GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2016 m. spalio 27 d.[1]

Byla C-126/15

Europos Komisija
prieš

Portugalijos Respubliką

„Mokesčių teisės aktai — Tabako produktams taikomas akcizas — Direktyva 2008/118/EB — 7 straipsnis, 9 straipsnio 1 dalis ir 39 straipsnio 3 dalis — Platinimo ir pardavimo apribojimas — Mokestinis žymuo — Proporcingumas“

I – Įvadas

1. Šioje Europos Komisijos pradėtoje procedūroje dėl Portugalijos Respublikos sutartinių įsipareigojimų nevykdymo iš esmės keliamas klausimas, ar Direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos[2] (toliau – Akcizų direktyva) draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais leidžiama parduoti cigarečių pakelius tik tam tikrą laiką nuo jų pateikimo rinkai.

2. Toks klausimas kyla atsižvelgus į priemones, kurių Portugalija ėmėsi dėl „spekuliacijos“ tabako gaminiais. Tai reiškia, kad gamintojai prieš padidėjant tabako akcizui išleidžia vartoti perteklinį prekių, kurioms taikomas senas mokesčio tarifas, kiekį, siekdami atitolinti padidėjusio mokesčio įsigaliojimą. Tokia praktika sumažina biudžeto pajamas ir Komisija neginčija, kad nacionalinės atsakomosios priemonės iš esmės leistinos[3]. Tik ji mano, kad Portugalijos priemonių atveju nesilaikoma proporcingumo.

3. Šis ginčas reikšmingas ne tik Portugalijai, nes panaši tvarka taikoma ir kitose valstybėse narėse. Todėl Komisija taip pat pradėjo procedūrą dėl įsipareigojimų nevykdymo prieš Estiją[4].

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

4. Akcizų direktyva pagal jos 1 straipsnio 1 dalį nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų. Pagal šios nuostatos c punktą tabako produktai yra akcizais apmokestinamos prekės.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).

3 — Komisija netgi mano, kad esamų Sąjungos priemonių nepakanka, žr. 2013 m. birželio 6 d. komunikatą, COM(2013) 324 *final*, p. 11.

4 — 2014 m. rugsėjo 25 d. MEMO/14/537. Prieš Vengriją pradėta procedūra dėl įsipapreigojimų nevykdymo (MEMO/14/293) buvo užbaigta 2015 m. balandžio 29 d., nes Vengrija pakeitė savo teisės aktus.

5. Akcizų direktyvos 7 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„1. Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.

2. Šios direktyvos tikslais „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų:

a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

<...>“

6. Akcizų direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„Taikomos tokios prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo sąlygos ir toks akcizų tarifas, kurie galioja tą dieną, kurią valstybėje narėje, kurioje įvyksta išleidimas vartoti, atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus.

Akcizais apmokestinama, jie renkami ir tinkamais atvejais grąžinami arba atsisakoma jų reikalauti kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka. Valstybės narės turi taikyti tą pačią tvarką nacionalinėms prekėms ir prekėms iš kitų valstybių narių.“

7. Akcizų direktyvos 39 straipsnyje numatyta:

„1. Nedarant poveikio 7 straipsnio 1 dalies taikymui, valstybės narės gali reikalauti, kad akcizais apmokestinamos prekės būtų ženklinamos mokestiniais žymenimis arba nacionaliniais identifikavimo ženklais, kurie mokesčių tikslais būtų naudojami jas išleidus vartoti jų teritorijoje <...>

<...>

3. Neribodamos jokių nuostatų, kurias jos gali nustatyti siekdamos užtikrinti tinkamą šio straipsnio įgyvendinimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, taikymo, valstybės narės turi užtikrinti, kad dėl mokestinių žymenų ar nacionalinių identifikavimo ženklų naudojimo neatsirastų kliūčių laisvam akcizais apmokestinamų prekių judėjimui.

<...>“

B – *Portugalijos teisė*

8. Pagal *Código dos Impostos Especiais de Consumo* (Portugalijos akcizų kodeksas, toliau – CIEC) 110 straipsnį nacionaliniam vartojimui skirti mažmeninės prekybos tabako gaminių pakeliai turi būti ženklinami mokestiniu žymeniu prieš pateikiant juos rinkai.

9. Finansų ir viešojo administravimo ministerijos įgyvendinimo nutarimo Nr. 1295/2007 (toliau – Įgyvendinimo nutarimas) 27 straipsnyje nustatyti tabako produktų rinkodaros ir prekybos terminai. Šis laikotarpis cigarečių pakeliams nustatytas iki metų, kurie eina po metų, nurodytų mokestiniame žymenyje, trečio mėnesio pabaigos, rūkomajam tabakui – iki kitų metų pabaigos, o cigarams ir cigarilėms – iki penktųjų metų pabaigos [5].

