, hogy az (1) bekezdés szerinti adózási jelzések vagy nemzeti azonosító jelek ne akadályozzák a jövedéki termékek szabad szállítását [helyesen: szabad mozgását].

[…]”

B – *A portugál jog*

8. A Código dos Impostos Especiais de Consumo (a jövedéki adóról szóló portugál törvény, a továbbiakban: CIEC) 110. cikke szerint a belföldi felhasználásra szánt dohánygyártmányok kiskereskedelmi csomagolását a forgalomba hozataluk előtt adózási jelzéssel kell ellátni.

9. A pénzügyi és közigazgatási minisztérium 1295/2007. sz. végrehajtási rendeletének (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 27. cikke határidőket állapít meg a dohánygyártmányok kereskedelmére és értékesítésére vonatkozóan. Cigarettásdobozok esetében a határidő az adózási jelzésen feltüntetett évet követő év harmadik hónapjának végével, fogyasztási dohány esetében a tárgyévet követő év végével, szivarok és szivarkák esetében a tárgyévet követő ötödik év végével jár le. [5]

10. Ezenkívül a CIEC 106. cikke szerint a cigarettáknak valamely év szeptember 1. napjától december 31. napjáig terjedő időszakában történő szabad forgalomba bocsátására különleges rendelkezések vonatkoznak. Ezen időszak alatt a gazdasági szereplők csak egy bizonyos maximális mennyiségű cigarettát hozhatnak forgalomba. A havi maximális mennyiséget az időszakot közvetlenül megelőző 12 hónap alatt forgalomba hozott cigarettamennyiség havi átlagának 10%-kal növelt értéke alapján kell meghatározni. Ettől indokolt kérelem alapján el lehet térni.

11. A CIEC 19. és 20. cikke a már megfizetett jövedéki adó visszatérítésére vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz. Visszatérítési oknak minősül – többek között – a termék hatósági ellenőrzés alatt történő megsemmisítése.

12. Az adó- és vámhatóság által kiadott, a jövedéki adóról szóló kézikönyv XII. fejezetének 4.2.9. pontja szerint azokat a termékeket, amelyeket a végrehajtási rendelet 27. cikke szerinti határidő alapján már nem lehet értékesíteni, új adózási jelzésnek a terméken történő elhelyezésével újból szabad forgalomba lehet bocsátani.

13. A Regime Geral das Infracções Tributárias (az adóbűncselekményekre vonatkozó általános szabályok) 109. cikke szerint a termékeknek az adózási jelzésre vagy a megengedett mennyiségi korlátozásokra vonatkozó rendelkezések megsértésével történő szabad forgalomba bocsátása 250 eurótól 165 000 euróig terjedő bírsággal sújtható.

III – A pert megelőző eljárás és a kérelmek

14. A Bizottság úgy véli, hogy a végrehajtási rendelet 27. cikke sérti a jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikkét, 9. cikkének első bekezdését és 39. cikkének (3) bekezdését, mivel az ott előírt határidő eltelte után a már megadóztatott és szabad forgalomba bocsátott cigarettásdobozokat nem lehet értékesíteni és nem lehet azokkal kereskedni. A Bizottság ezért megindította a szóban forgó kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást. Miután a Bizottság a 2009. november 23-i felszólító levelével és a 2010. június 4-i kiegészítő felszólító levelével felszólította Portugáliát a kifogásokkal kapcsolatos nyilatkozattételre, 2012. június 22-én, valamint kiegészítőleg – bizonyos hibák kijavítása okából – 2013. május 31-én indokolással ellátott véleményt intézett e tagállamhoz, és két hónapos határidőt határozott meg az állítólagos jogsértés megszüntetésére.

15. Mivel Portugália a véleményben foglaltakat nem teljesítette, a Bizottság 2015. március 12-én benyújtotta a jelen keresetet.

16. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság

– állapítsa meg, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a már megadóztatott és szabad forgalomba bocsátott cigarettásdobozokat egy meghatározott évben kereskedelmi és értékesítési tilalommal sújtotta a végrehajtási rendelet 27. cikkében előírt rendkívül rövid időszak elteltét követően – nem teljesítette a jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikkéből, 9. cikkének első bekezdéséből, valamint 39. cikkének (3) bekezdéséből eredő kötelezettségeit, és megsértette az arányosság elvét;

5 — Ettől eltérően a végrehajtási rendelet 28. cikke rögzíti, hogy a 2007., illetve a 2008. évre vonatkozó adózási jelzéssel rendelkező cigarettásdobozokat a 2008. év ötödik hónapjának végéig, illetve a 2009. év negyedik hónapjának végéig lehet értékesíteni, és lehet azokkal kereskedni.

