Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 27. oktobrī [1]

Lieta C-126/15

Eiropas Komisija
pret

Portugāles Republiku

Nodokļu tiesību akti — Akcīzes nodoklis tabakas izstrādājumiem — Direktīva 2008/118/EK — 7. pants, 9. panta 1. punkts un 39. panta 3. punkts — Izplatīšanas un tirdzniecības ierobežojums — Nodokļa markas — Samērīgums

I – Ievads

1. Izskatāmā Eiropas Komisijas pret Portugāles Republiku uzsāktā procedūra saistībā ar valsts pienākumu neizpildi būtībā rada jautājumu, vai Direktīvai 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu [2] (turpmāk tekstā – Akcīzes nodokļa direktīva) ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram cigarešu iepakojumu tirdzniecība ir atļauta tikai noteiktu laiku pēc to laišanas tirgū.

2. Tā ir jāaplūko pasākumu, kurus Portugāle ir veikusi pret tā saukto tabakas izstrādājumu "forestalling", kontekstā. Tas nozīmē, ka ražotāji pirms gaidāmas akcīzes nodokļa tabakai paaugstināšanas nodod patēriņam pārmērīgi lielus preču daudzumus ar veco nodokļa likmi, lai novilcinātu palielinātās nodokļa likmes efektivitāti. Šādas darbības samazina nodokļu ieņēmumus, un Komisija neapstrīd, ka pasākumi, kurus dalībvalstis vērš pret tām, principā ir pieļaujami [3]. Tomēr tā uzskata, ka Portugāles veikto pasākumu kontekstā nav nodrošināts samērīgums.

3. Strīda nozīme pārsniedz Portugāles līmeni, jo citās dalībvalstīs arī pastāv līdzīgi regulējumi. Tā Komisija šī iemesla dēļ ir uzsākusi procedūru saistībā ar valsts pienākumu neizpildi arī pret Igauniju [4].

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīva 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.)

3 — Komisija turklāt uzskata, ka pašlaik Savienībā pastāvošie pasākumi nav pietiekami, skat. 2013. gada 6. jūnija Paziņojumu COM(2013) 324, *final*, 11. lpp.

4 — Skat. 2014. gada 25. septembra MEMO/14/537. Pret Ungāriju uzsāktā procedūra sakarā ar pienākumu neizpildi (skat. MEMO/14/293) 2015. gada 29. aprīlī tika apturēta, jo Ungārija bija grozījusi savu tiesisko regulējumu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

4. Akcīzes nodokļa direktīvā atbilstoši tās 1. panta 1. punktam ir noteikts vispārējs režīms attiecībā uz akcīzes nodokli. Saskaņā ar šīs normas c) apakšpunktu par tabakas izstrādājumiem ir jāmaksā akcīzes nodoklis.

5. Akcīzes nodokļa direktīvas 7. pantā izvilkumu veidā ir noteikts:

"1. Akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic.

2. Šajā direktīvā "nodošana patēriņam" ir:

a) akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma;

[..]."

6. Akcīzes nodokļa direktīvas 9. pantā ir paredzēts:

"Nosacījumi akcīzes nodokļa uzlikšanai un piemērojamā nodokļa likme ir tā, kas dienā, kad akcīzes nodoklis ir uzliekams, ir spēkā dalībvalstī, kurā preces nodod patēriņam.

Akcīzes nodokli uzliek un iekasē, un attiecīgā gadījumā atmaksā vai atlaiž saskaņā ar katras dalībvalsts paredzētu procedūru. Dalībvalstis piemēro vienādas procedūras vietējām precēm un precēm no citām dalībvalstīm."

7. Akcīzes nodokļa direktīvas 39. pantā ir noteikts:

"1. Neskarot 7. panta 1. punktu, dalībvalstis var pieprasīt, lai tad, kad preces nodod patēriņam šo dalībvalstu teritorijā [..], uz akcīzes precēm būtu akcīzes nodokļa marka vai valsts identifikācijas zīmes, ko izmanto fiskālos nolūkos.

[..]

3. Neskarot noteikumus, ko dalībvalstis var noteikt, lai nodrošinātu šā panta pareizu īstenošanu un novērstu nodokļa nemaksāšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu, tās nodrošina, ka šīs akcīzes nodokļa markas vai valsts identifikācijas zīmes, kā noteikts 1. punktā, nerada šķēršļus akcīzes preču brīvai apritei.

[..]"

B – *Portugāles tiesības*

8. Saskaņā ar Portugāles *Código dos Impostos Especiais de Consumo* (Likums par akcīzes nodokli; turpmāk tekstā – "*CIEC*") uz tabakas izstrādājumu mazumtirdzniecības iepakojumiem, kas paredzēti tirgošanai valsts teritorijā, pirms to laišanas apgrozībā ir jāizvieto nodokļa marka.