5 — Įgyvendinimo nutarimo 28 straipsnyje numatyta išlyga, kad cigarečių pakelius su 2007 arba 2008 metų banderolėmis leidžiama platinti ir parduoti iki 2008 metų penkto mėnesio pabaigos arba iki 2009 metų ketvirto mėnesio pabaigos.

10. Be to, pagal CIEC 106 straipsnį cigarečių išleidimui vartoti nuo tų pačių metų rugsėjo 1 d. iki gruodžio 31 d. taikomos specialios taisyklės. Šiuo laikotarpiu ūkio subjektams leidžiama pateikti rinkai tik tam tikrą kiekį cigarečių neviršijant nustatyto didžiausio kiekio. Didžiausias mėnesio kiekis apskaičiuojamas remiantis vidutiniu per paskutinių dvylikos mėnesių laikotarpį pateiktų rinkai cigarečių mėnesio kiekiu, pridėjus 10%. Šios taisyklės išimtis gali būti taikoma gavus pagrįstą prašymą.

11. CIEC 19 ir 20 straipsniuose nustatytos sumokėtų akcizų kompensavimo taisyklės. Prekių sunaikinimas oficialiai prižiūrint laikomas pagrindu kompensuoti akcizą.

12. Pagal Mokesčių ir muitų administracijos paskelbto Akcizų vadovo XII skyriaus 4.2.9 punktą produktai, kurių nebegalima parduoti dėl Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnyje nustatyto laikotarpio, gali būti iš naujo išleisti vartoti paženklinus nauju mokestiniu žymeniu.

13. Pagal *Regime Geral das Infracções Tributárias* (Bendrosios taisyklės dėl mokestinių nusikaltimų) 109 straipsnį asmeniui, kuris išleidžia vartoti produktus pažeisdamas nuostatas dėl mokestinio ženklinimo arba dėl kiekio apribojimų, gali būti skiriama bauda nuo 250 EUR iki 165 000 EUR.

III – Ikiteisminė procedūra ir šalių reikalavimai

14. Komisija mano, kad Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsniu pažeidžiamas Akcizų direktyvos 7 straipsnis, 9 straipsnio 1 dalis ir 39 straipsnio 3 dalis, nes pasibaigus toje nuostatoje nurodytam laikotarpiui draudžiama platinti ir parduoti jau apmokestintus ir išleistus į apyvartą cigarečių pakelius. Todėl Komisija pradėjo nagrinėjamą įsipareigojimų nevykdymo procedūrą. 2009 m. lapkričio 23 d. oficialiu pranešimu ir papildomu 2010 m. birželio 4 d. oficialiu pranešimu Komisija paragino Portugaliją pateikti savo pastabas dėl kaltinimų, o 2012 m. birželio 22 d. ir papildomai dėl tam tikrų klaidų ištaisymo 2013 m. gegužės 31 d. pateikė šiai valstybei narei pagrįstą nuomonę ir nustatė dviejų mėnesių laikotarpį, per kurį tariamas pažeidimas turėjo būti ištaisytas.

15. Kadangi Portugalija neatsakė į nuomonę, Komisija 2015 m. kovo 12 d. pareiškė šį ieškinį.

16. Komisija Teisingumo Teismo prašo:

— pripažinti, kad nustatydama draudimą prekiauti ir parduoti visuomenei jau apmokestintus ir konkrečiais finansiniais metais į apyvartą išleistus cigarečių pakelius pasibaigus Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnyje numatytam pernelyg trumpam laikotarpiui Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų, nustatytų Akcizų direktyvos 7 straipsnyje, 9 straipsnio 1 dalyje ir 39 straipsnio 3 dalyje, ir nesilaikė proporcingumo principo,

— priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

17. Portugalijos Respublika prašo:

— atmesti ieškinį,

— priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

18. Į bylą buvo leista įstoti Belgijos Karalystei, Estijos Respublikai ir Lenkijos Respublikai. Šios šalys palaiko Portugalijos reikalavimus.

19. Suinteresuotosios šalys pateikė pastabas raštu.

IV – Teisinis vertinimas

20. Pagal šioje byloje nagrinėjamą Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnio nuostatą Portugalijoje taikomas cigarečių pardavimui skirtas apribojimas laiko atžvilgiu, nustatomas remiantis banderole ant pakuotės. Toje nuostatoje numatyta, kad cigaretėmis leidžiama prekiauti ne ilgiau kaip iki trečio mėnesio pabaigos pasibaigus metams, kuriais jos buvo išleistos į laisvą apyvartą.