– a Portugál Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.

17. A Portugál Köztársaság azt kéri, hogy a Bíróság

– utasítsa el a keresetet;

– az Európai Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

18. A Belga Királyság, az Észt Köztársaság és a Lengyel Köztársaság számára engedélyezték a beavatkozókénti részvételt. E beavatkozók Portugália kérelmeit támogatják.

19. A felek az érveiket írásban vitatták meg.

IV – A jogkérdésről

20. A jelen eljárásban vitatott szabályozás alapján a végrehajtási rendelet 27. cikke szerint Portugáliában időbeli korlátozás van érvényben a cigaretták értékesítésére vonatkozóan, amelyet a csomagoláson elhelyezett adójegy határoz meg. Eszerint a cigarettákat a szabad forgalomba bocsátás évének elteltét követő legfeljebb három hónapig lehet értékesíteni.

A – *Az első jogalapról: a jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikke, valamint az arányosság elve*

21. A Bizottság az első jogalapjával azt kifogásolja, hogy a végrehajtási rendelet 27. cikke sérti a jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikkét, valamint az arányosság elvét. Az irányelv említett rendelkezéseiből az következik, hogy a tagállamok a fizetendő jövedéki adón felül nem vethetnek ki további adót a dohánygyártmányokra azok forgalomba hozatalát követően, és adózási okokból nem korlátozhatják az azokkal való kereskedelmet. A Bizottság álláspontja szerint azonban Portugáliában éppen ez a helyzet, mivel a vitatott szabályozás alapján a cigarettásdobozokkal csak meghatározott ideig lehet kereskedni. Következésképpen fennáll a 7. és a 9. cikk megsértése. Jóllehet a Bizottság nem zárja ki a közérdeken alapuló okokkal való igazolást, az arányosság elve azonban mindenképpen sérül.

22. Portugália ezen érvekkel szemben azt hozza fel, hogy a vitatott szabályozás nem jár további jövedéki adó megfizetésére vonatkozó kötelezettséggel a már forgalomba hozott termékek tekintetében. A gazdasági szereplők számára visszatérítik a határidő miatt már nem értékesíthető cigarettásdobozok után megfizetett jövedéki adót. A terméket vagylagosan új adózási jelzésnek a terméken való elhelyezésével és az akkor érvényes adómérték megfizetésével újból forgalomba lehet hozni.

23. Ezen első jogalap értékelése céljából először a jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikkével (lásd erről az 1. pontot), valamint ezt követően az arányosság elvével (lásd erről a 2. pontot) foglalkozom.

1. A jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikke

24. A jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikke szerint a dohánygyártmányokra vonatkozó jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik. Ez rendszerint (a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja) a jövedéki termék úgynevezett adófelfüggesztés alóli kikerülése, azaz a terméket előállító üzemből vagy más adóraktárból való kikerülés időpontjának felel meg. Ezt kiegészítve a 9. cikk első bekezdése rögzíti, hogy az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke megegyezik az adó kivetésének időpontjában a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban hatályban levő feltételekkel és mértékkel.

25. Mindenekelőtt a Bizottság érveivel szemben a jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikkéből nem állapítható meg arra vonatkozó tilalom, hogy a végrehajtási rendelet vitatott 27. cikkéhez hasonlóan határidőt írjanak elő a cigarettásdobozok értékesítésére. Valójában a 7. cikk csupán a jövedékiadó-kötelezettség keletkezésének időpontját rögzíti, míg a 9. cikkben az erre vonatkozó feltételek és az alkalmazandó adómérték tekintetében a tagállamok jogára utalnak.

26. Ezenkívül, amennyiben a gazdasági szereplők a régi adózási jelzés megsemmisítését és egy új adózási jelzésnek a terméken való elhelyezését követően a dobozokat újból forgalomba hozzák, e folyamat esetében a jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikkének fényében nem további adóbeszedésről, hanem az adóztatandó tényállás önálló megvalósulásáról van szó.