9. Finanšu un valsts pārvaldes ministrijas Īstenošanas noteikumu Nr. 1295/2007 (turpmāk tekstā – Īstenošanas noteikumi) 27. pantā ir noteikti termiņi tabakas izstrādājumu tirdzniecībai. Cigarešu iepakojumiem šis termiņš beidzas tā gada trešā mēneša beigās, kurš seko gadam, kas norādīts uz nodokļa markas, tinamajai tabakai nākamā gada beigās un cigāriem un cigarillām piektā gada, kas seko

norādītajam gadam, beigās [5].

10. Atbilstoši *CIEC* 106. pantam cigarešu nodošanai patēriņam laika posmā no gada 1. septembra līdz 31. decembrim ir piemērojami īpaši noteikumi. Šajā laika posmā tirgus dalībnieki cigaretes drīkst laist apgrozībā tikai noteiktos maksimālajos apjomos. Maksimālais apjoms mēnesī ir nosakāms atbilstoši vidējam iepriekšējos divpadsmit mēnešos tirgū laisto cigarešu daudzumam, pieskaitot 10 %. No šī noteikuma var pieļaut atkāpes, ja tas tiek atbilstoši pamatots.

11. *CIEC* 19. un 20. pantā ir normas par jau samaksātā akcīzes nodokļa atmaksāšanu. Atmaksāšanas pamats tostarp ir preces iznīcināšana atbildīgo iestāžu uzraudzībā.

12. Atbilstoši Nodokļu un muitas iestādes publicētās Akcīzes nodokļu rokasgrāmatas XII nodaļas 4.2.9. punktam preces, kuras Īstenošanas noteikumu 27. pantā noteiktā termiņa izbeigšanās dēļ vairs nedrīkst tirgot, var atkal nodot patēriņam, uz tām izvietojot jauno nodokļa marku.

13. Saskaņā ar *Regime Geral das Infracções Tributárias* (Vispārīgie noteikumi par pārkāpumiem nodokļu jomā) 109. pantu par preču nodošanu patēriņam, pārkāpjot noteikumus par nodokļu markām vai noteiktajiem daudzumu ierobežojumiem, var piemērot naudas sodu no EUR 250 līdz EUR 165 000 apmērā.

III – Pirmstiesas procedūra un prasījumi

14. Komisija uzskata, ka Īstenošanas noteikumu 27. pants ir pretrunā Akcīzes nodokļa direktīvas 7. pantam, 9. panta 1. punktam un 39. panta 3. punktam, jo pēc tajā minētā termiņa beigšanās cigarešu iepakojumus, kuriem jau ir piemērots nodoklis un kuri ir laisti brīvā apgrozībā, vairs nedrīkst izplatīt un pārdot. Tādēļ tā uzsāka procedūru saistībā ar valsts pienākumu neizpildi, kas ir šīs tiesvedības priekšmets. Pēc tam, kad Komisija Portugālei ar 2009. gada 23. novembra brīdinājuma vēstuli un 2010. gada 4. jūnija papildinošo brīdinājuma vēstuli lūdza paust nostāju par iebildumiem, tā 2012. gada 22. jūnijā, kā arī papildus – labojot noteiktas kļūdas – 2013. gada 31. maijā šai dalībvalstij nosūtīja argumentētus atzinumus un noteica divu mēnešu termiņu apgalvotā pārkāpuma izbeigšanai.

15. Tā kā Portugāle atzinuma prasības neizpildīja, Komisija 2015. gada 12. martā cēla šo prasību.

16. Komisija lūdz Tiesu:

— konstatēt, ka, nosakot cigarešu paciņām, kas jau ir apliktas ar nodokli un nodotas patēriņam attiecīgajā finanšu gadā, tirdzniecības un mazumtirdzniecības aizliegumu pēc pārlieku īsā termiņa, kas paredzēts Īstenošanas noteikumu 27. pantā, beigām, Portugāles Republika nav izpildījusi Akcīzes nodokļa direktīvas 7. pantā, 9. panta 1. punktā un 39. panta 3. punktā paredzētos pienākumus, kā arī pārkāpusi samērīguma principu;

— piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

17. Portugāles Republikas prasījumi ir šādi:

— noraidīt prasību;

— piespriest Eiropas Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

5 — Kā izņēmums Īstenošanas noteikumu 28. pantā ir noteikts, ka cigarešu iepakojumi, uz kuriem ir 2007. vai 2008. gada nodokļu markas, ir jāizplata un jāpārdod līdz 2008. gada piektā mēneša vai attiecīgi 2009. gada ceturtā mēneša beigām.

18. Beļģijas Karalistei, Igaunijas Republikai un Polijas Republikai tika atļauts iestāties lietā. Tās atbalsta Portugāles prasījumus.

19. Lietas dalībnieki apmainījās ar apsvērumiem rakstveidā.

IV – Juridiskais vērtējums

20. Pamatojoties uz šajā lietā apstrīdēto Īstenošanas noteikumu 27. pantu, Portugālē cigaretēm ir piemērojams tirdzniecības ierobežojums laikā, kuru nosaka atbilstoši uz iepakojuma izvietotajai nodokļa markai. Atbilstoši tam cigaretes drīkst tirgot vēlākais trīs mēnešus pēc tā gada beigām, kurā tās ir tikušas nodotas patēriņam.