A – *Ieškinio pirmasis pagrindas: Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsniai ir proporcingumo principas*

21. Ieškinio pirmuoju pagrindu Komisija teigia, kad Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsniu pažeidžiami Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsniai ir proporcingumo principas. Minėtos direktyvos nuostatos nesuteikia valstybei narei galimybės, be jau apskaičiuoto akcizo, nustatyti papildomų mokesčių į apyvartą jau išleistiems tabako produktams ir riboti jų platinimo dėl mokestinių priežasčių. Komisijos nuomone, vis dėlto toks ir yra Portugalijos atvejis, nes pagal nagrinėjamą tvarką cigarečių pakeliais galima prekiauti tik ribotą laiką. Tuo pažeidžiami 7 ir 9 straipsniai. Nors Komisija neatmeta argumento, kad tokia tvarka gali būti pateisinama remiantis viešuoju interesu, tačiau bet kuriuo atveju ja pažeidžiamas proporcingumo principas.

22. Portugalija ginčija šį argumentą ir nurodo, kad nagrinėjama tvarka neapima pareigos mokėti papildomus akcizus už produktus, kurie jau išleisti į apyvartą. Ūkio subjektams grąžinami sumokėti akcizai už cigarečių pakelius, kurių nebeleidžiama parduoti praėjus nustatytam terminui. Taip pat prekės gali būti iš naujo leidžiamos į apyvartą pažymėjus nauju mokestiniu žymeniu ir sumokėjus tuo metu taikomą mokesčio tarifą.

23. Vertindama ieškinio pirmąjį pagrindą pirmiausia nagrinėsiu Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsnius (šiuo klausimu žr. 1 punktą), taip pat proporcingumo principą (šiuo klausimu žr. 2 punktą).

1. Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsniai

24. Pagal Akcizų direktyvos 7 straipsnį prievolė apskaičiuoti akcizus tabako produktams atsiranda išleidimo vartoti momentu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje momentu. Paprastai šis momentas (7 straipsnio 2 dalies a punktas) reiškia akcizais apmokestinamų prekių išleidimą iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, t. y. paėmimą iš įmonės gamintojos arba kito apmokestinamų prekių sandėlio. Be to, 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad taikomos tokios prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo sąlygos ir toks akcizų tarifas, kurie galioja tą dieną, kurią valstybėje narėje, kurioje įvyksta išleidimas vartoti, atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus.

25. Visų pirma, priešingai, nei teigia Komisija, iš Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsnių neišplaukia draudimas apriboti prekybos cigarečių pakeliais laikotarpį, kaip numatyta ginčijamame Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnyje. Atvirkščiai, 7 straipsniu tik nustatomas prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo momentas, o 9 straipsnyje dėl atitinkamų sąlygų ir taikomo mokesčio tarifo nurodoma remtis valstybių narių teise.

26. Be to, jei ūkio subjektai išleidžia pakelius į apyvartą iš naujo, panaikinę senąjį mokestinį žymenį ir paženklinę juos nauju žymeniu, šis procesas, atsižvelgiant į Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsnius, reiškia ne papildomą mokesčių surinkimą, o patį apmokestinimo momentą.

27. Net darant prielaidą, kad pardavimo apribojimai iš esmės prieštarauja Akcizų direktyvos 7 ir 9 straipsniams, neaišku, kodėl, kaip pažymėjo Komisija, pagal analogiją teismo praktikai, susijusiai su pagrindinėmis laisvėmis, galėtų būti svarstomas pateisinimas dėl viešojo intereso. Galiausiai derinimo priemonėmis iš esmės ir siekiama, kad valstybės narės iš principo nuo jų nenukryptų, nebent būtų

aiškiai nurodyta kitaip[6].

28. Vis dėlto Akcizų direktyvos 9 straipsnio 1 dalies nuostata, kurioje numatyta, kad prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo sąlygoms ir akcizų tarifui taikoma prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo dieną galiojanti valstybės narės teisė, neabejotinai reiškia valstybių narių reguliavimo kompetenciją. O 9 straipsnio 2 dalimi valstybės narės konkrečiai įgaliojamos nustatyti tvarką, kuria vadovaujantis būtų apmokestinama akcizais, jie renkami ar prireikus grąžinami arba atsisakoma jų reikalauti.

29. Akcizų direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatytas įgaliojimas apima, kiek tai susiję su tabako produktų apmokestinimu akcizais, priemones, kuriomis siekiama užkirsti kelią pernelyg didelio tabako produktų kiekio išleidimui į laisvą apyvartą. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką valstybės narės ne tik turi teisę imtis priemonių, kad užtikrintų valstybės iždo pajamas[7]. Iš ESS 4 straipsnio 3 dalies netgi išplaukia valstybių narių pareiga užtikrinti veiksmingą akcizų surinkimą[8]. Šios pareigos nebūtų galima įgyvendinti, jei ūkio subjektai spekuliuodami galėtų laikinai išvengti padidinto mokesčių tarifo. Kaip teisingai pažymėjo pati Komisija, tokia praktika, be kita ko, yra viena iš piktnaudžiavimo formų. Akcizų direktyvoje taip pat keletą kartų pabrėžtas siekis išvengti bet kokio piktnaudžiavimo[9].