27. Még ha abból indulnánk is ki, hogy az értékesítés korlátozása már elvből sérti a jövedéki adóról szóló irányelv 7. és 9. cikkét, nem érthető, hogy – a Bizottság érveinek megfelelően, az alapvető szabadságok területére vonatkozó ítélkezési gyakorlat analógiájára – miért jönne szóba mégis a közérdeken alapuló okokkal való igazolás. Végül is a harmonizációs intézkedések értelme és célja éppen az, hogy a tagállamok azoktól – kifejezett rendelkezés hiányában – főszabály szerint nem térhetnek el.[6]

28. Mindazonáltal amennyiben a jövedéki adóról szóló irányelv 9. cikkének első bekezdése az alkalmazandó jövedéki adó kivetésének feltételei és mértéke tekintetében az adó kivetésének időpontjában hatályban lévő nemzeti jogra utal, ez szükségszerűen magában foglalja a tagállamok szabályozási jogkörét. Ebben az értelemben a 9. cikk második bekezdése kifejezetten is felhatalmazza a tagállamokat a jövedéki adó kivetésére és beszedésére, illetve adott esetben visszatérítésére és elengedésére vonatkozó eljárások meghatározására.

29. A jövedéki adóról szóló irányelv 9. cikkének első bekezdése szerinti jogkör a dohánygyártmányokra vonatkozó jövedéki adó kivetésével összefüggésben magában foglalja a túlzottan nagy mennyiségű dohánygyártmány szabad forgalomba bocsátása elleni intézkedéseket. Az ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok ugyanis nem csak az államkincstár érdekeinek védelmére irányuló intézkedések elfogadására jogosultak.[7] Valójában az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből a jövedéki adók hatékony beszedésének biztosítására vonatkozó tagállami kötelezettség is következik.[8] Ez nem lenne biztosított, ha a gazdasági szereplők a *forestalling* révén ideiglenesen kivonhatnák magukat a felemelt adómérték alól. Ahogy maga a Bizottság helytállóan kifejti, az ilyen gyakorlat ezenkívül a visszaélés egy formáját valósítja meg. A visszaélésszerű magatartások megakadályozására irányuló célkitűzést a jövedéki adóról szóló irányelvben is többször hangsúlyozzák.[9]

30. Az intézkedések továbbá egészségpolitikai célokat is szolgálnak. Az adószint lényeges tényező a dohánytermékek árában, amely pedig befolyásolja a fogyasztók dohányzási szokásait.[10] Dohánygyártmányok esetében az adójogi szabályozás tehát az ezen termékek fogyasztása elleni harc, és így a közegészség védelmének fontos eszközét jelenti.[11] Túlzottan nagy mennyiségű dohánygyártmány szabad forgalomba bocsátása azonban akadályozza a felemelt adómérték hatálybalépését, és ennek következtében az árszint szándékolt befolyásolását.

6 — Lásd például az EUMSZ 114. cikk alkalmazási területén az e rendelkezés (5) bekezdése szerinti, az eltérő nemzeti rendelkezésekre vonatkozó nagyon szűk feltételeket.

7 — Lásd: Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 47. pont); Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 20. pont); BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 31. pont).

8 — Lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. pont); Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont).

9 — Lásd a jövedéki adóról szóló irányelv (31) preambulumbekezdését, 11. cikkét vagy 39. cikkének (3) bekezdését. Lásd: Heintz van Landewijck ítélet (C-494/04, EU:C:2006:407, 43. pont).

10 — Lásd: a dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról szóló, 2011. június 21-i 2011/64/EU tanácsi irányelv (HL L 176., 24. o.) (16) preambulumbekezdése; Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-197/08; EU:C:2010:111, 52. pont); Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-198/08, EU:C:2010:112, 45. pont); Bizottság kontra Írország ítélet (C-221/08, EU:C:2010:113, 54. pont).

11 — Lásd: Valeško-ítélet (C-140/05, EU:C:2006:647, 58. pont); Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-197/08, EU:C:2010:111, 52. pont); Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-198/08, EU:C:2010:112, 45. pont); Bizottság kontra Írország ítélet (C-221/08, EU:C:2010:113, 54. pont).

31. Utalni kell továbbá a WHO Dohányzás-ellenőrzési Keretegyezményére, amelynek aláírói közé tartozik az Európai Unió és annak összes tagállama is.[12] A Keretegyezmény 6. cikke szerint a szerződő államoknak a dohányfogyasztás csökkenését célzó adóztatási politikát kell foganatosítaniuk. E tekintetben a 6. cikk végrehajtására vonatkozó iránymutatások többek között a *forestalling* elleni intézkedések alkalmazását ajánlják.[13] Igaz, hogy ezeknek az iránymutatásoknak önmagukban nincs kötelező erejük, az Európai Unió és a tagállamok számára azonban iránymutatásul szolgálnak a Keretegyezmény végrehajtása során.[14]

32. Végeredményben ezáltal nem fogadható el a Bizottság azon érvelése, amely szerint a végrehajtási rendelet 27. cikke már elvből sérti a jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikkét és 9. cikkének első bekezdését. Valójában a 9. cikk első bekezdése a *forestalling* elleni intézkedések elfogadására vonatkozó hatáskört biztosít a dohánygyártmányokra vonatkozó jövedéki adó területén. A tagállamoknak azonban az uniós jog által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az általános jogelveket, amelyek között különösen az arányosság elve szerepel,[15] amelyet a Bizottság a jelen ügyben megsértettnek tekint. Az értékesítésnek a végrehajtási rendelet 27. cikke szerinti korlátozása következésképpen akkor sérti a jövedéki adóról szóló irányelv 9. cikkének első bekezdését, ha aránytalan.

2. Az arányosság elvéről

33. A Bíróság a közvetett adók területén elfogadott intézkedések arányosságának vizsgálata során elöljáróban általában kifejti, hogy a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek egyfelől lehetővé teszik a belső jog által követett célok hatékony elérését, másfelől azonban a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit.[16] Az arányosság elvéből következő előírásoknak az állandó ítélkezési gyakorlatból következő pontosabb megfogalmazása szerint az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az azzal kitűzött jogszerű célok megvalósítására, és nem mehet túl az azok eléréséhez szükséges mértéken.[17] Ennek során, amennyiben több alkalmas intézkedés kínálkozik, a kevésbé kényszerítő intézkedéshez kell folyamodni; ezenkívül az okozott hátrányok a kitűzött célokhoz képest nem lehetnek aránytalanul nagyok.[18]

34. A következőkben ezt a vizsgálati sémát követem, és először a portugál szabályozás alkalmasságát (lásd erről az a) pontot), szükségességét (lásd erről a b) pontot), továbbá arányosságát (lásd erről a c) pontot) fogom vizsgálni.

12 — A 2004. június 2-i 2004/513/EK tanácsi határozattal (HL L 213., 8. o.) fogadták el.

13 — Lásd: „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC”, amelyet a szerződő felek konferenciája fogadott el a hatodik moszkvai ülése (2014) során, FCTC/COP6(5).

14 — Lásd: Philip Morris Brands és társai ítélet (C-547/14, EU:C:2016:325, 111. pont); Lengyelország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-358/14, EU:C:2016:323, 45. pont).

15 — Lásd: Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 45–48. pont); Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309, 30. pont); Macikowski-ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201, 48. pont); ROZ-ŚWIT ítélet (C-418/14, EU:C:2016:400, 20. pont).

16 — Lásd: Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 46. pont); Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 52. pont); X-ítélet (C-84/09, EU:C:2010:693, 36. pont); BDV Hungary Trading ítélet (C-563/12, EU:C:2013:854, 30. pont).

17 — Lásd: Maizena és társai ítélet (137/85, EU:C:1987:493, 15. pont); Egyesült Királyság kontra Tanács ítélet (C-84/94, EU:C:1996:431, 57. pont); British American Tobacco (Investments) és Imperial Tobacco ítélet (C-491/01, EU:C:2002:741, 122. pont); Gauweiler és társai ítélet (C-62/14, EU:C:2015:400, 67. pont); Philip Morris Brands és társai ítélet (C-547/14, EU:C:2016:325, 165. pont).

18 — Schräder HS Kraftfutter ítélet (265/87, EU:C:1989:303, 21. pont); Jippes és társai ítélet (C-189/01, EU:C:2001:420, 81. pont); ERG és társai ítélet (C-379/08 és C-380/08, EU:C:2010:127, 86. pont); ugyanebben az értelemben Gauweiler és társai ítélet (C-62/14, EU:C:2015:400, 91. pont) is.

a) Alkalmasság

35. A portugál szabályozás alkalmas eszköznek minősül az azzal kitűzött jogszerű célok elérésére. A gazdasági szereplőktől hatékonyan megvonja az arra való ösztönzést, hogy túlzottan nagy mennyiségű árut bocsássanak szabad forgalomba, mivel tudják, hogy a meghatározott évben forgalomba hozott cigarettásdobozokat csak a következő év márciusának végéig lehet értékesíteni.

b) Szükségesség

36. Mindazonáltal a Bizottság vitatja az intézkedés szükségességét. Vizsgálni kell ezért, hogy a szabályozással kitűzött célok nem érhetők-e el enyhébb, hasonlóan alkalmas eszközökkel.