30. Be to, šiomis priemonėmis siekiama sveikatos politikos tikslų. Apmokestinimo lygis yra svarbus veiksnys nustatant tabako produktų kainas, o tai savo ruožtu turi įtakos vartotojų rūkymo įpročiams[10]. Todėl mokesčių teisės aktai yra svarbi ir veiksminga priemonė kovojant su šių gaminių vartojimu ir saugant visuomenės sveikatą[11]. Tačiau išleidus pernelyg didelį tabako produktų kiekį į laisvą apyvartą slopinamas padidinto mokesčių tarifo poveikis, taigi kartu trukdoma daryti planuojamą įtaką kainų lygiui.

31. Be to, reikėtų pateikti nuorodą į Pasaulio sveikatos organizacijos tabako kontrolės pagrindų konvenciją, kurią pasirašė Europos Sąjunga ir visos jos valstybės narės[12]. Pagal šios konvencijos 6 straipsnį susitariančiosios valstybės turi vykdyti fiskalinę politiką, kuria siekiama sumažinti tabako vartojimą. Šiuo klausimu 6 straipsnio įgyvendinimo gairėse siūloma, be kita ko, taikyti kovos su spekuliacija priemones[13]. Šios gairės nėra privalomos, bet jomis siekiama padėti Sąjungai ir valstybėms narėms taikyti minėtos konvencijos nuostatas[14].

6 — Žr., pavyzdžiui, dėl SESV 114 straipsnio taikymo srities šios nuostatos 5 dalyje apibrėžtas itin griežtas sąlygas, susijusias su nukrypstančiomis nacionalinėmis nuostatomis.

7 — Žr. sprendimus *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 47 punktas), *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 punktas) ir *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 31 punktas).

8 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktas) ir *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktas).

9 — Žr. Akcizų direktyvos 31 konstatuojamąją dalį, 11 straipsnį arba 39 straipsnio 3 dalį. Taip pat žr. Sprendimą *Heintz van Landewijck* (C-494/04, EU:C:2006:407, 43 punktas).

10 — Žr. 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (OL L 176, p. 24) 16 konstatuojamąją dalį ir sprendimus *Komisija / Prancūzija* (C-197/08, EU:C:2010:111, 52 punktas), *Komisija / Austrija* (C-198/08, EU:C:2010:112, 45 punktas) ir *Komisija / Airija* (C-221/08, EU:C:2010:113, 54 punktas).

11 — Sprendimai *Valeško* (C-140/05, EU:C:2006:647, 58 punktas), *Komisija / Prancūzija* (C-197/08, EU:C:2010:111, 52 punktas) *Komisija / Austrija* (C-198/08, EU:C:2010:112, 45 punktas) ir *Komisija / Airija* (C-221/08, EU:C:2010:113, 54 punktas).

12 — Patvirtinta 2004 m. birželio 2 d. Tarybos sprendimu 2004/513/EB (OL L 213, p. 8).

13 — Žr. „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC“, priimtas Susitariančiųjų šalių konferencijos šeštajame susitikime Maskvoje (2014), FCTC / COP6(5).

14 — Sprendimai *Philip Morris Brands ir kt.* (C-547/14, EU:C:2016:325, 111 punktas) ir *Lenkija / Parlamentas ir Taryba* (C-358/14, EU:C:2016:323, 45 punktas).

32. Todėl nėra pagrindo sutikti su Komisijos teiginiu, kad Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsniu iš esmės pažeidžiamas Akcizų direktyvos 7 straipsnis ir 9 straipsnio 1 dalis. Atvirkščiai, 9 straipsnio 1 dalis reiškia įgaliojimą imtis kovos su spekuliacija priemonių tabako produktams taikomų akcizų srityje. Tačiau valstybės narės, vykdydamos Sąjungos teisės joms suteiktus įgaliojimus, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, ypač proporcingumo principo [15], kuris, Komisijos nuomone, šioje byloje yra pažeistas. Todėl pardavimo apribojimu pagal Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnį Akcizų direktyvos 9 straipsnio 1 dalis pažeidžiama, jei jis neproporcingas.

2. Dėl proporcingumo principo

33. Teisingumo Teismas, nagrinėdamas tam tikros priemonės proporcingumą netiesioginio apmokestinimo srityje, paprastai pirmiausia nurodo, kad valstybės narės privalo imtis priemonių, kurios, viena vertus, leidžia veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, tačiau, kita vertus, kuo mažiau prieštarauja nagrinėjamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams [16]. Remiantis teismo praktikoje nusistovėjusiais, tiksliau suformuluotais, proporcingumo principo reikalavimais, priemonė turi būti tinkama ja siekiamiems teisėtiems tikslams pasiekti ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti [17]. Jeigu galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia pasirinkti mažiausiai ribojančią; be to, nustatyti apribojimai turi būti proporcingi siekiamiems tikslams [18].