– A forgalomba hozatalra vonatkozó maximális mennyiségek

37. A Bizottság először is azt az álláspontot képviseli, hogy a CIEC 106. cikkében szereplő szabályozás már önmagában ilyen enyhébb eszköznek minősül. E rendelkezés szerint a gazdasági szereplők a szeptember 1-jétől december 31-ig terjedő időszakban a cigarettásdobozokat csak meghatározott maximális mennyiségen belül hozhatják forgalomba.

38. Ezek az érvek azonban nem meggyőzőek. A szabályozás túlzottan nagy mennyiségeknek a szeptember 1-jét megelőző időszakban történő forgalomba hozatalával kijátszható. Ezt sugallják a Portugália által benyújtott adatok, amelyek szerint augusztus hónapban átlagon felüli mennyiségben bocsátottak cigarettát szabad forgalomba.

39. A forgalomba hozható cigarettamennyiség egész éves korlátozása sem tekinthető hasonlóan alkalmas, enyhébb eszköznek. Valójában a gazdasági szereplők rendelkezési szabadságának sérelmét jelentené, ha azokra már eleve állandó maximális forgalmazási mennyiségi korlát vonatkozna. Ezzel szemben – amennyire megállapítható – a gazdasági szereplők a Portugáliában alkalmazott rendszer szerint a januártól augusztusig terjedő időszakban elvileg korlátlanul nagy mennyiségű cigarettát hozhatnak forgalomba, azonban ismert számukra, hogy ezeket szabályosan csak a következő év márciusának végéig lehet értékesíteni.

– A határidő tartama

40. Ezenkívül a Bizottság túlzottan rövidnek tartja azt a határidőt, amelyen belül a Portugáliában forgalomba hozott cigarettákat értékesíteni lehet. E tekintetben a 2001/37/EK irányelvre [19] utal, amely új követelményeket ír elő a dohánytermékek címkézésére vonatkozóan, és a cigaretták tekintetében egy éves átmeneti időszakot határoz meg az e követelményeknek való megfelelés céljából. [20]

41. Az irányelvben meghatározott átmeneti időszak azonban már a természete szerint alapvetően különbözik a jelen ügyben vitatott értékesítési határidőtől. Az ezen irányelv által bevezetett új követelmények általában változtatásokat tettek szükségessé a meglévő termelő üzemekben, ami indokol egy bizonyos átmeneti időszakot. Ezzel szemben a vitatott szabályozás nem jár olyan műszaki változtatásokkal, amelyekre a gyártóknak előbb át kell állniuk. Ezenkívül a forgalomba hozatalt követő év elteltéig tartó értékesítési határidő – ahogy a Bizottság implicit módon felveti – a gyakorlatban

19 — A tagállamoknak a dohánytermékek gyártására, kiszerelésére és árusítására vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezései közelítéséről szóló, 2001. június 5-i európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 194., 26. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 6. kötet, 147. o.).

20 — Lásd az említett irányelv 14. cikkének (2) bekezdését.

lehetővé tenné, hogy az új adómérték hatálya alá tartozó cigarettákat a leghosszabb esetben csak az adóemelés hatálybalépését követő egy évvel hozzák forgalomba. Ennélfogva ez ugyan enyhébb, de nem hasonlóan alkalmas eszköz lenne a *forestalling* megakadályozására, mivel a vitatott szabályozás hatékonyságát az ilyen hosszú határidő jelentősen korlátozná.

42. Ezenkívül Portugália azt válaszolja a Bizottság érveire, hogy a belföldön forgalomba hozott cigarettákat átlagosan két hónapon belül értékesítik. A vitatott szabályozás figyelembe veszi ezt a körülményt, és minden további nélkül lehetővé teszi az áru értékesítését.