34. Toliau vadovausiuosi šia vertinimo schema ir pirmiausia panagrinėsiu Portugalijos tvarkos tinkamumą (šiuo klausimu žr. a punktą), jos būtinumą (šiuo klausimu žr. b punktą), taip pat jos adekvatumą (šiuo klausimu žr. c punktą).

a) Tinkamumas

35. Portugalijos nustatyta tvarka yra tinkama priemonė ja siekiamiems teisėtiems tikslams pasiekti. Ūkio subjektai veiksmingai atgrasomi nuo pernelyg didelio atsargų išleidimo į apyvartą, nes jie žino, kad tam tikrais metais rinkai pateiktais cigarečių pakeliais bus leidžiama prekiauti tik iki kitų metų kovo pabaigos.

b) Būtinumas

36. Vis dėlto Komisija ginčija priemonės būtinumą. Todėl reikia įvertinti, ar minėta tvarka siekiami tikslai negali būti pasiekti taip pat tinkamomis mažiau ribojančiomis priemonėmis.

— Didžiausias pateikimo rinkai kiekis

37. Visų pirma Komisija laikosi nuomonės, kad jau vien CIEC 106 straipsnyje įtvirtinta tvarka yra tokia mažiau ribojanti priemonė. Pagal tą nuostatą ūkio subjektai laikotarpiu nuo rugsėjo 1 d. iki gruodžio 31 d. gali pateikti rinkai tik tam tikrą didžiausią leistiną cigarečių pakelių kiekį.

15 — Sprendimai *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 45–48 punktai), *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktas), *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 48 punktas) ir *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20 punktas).

16 — Žr. sprendimus *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 46 punktas), *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 punktas), *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 36 punktas) ir *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 30 punktas).

17 — Sprendimai *Maizena ir kt.* (C-137/85, EU:C:1987:493, 15 punktas), *Jungtinė Karalystė / Taryba* (C-84/94, EU:C:1996:431, 57 punktas), *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 122 punktas), *Gauweiler ir kt.* (C-62/14, EU:C:2015:400, 67 punktas) ir *Philip Morris Brands ir kt.* (C-547/14, EU:C:2016:325, 165 punktas).

18 — Sprendimai *Schräder HS Kraftfutter* (C-265/87, EU:C:1989:303, 21 punktas), *Jippes ir kt.* (C-189/01, EU:C:2001:420, 81 punktas) ir *ERG ir kt.* (C-379/08 ir C-380/08, EU:C:2010:127, 86 punktas); tuo pačiu klausimu taip pat žr. Sprendimą *Gauweiler ir kt.* (C-62/14, EU:C:2015:400, 91 punktas).

38. Šis argumentas neįtikina. Tokią tvarką būtų galima apeiti pateikiant rinkai pernelyg didelį prekių kiekį laikotarpiu iki rugsėjo 1 d. Tai rodo ir Portugalijos pateikti duomenys, kuriais remiantis rugpjūčio mėnesį į laisvą apyvartą išleidžiama daugiau negu vidutiniškai cigarečių.

39. Net ištisus metus galiojantis rinkai tiekiamų cigarečių kiekio ribojimas negali būti laikomas tokia pat tinkama mažiau ribojančia priemone. Jei ūkio subjektams nuo pat pradžių būtų nustatytas nuolat galiojantis didžiausias pardavimo kiekis, tai veikiau reikštų kišimąsi į jų veiksmų laisvę. Tačiau, kaip matyti, ūkio subjektai laikotarpiu nuo sausio iki rugpjūčio mėn. pagal Portugalijoje taikomą sistemą gali pateikti rinkai iš esmės neribotą kiekį cigarečių, tiesa, žinodami, kad galės pardavinėti jas įprasta tvarka tik iki kitų metų kovo mėn. pabaigos.

— Termino trukmė

40. Be to, Komisija mano, kad terminas, per kurį leidžiama parduoti Portugalijos rinkai pateiktas cigaretes, yra pernelyg trumpas. Šiuo klausimu ji atkreipia dėmesį į Direktyvą 2001/37/EB [19], kuria nustatomi nauji tabako gaminių ženklinimo reikalavimai ir vienų metų pereinamasis laikotarpis cigarečių ženklinimo reikalavimams įvykdyti [20].

41. Vis dėlto minėtoje direktyvoje nustatytas pereinamasis laikotarpis vien savo pobūdžiu iš esmės skiriasi nuo šioje byloje nagrinėjamo pardavimo apribojimo laiko atžvilgiu. Dėl šioje direktyvoje įtvirtintų naujų reikalavimų atsirado būtinybė pakeisti turimus gamybos įrenginius, o tai pateisino tam tikrą pereinamąjį laikotarpį. Vis dėlto ginčijama tvarka nesusijusi su jokiais techniniais pakeitimais, kuriems gamintojai pirmiausia turėtų pasiruošti. Be to, iki kitų metų, einančių po pateikimo rinkai, pabaigos trunkantis pardavimo terminas, kurį netiesiogiai siūlo Komisija, praktikoje reikštų galimybę pateikti rinkai cigaretes, kurioms taikomas naujas tarifas, praėjus daugiausia metams nuo padidintų mokesčių įsigaliojimo. Tai būtų mažiau ribojanti, bet ne tokia pat tinkama priemonė siekiant užkirsti kelią spekuliacijai, nes toks ilgas terminas reikšmingai apribotų nagrinėjamos tvarkos poveikį.

42. Be to, Portugalija nesutinka su Komisijos argumentu ir nurodo, kad šalies rinkai pateiktos cigaretės parduodamos vidutiniškai per du mėnesius. Nagrinėjamoje tvarkoje atsižvelgiama į šią aplinkybę ir pagal tą tvarką suteikiama galimybė lengvai parduoti produktą.

43. Komisija prieštarauja ir tvirtina, kad dviejų mėnesių trukmės apyvarta atspindi tik vidutinę vertę. Ji apsiriboja teiginiu, kad mažiau žinomų smulkesnių prekių ženklų realizavimas trunka ilgiau, be to, neatsižvelgiama į sezoninius svyravimus, tačiau nepagrindžia savo prieštaravimo Portugalijos argumentui. Trumpiausias terminas, per kurį pagal Portugalijos nustatytą tvarką gali būti parduotos cigaretės, t. y. trys mėnesiai, bet kuriuo atveju galioja tik toms cigaretėms, kurios buvo pateiktos rinkai pačioje metų pabaigoje. Kuo anksčiau cigaretės išleidžiamos į apyvartą, tuo daugiau laiko lieka joms parduoti. Be to, aplinkybė, kad rūkomajam tabakui arba cigarams ir cigarilėms taikomas ilgesnis pardavimo laikotarpis, neleidžia daryti kitokios išvados, nes produktams, kurie skiriasi nuo įprastų cigarečių, atitinkamai taikomas vidutinis šių produktų pardavimo laikotarpis.

— Nereikšmingas tabako produktams taikomo akcizo didinimas

44. Komisija, ginčydama nagrinėjamos Portugalijos tvarkos būtinumą, taip pat teigia, kad pastaraisiais metais tabako produktams taikomas akcizas šiaip ar taip nebuvo reikšmingai didinamas.

19 — 2001 m. birželio 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, taikomų tabako gaminių gamybai, pateikimui ir pardavimui, suderinimo (OL L 194, p. 26, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 6 t., p. 147).

20 — Minėtos direktyvos 14 straipsnio 2 dalis.

45. Tačiau, kaip matyti iš Komisijos ieškinio, mokestis pastaraisiais metais kasmet didėjo ir 2009–2015 m. išaugo 14,7%. Tokioje rinkoje kaip cigarečių, kuriai būdingos mažos maržos ir didelė apimtis, net ir nedidelis mokesčių padidinimas gali paskatinti ieškoti galimybių juos apeiti ir įgyti konkurencinį pranašumą.

46. Vis dėlto pardavimo apribojimai negali būti laikomi būtinais, kai mokesčio tarifas nekinta ar netgi mažinamas. Tokiais atvejais neatsiranda paskatų kaupti pernelyg dideles atsargas. Kadangi Portugalijos nustatyta tvarka taikoma ir tokiais atvejais, šiuo aspektu ieškinio pagrindas pagrįstas. Portugalijos argumentas, jog pardavimo apribojimai būtini ir tokiais atvejais tam, kad įpareigojant kasmet keisti banderoles būtų išvengta mokestinio sukčiavimo, neįtikina dėl cigarams ir cigarilėms ar rūkomajam tabakui taikomų ilgesnių pardavimo terminų.

c) Adekvatumas

47. Be to, galiausiai reikia įvertinti Komisijos argumentus dėl nagrinėjamos Portugalijos tvarkos proporcingumo siaurąja prasme. Vis dėlto net ir teisėtiems tikslams pasiekti tinkama ir būtina priemonė neturi sukelti nepatogumų, kurie būtų neproporcingi nurodytiems tikslams. Taigi reikia užtikrinti, kad tokia tvarka, kokia nagrinėjama šiuo atveju, nebūtų pernelyg pažeidžiami ūkio subjektų interesai.