43. A Bizottság ezzel szemben azt hozza fel, hogy a két hónapos forgalmazási időtartam esetében csupán egy átlagos értékről van szó. A Bizottság e tekintetben azonban annak kifejtésére szorítkozik, hogy a kisebb, kevésbé ismert márkák forgalmazása hosszabb időt vesz igénybe, és figyelmen kívül maradnak a szezonális ingadozások, mindazonáltal részletesen nem vitatja Portugália érveit. Azonban a lehető legrövidebb határidő, nevezetesen a három hónap, amelyen belül a portugál szabályozás szerint a cigarettákat értékesíteni lehet, egyébként is csak esetleg azokat a cigarettákat érinti, amelyeket valamely év végén hoznak forgalomba. Minél korábbi ez az időpont, annál több idő áll rendelkezésre az áru értékesítésére is. Az a körülmény, hogy a fogyasztási dohányra, illetve a szivarra és a szivarkára hosszabb értékesítési határidők vonatkoznak, szintén nem vezet más következtetésre, mivel a közönséges cigarettáktól különböző, saját átlagos forgalmazási időtartammal rendelkező termékekről van szó.

– A dohánygyártmányokra vonatkozó jövedéki adó jelentős felemelésének hiánya

44. A Bizottság azzal az érvvel vitatja továbbá a portugál szabályozás szükségességét, hogy az elmúlt években egyébként sem került sor a dohánygyártmányokra vonatkozó jövedéki adó jelentős felemelésére.

45. Ahogy azonban magából a Bizottság keresetéből kitűnik, az elmúlt években évente emelték az adót, és az 2009 és 2015 között 14,7%-kal emelkedett. Egy alacsony árréssel és nagy mennyiségekkel jellemezhető olyan piacon, mint a cigaretták piacán, már csekély mértékű adóemelések is ezen adóemelések lehetőség szerinti kijátszására és versenyelőny szerzésére ösztönözhetnek.

46. Mindazonáltal az értékesítési korlátozás nem tekinthető szükségesnek akkor, ha az adómérték változatlan marad vagy akár csökken. Ilyen esetekben ugyanis eleve hiányzik a túlzottan nagy készletek felhalmozására való ösztönzés. Mivel a portugál szabályozás ebben az esetben is érvényes, a jogalap e tekintetben megalapozott. Portugália azon érve, amely szerint az értékesítési korlátozás ilyen esetekben is szükséges annak érdekében, hogy az adózási jeleknek az adócsalás megakadályozása okából szükséges éves módosítását végrehajtsák, a szivarra és a szivarkára, illetve a fogyasztási dohányra vonatkozó hosszabb értékesítési határidőkre tekintettel nem meggyőző.

c) Arányosság

47. Végül – ettől eltekintve – a Bizottságnak a portugál szabályozás szűk értelemben vett arányosságára vonatkozó érveit kell vizsgálni. Ugyanis, még ha valamely intézkedés alkalmas és szükséges is jogszerű célok eléréséhez, nem okozhat a kitűzött célokkal arányban nem álló hátrányokat. Biztosítani kell tehát, hogy a szóban forgóhoz hasonló szabályozás ne sértse túlzottan a gazdasági szereplők érdekeit.

– Megdönthetetlen vélelem

48. A Bizottság azt kifogásolja, hogy Portugália a vitatott szabályozás alapján a határidő elteltéig nem értékesített cigarettásdobozok tekintetében azt a megdönthetetlen vélelmet állítja fel, hogy azokat túlzottan nagy mennyiségben hozták forgalomba. Az ellenkező bizonyításának lehetősége nem áll fenn. Az ilyen megdönthetetlen vélelem azonban a Bíróságnak a Molenheide és társai ítéletben [21] kialakított ítélkezési gyakorlatára tekintettel nem megengedhető.

49. Az említett ügy egy olyan nemzeti szabályozást érintett, amelynek alkalmazásával az adóalanytól megtagadták a héarendszer szerves részét képező adólevonási jogot. [22] Igaz ugyan, hogy esetleg párhuzamot lehet vonni a jelen üggyel, ez utóbbi azonban eltér az említett ügytől. Portugália kérelem alapján visszatéríti a nem értékesíthető cigarettásdobozok után már megfizetett adót, illetve ezeket vagylagosan újból forgalomba lehet hozni. Az arra vonatkozó bizonyítás Bizottság által megkövetelt lehetősége, hogy a cigarettákat nem túlzottan nagy, hanem „szokásos” mennyiségben bocsátották szabad forgalomba, az egyedi eset vizsgálatát követelné meg, és számottevő adminisztratív teherrel járna. Az ilyen eljárás jelentősen megnehezítené a portugál szabályozás alkalmazását, és ezenkívül – például az alkalmas referenciamennyiségek meghatározása szempontjából – bizonytalansággal járna. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában azonban elismerte, hogy a tagállamok jogszerű célok követéséhez könnyen kezelhető és ellenőrizhető előírásokat alkalmazhatnak. [23]

– A gazdasági szereplőknél keletkező költségek

50. Nem vezet más következtetésre a Bizottságnak a gazdasági szereplőknél ebben az összefüggésben keletkező költségekre való utalása. Igaz, hogy a már nem értékesíthető cigarettásdobozok esetében a gyártóknál vagy az importőröknél – a cigaretták árának jelentős részét képező [24] jövedéki adó visszatérítése ellenére – költségek keletkeznek az áru megsemmisítése, illetve adott esetben újbóli kiszerelése következtében. Mindazonáltal az értékesítés körültekintő tervezésével biztosítani kell, hogy már eleve messzemenően megelőzzék a nem értékesíthető maradékárut. Ez éppen a cigarettákéhoz hasonló olyan piac esetében igaz, amelyet – ahogy Portugália nem vitatottan kifejti – a kereslet csekély rugalmassága és nagymértékben ismert piaci magatartás jellemez. Ezenkívül a nem értékesített áru nem feltétlenül az értékesítési határidő következménye, hanem például a túl magasan meghatározott árból is következhet.

– Aránytalan büntető szankció

51. Végül az adóbűncselekményre vonatkozó általános szabályok 109. cikkében szereplő, a Bizottság által kifogásolt azon rendelkezés, amely szerint a jogsértéseket 165 000 euróig terjedő bírsággal lehet sújtani, szintén nem vet fel kétségeket. A tagállamok nemcsak jogosultak, hanem kötelesek is a jövedéki adó területén elkövetett jogsértések hatékony szankcionálására. [25] A Bizottság ezenkívül nem állította a büntető rendelkezés aránytalan alkalmazását, és nem is utal erre semmi.

52. Ezáltal a gazdasági szereplőknek okozott hátrányok nem aránytalanok a portugál szabályozással kitűzött célokhoz képest. Valójában e szabályozás átfogó vizsgálat esetén az érdekek arányos egyensúlyát eredményezi.

21 — Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Lásd: BP Soupergaz ítélet (C-62/93, EU:C:1995:223, 18. pont); Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 39. pont); Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 30. pont).

23 — Lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-110/05, EU:C:2009:66, 67. pont); Mickelsson és Roos ítélet (C-142/05, EU:C:2009:336, 36. pont); Josemans ítélet (C-137/09, EU:C:2010:774, 82. pont); Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-400/08, EU:C:2011:172, 124. pont).

24 — A Portugália által 2015 januárjára vonatkozóan szolgáltatott adatok alapján a cigaretták árából a jövedéki adó 78,08%-os részt tesz ki.

25 — Lásd ebben az értelemben kifejezetten a jövedéki adóról szóló irányelvvel hatályon kívül helyezett 92/12/EGK irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) 20. cikkének (3) bekezdését is.

d) Az első jogalapra vonatkozó következtetés

53. Az első jogalap tehát csak annyiban megalapozott, amennyiben Portugália az egy meghatározott gazdasági évben megadóztatott és szabad forgalomba bocsátott cigarettásdobozok értékesítését a végrehajtási rendelet 27. cikkében előírt határidő eltelte után akkor is tiltja, ha a dohányra vonatkozó jövedéki adót a következő évi hatállyal nem emelték fel.

B – *A második jogalapról: a jövedéki adóról szóló irányelv 39. cikkének (3) bekezdése és az arányosság elve*

54. A Bizottság a második jogalapjával a jövedéki adóról szóló irányelv 39. cikke (3) bekezdésének megsértését kifogásolja. Az értékesítésnek a végrehajtási rendelet 27. cikke szerinti határidőhöz kötése a jövedéki termékek szabad mozgásának akadályozását eredményezi, mivel az egy meghatározott gazdasági évre vonatkozó adózási jelzéssel ellátott cigarettásdobozokat csak az adózási jelzésen feltüntetett évet követő év harmadik hónapjának végéig lehet értékesíteni és lehet azokkal kereskedni. Az importőrök értékesítésre nem engedélyezett készletektől tartva eltekinthetnek a vásárlásoktól, ami aránytalan módon korlátozza a kereskedelmet.