— Neginčytina prezumpcija

48. Komisija kaltina Portugaliją tuo, kad dėl nagrinėjamos tvarkos daroma neginčytina prezumpcija, jog iki nustatyto termino pabaigos neparduoti cigarečių pakeliai buvo pateikti rinkai pernelyg dideliais kiekiais. Nėra galimybės pateikti tai paneigiančių įrodymų. Tačiau tokia neginčytina prezumpcija nepriimtina atsižvelgiant į Sprendime *Molenheide ir kt.*[21] nurodytą Teisingumo Teismo praktiką.

49. Minėta byla buvo susijusi su nacionalinės teisės nuostata, kurią taikant buvo atmesta apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pirkimo PVM, kuris yra sudedamoji PVM sistemos dalis[22]. Nors būtų galima įžvelgti paralelių su nagrinėjama byla, vis dėlto situacija šiuo atveju kitokia. Gavusi prašymą, Portugalija grąžina už nebeparduotus cigarečių pakelius sumokėtą mokestį, cigaretės taip pat gali būti iš naujo pateikiamos rinkai. Tam, kad būtų galima įrodyti, kaip reikalauja Komisija, jog į laisvą apyvartą išleidžiami cigarečių kiekiai yra ne pernelyg dideli, o „normalūs“, reikėtų išnagrinėti atskirai kiekvieną atvejį, o tai reikštų didelę administracinę naštą. Tokia procedūra labai apsunkintų nagrinėjamos Portugalijos tvarkos taikymą, be to, sukeltų netikrumą, pavyzdžiui, nustatant tinkamą atskaitos kiekį. Teisingumo Teismas savo praktikoje vis dėlto yra pripažinęs, kad valstybės narės gali siekti teisėtų tikslų įtvirtindamos lengvai valdomas ir kontroliuojamas taisykles[23].

— Ūkio subjektų išlaidos

50. Komisijos nuoroda į ūkio subjektų nagrinėjamomis aplinkybėmis patiriamas išlaidas neleidžia daryti kitokios išvados. Iš tiesų gamintojai ar importuotojai patiria išlaidų sunaikindami arba prireikus perpakuodami cigaretes, kai cigarečių pakelių nebegalima parduoti, nors ir grąžinamas akcizas, kuris sudaro didelę cigarečių kainos dalį[24]. Vis dėlto apdairiai planuojant pardavimą turėtų būti iš anksto

21 — Sprendimas *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Sprendimai *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, 18 punktas), *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 39 punktas) ir *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 30 punktas).

23 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Komisija / Italija* (C-110/05, EU:C:2009:66, 67 punktas), *Mickelsson ir Roos* (C-142/05, EU:C:2009:336, 36 punktas), *Josemans* (C-137/09, EU:C:2010:774, 82 punktas) ir *Komisija / Ispanija* (C-400/08, EU:C:2011:172, 124 punktas).

24 — Remiantis 2015 m. sausio mėn. Portugalijos pateikta informacija, akcizas sudaro 78,08% cigarečių kainos.

užtikrinama, kad neparduotų likučių beveik neliktų. Tai ypač taikoma tokiai rinkai kaip cigarečių, kuriai, kaip neginčijamai teigia Portugalija, būdingas mažas paklausos lankstumas ir daugiausia žinomas elgesys rinkoje. Be to, neparduoti likučiai nebūtinai susidaro dėl pardavimo apribojimo laiko atžvilgiu, gali būti, kad pagrindinė priežastis yra kita – pavyzdžiui, per didelė kaina.

— Neproporcinga baudžiamoji sankcija

51. Galiausiai Komisijos ginčijama Bendrųjų taisyklių dėl mokestinių nusikaltimų 109 straipsnio nuostata, pagal kurią už pažeidimus gali būti skiriamos baudos iki 165 000 EUR, taip pat nekelia abejonių. Valstybės narės turi ne tik teisę, bet ir pareigą skirti veiksmingas sankcijas už pažeidimus akcizų srityje [25]. Be to, Komisija netvirtino, kad taikomos neproporcingos nuobaudos, taip pat nėra aiškių tai rodančių požymių.

52. Todėl ūkio subjektams sudarytos nepalankios sąlygos nėra neproporcingos tikslams, kurių siekiama nagrinėjama Portugalijos tvarka. Vertinant visapusiškai, ji netgi sukuria tinkamą interesų pusiausvyrą.

d) Išvada dėl ieškinio pirmojo pagrindo

53. Todėl ieškinio pirmasis pagrindas pateisinamas tik tiek, kiek Portugalija draudžia prekybą konkrečiais finansiniais metais apmokestintais ir į laisvą apyvartą išleistais cigarečių pakeliais pasibaigus Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnyje numatytam terminui net ir tuo atveju, kai tabako akcizas nuo ateinančių metų nedidinamas.

B – *Ieškinio antrasis pagrindas: Akcizų direktyvos 39 straipsnio 3 dalis ir proporcingumo principas*

54. Ieškinio antruoju pagrindu Komisija tvirtina, kad pažeista Akcizų direktyvos 39 straipsnio 3 dalis. Pardavimo apribojimas laiko atžvilgiu pagal Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnį sudaro laisvo akcizais apmokestinamų prekių judėjimo kliūtis, nes cigarečių pakeliais su konkrečių finansinių metų banderole gali būti prekiaujama ir jie gali būti parduodami tik iki metų, einančių po metų, kuriais galioja banderolė, trečio mėnesio pabaigos. Importuotojų būgštavimai, kad nepavyks realizuoti atsargų, nes jų nebebus galima parduoti, gali juos atgrasyti nuo įprasto įsigijimo ir tai gali neproporcingai paveikti prekybą.

55. Pagal Akcizų direktyvos 39 straipsnio 3 dalį reikalavimas paženklinti akcizais apmokestinamas prekes mokestiniu žymeniu, nepažeidžiantis jokių nuostatų, kuriomis siekiama užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, negali sudaryti laisvo šių prekių judėjimo kliūčių.

56. Kitaip, nei mano Komisija, minėta nuostata nepažeista. Nagrinėjamoje Portugalijos tvarkoje nustatyta, kad cigarečių pakelių pardavimo terminas baigiasi praėjus metų, kurie eina po metų, nurodytų ant banderolės, trečiam mėnesiui. Taigi Komisijos skundžiamas pardavimo apribojimas atsiranda ne dėl mokestinio žymens naudojimo, jis susijęs su šiuo žymeniu tik dėl banderolėje nurodytų metų. Vis dėlto ši aplinkybė negali būti lemiama vertinant nagrinėjamą Portugalijos tvarką, nes išleidimo į apyvartą metai gali būti žymimi ir kitu būdu nei mokestinis žymuo ant cigarečių pakelio.

57. Net vertinant Įgyvendinimo nutarimo 27 straipsnį pagal Akcizų direktyvos 39 straipsnio 3 dalį nėra pagrindo teigti, kad sudaromos neproporcingos prekių judėjimo kliūtys. Nekeliant klausimo, ar priemonė, kurios nediskriminacinis pobūdis šioje byloje neginčijamas, apskritai gali būti laikoma kliūtimi pagal 39 straipsnio 3 dalį, pažymėtina, kad ja bet kokiu atveju siekiama teisėtų tikslų ir iš

25 — Šiuo klausimu taip pat konkrečiai žr. Akcizų direktyva panaikintos Direktyvos 92/12/EEB (OL L 76, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179) 20 straipsnio 3 dalį.

esmės nekyla jokių abejonių dėl jos proporcingumo. Priešingai, šios priemonės tikslas yra taip pat išlaikyti rinkos aplinkos stabilumą, nes taip užkertamas kelias visų pirma stambesniems ir finansiškai stipriems rinkos dalyviams spekuliuojant įgyti konkurencinį pranašumą [26]. Galiausiai šia tvarka prisidedama prie pastangų užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą [27].

58. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad antrasis pagrindas yra nepagrįstas.

C – *Išvada ir išlaidos*

59. Todėl reikia iš dalies patenkinti ieškinio pirmąjį pagrindą, o likusią ieškinio dalį atmesti.

60. Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Tačiau Teisingumo Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų, jeigu tai pateisinama atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes. Kadangi abi šalys prašo priteisti iš kitos šalies bylinėjimosi išlaidas ir Portugalija pralaimi bylą tik iš dalies, siūlau priteisti Komisijai pusę šios valstybės narės bylinėjimosi išlaidų. Sprendimas dėl įstojusių į bylą šalių patirtų išlaidų priimamas remiantis Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalimi.

V – Išvada

61. Todėl siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

1. Nustatydama draudimą viešai platinti ir parduoti konkrečiais finansiniais metais į apyvartą išleistus cigarečių pakelius pasibaigus Įgyvendinimo nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnyje numatytam laikotarpiui net ir tais atvejais, kai cigaretėms taikytinas akcizas nuo kitų metų, einančių po atitinkamų finansinių metų, nebuvo didinamas, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2008/118/EB 9 straipsnio 1 dalį ir pažeidė proporcingumo principą.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Portugalijos Respublika padengia pusę savo bylinėjimosi išlaidų. Komisija padengia pusę Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidų ir savo bylinėjimosi išlaidas.

4. Belgijos Karalystė, Estijos Respublika ir Lenkijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

26 — Dėl spekuliacijos (*Forestalling*), kaip priemonės tikslingai siekiant padidinti rinkos dalis, taip pat žr. Europos Komisijai parengtą tyrimą: H. Stener Pedersen ir kt. „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 ir paskesnis.

27 — Apie šį tikslą žr. Akcizų direktyvos 2 ir 8 konstatuojamąsias dalis.