55. A jövedéki adóról szóló irányelv 39. cikkének (3) bekezdése szerint a jövedéki termékek adózási jelzéssel való ellátására vonatkozó kötelezettség – az adócsalás, az adókikerülés és az adóval való visszaélések kiküszöbölése érdekében hozott intézkedések sérelme nélkül – nem eredményezheti e termékek szabad mozgásának akadályozását.

56. A Bizottság álláspontjával ellentétben nem áll fenn e rendelkezés megsértése. A vitatott portugál szabályozás rögzíti, hogy a cigarettásdobozok értékesítésére vonatkozó határidő az adózási jelzésen feltüntetett évet követő év harmadik hónapjának végével jár le. Az értékesítés Bizottság által kifogásolt korlátozása ezáltal nem az adózási jelzés alkalmazásának következménye, hanem csak annyiban függ össze azzal, hogy utalnak az ott feltüntetett évre. A portugál szabályozás megítélése szempontjából azonban ez a körülmény nem lehet mérvadó, mivel a forgalomba hozatal éve az adózási jelzéstől eltérő más módon is feltüntethető lenne a cigarettásdobozon.

57. Még ha a végrehajtási rendelet 27. cikkét a jövedéki adóról szóló irányelv 39. cikkének (3) bekezdése alapján vizsgálnánk is, az áruforgalom aránytalan akadályozására nemleges választ kell adni. Azon kérdés sérelme nélkül, hogy az intézkedés – amelynek hátrányos megkülönböztetéstől mentes alkalmazása a jelen ügyben nem vitatott – a 39. cikk (3) bekezdése szerinti akadálynak minősül-e egyáltalán, az intézkedés mindenképpen jogszerű célok követését szolgálja, és alapvetően nem vet fel kétségeket az arányossága tekintetében. Valójában annak célja többek között éppen a stabil piaci környezet fenntartása, mivel azzal megakadályozzák, hogy különösen a nagyobb, tőkeerős piaci szereplők versenyelőnyt szerezzenek *forestalling* útján.[26] A szabályozás ezzel végső soron a belső piac működésének biztosításához is hozzájárul.[27]

58. A második jogalap ennélfogva megalapozatlan.

C – *Következtetés és költségek*

59. Ezzel az első jogalap tekintetében a keresetnek részben helyt kell adni, az ezt meghaladó részében pedig el kell utasítani.

26 — A *forestalling* piaci részesedések célzott kiépítésének eszközeként való használatáról lásd az Európai Bizottság által készített „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” c. tanulmányt, *Stener Pedersen, H. és társai*, TAXUD/2012/DE/341 (2014), 144. és az azt követő oldal.

27 — E célra vonatkozóan lásd a jövedéki adóról szóló irányelv (2) és (8) preambulumbekezdését.

60. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (3) bekezdése alapján részleges pernyertesség esetén mindegyik fél maga viseli saját költségeit, kivéve, ha a Bíróság az ügy körülményei alapján indokoltnak tartja, hogy az egyik fél a saját költségein kívül az ellenérdekű fél költségeinek egy részét is viselje. Mivel mindkét fél kérte az ellenérdekű fél költségek viselésére való kötelezését, és Portugália csak részben lett pervesztes, azt javasolom, hogy a Bíróság a Bizottságot kötelezze e tagállam költségei felének viselésére. A beavatkozó költségeiről az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése szerint kell dönteni.

V – Végkövetkeztetések

61. Mindezek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

1. A Portugál Köztársaság – mivel az egy meghatározott gazdasági évben szabad forgalomba bocsátott cigarettásdobozokat akkor sem lehet az 1295/2007 végrehajtási rendelet 27. cikkében előírt határidő eltelte után értékesíteni, vagy azokkal kereskedni, ha a cigarettákra alkalmazandó jövedéki adó mértékét az érintett gazdasági évet követő évi hatállyal nem emelték fel – nem teljesítette a 2008/118/EK irányelv 9. cikkének első bekezdéséből és az arányosság elvéből eredő kötelezettségeit.

2. A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

3. A Portugál Köztársaság viseli saját költségeinek felét. A Bizottság viseli a Portugál Köztársaság költségeinek felét és saját költségeit.

4. A Belga Királyság, az Észt Köztársaság és a Lengyel Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.