A – *Par pirmo pamatu: Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. pants un samērīguma princips*

21. Ar pirmo prasības pamatu Komisija apgalvo, ka Īstenošanas noteikumu 27. pants ir pretrunā Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. pantam, kā arī samērīguma principam. No minētajām direktīvas normām izrietot, ka dalībvalsts tabakas izstrādājumiem pēc to laišanas apgrozībā papildus maksājamajam akcīzes nodoklim nedrīkst piemērot nekādus papildu nodokļus un nedrīkst ierobežot to tirdzniecību nodokļu apsvērumu dēļ. Tomēr Komisija uzskata, ka tieši tas ir noticis Portugālē, jo, pamatojoties uz apstrīdētajām normām, cigarešu paciņas var tirgot tikai ierobežotu laiku. Līdz ar to esot pārkāpts 7. un 9. pants. Lai gan Komisija neizslēdz attaisnojumu vispārējo interešu apsvērumu dēļ, tomēr samērīguma princips esot katrā ziņā pārkāpts.

22. Portugāle uz šo argumentāciju atbild, ka apstrīdētais regulējums nerada pienākumu maksāt papildu akcīzes nodokli par jau apgrozībā laistām precēm. Akcīzes nodoklis, ko tirgus dalībnieki jau samaksājuši par cigaretēm, kuras termiņa dēļ vairs nedrīkst tirgot, tiem tiekot atlīdzināts. Preces varot arī laist apgrozībā no jauna, izvietojot uz tām jaunas nodokļu markas un samaksājot attiecīgi spēkā esošo nodokli.

23. Izskatot šo prasības pamatu, es vispirms analizēšu Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. pantu (1) punkts) un pēc tam samērīguma principu (2) punkts).

1) Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. pants

24. Saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvas 7. pantu akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic. Šajā gadījumā (7. panta 2. punkta a) apakšpunkts) šīs brīdis atbilst brīdim, kad akcīzes preces tiek pārvirzītas no tā sauktā atliktās nodokļa maksāšanas režīma, tas ir, kad tās tiek pārvietotas no ražotnes vai citas akcīzes preču noliktavas. Papildus tam 9. panta 1. punktā ir noteikts, ka nosacījumi akcīzes nodokļa uzlikšanai un piemērojamā nodokļa likme ir tā, kas dienā, kad akcīzes nodoklis ir uzliekams, ir spēkā dalībvalstī, kurā preces nodod patēriņam.

25. Pretēji Komisijas norādītajam, no Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. panta sākotnēji nav secināms aizliegums noteikt ierobežojumu cigarešu iepakojumu tirdzniecībai, kāds aplūkojams apstrīdētajā Īstenošanas noteikumu 27. pantā. 7. pantā drīzāk ir noteikts tikai brīdis, kad akcīzes nodoklis kļūst iekasējams, savukārt 9. pantā ir norāde uz dalībvalstu tiesībām saistībā ar tam piemērojamiem nosacījumiem un piemērojamo nodokļa likmi.

26. Ciktāl turklāt tirgus dalībnieki pēc tam, kad iznīcinātas vecās nodokļa markas un izvietotas jaunas, cigarešu paciņas var atkal laist tirgū, šī procedūra, ņemot vērā Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. pantu, nav papildu nodokļa uzlikšana, bet gan patstāvīgs nodokļa iekasējamības gadījums.

27. Pat ja uzskatītu, ka tirdzniecības ierobežojums jau pamatā ir pretrunā Akcīzes nodokļa direktīvas 7. un 9. pantam, nav saprotams, kādēļ saskaņā ar Komisijas teikto pēc analoģijas ar judikatūru pamatbrīvību jomā tas būtu saistāms attaisnojumu, pamatojoties uz vispārējo interešu apsvērumiem. Visbeidzot jānorāda, ka saskaņošanas pasākuma jēga un mērķis ir tieši, ka dalībvalstis, ciktāl tas nav skaidri paredzēts, no šī pasākuma principiāli nedrīkst atkāpties [6].

28. Tomēr, tā kā Akcīzes nodokļa direktīvas 9. panta 1. punktā saistībā ar nodokļa iekasējamības gadījuma rašanās nosacījumiem, kā arī piemērojamo nodokļa likmi ir atsauce uz valsts tiesisko regulējumu, kas piemērojams nodokļa iekasējamības rašanās brīdī, tas skaidri ietver dalībvalstu reglamentējošajās pilnvaras. Šajā ziņā ar 9. panta 2. punktu dalībvalstīm tiek arī skaidri dotas tiesības noteikt procedūras akcīzes nodokļa uzlikšanai un iekasēšanai un attiecīgā gadījumā – tā atmaksāšanai un atlaišanai.

29. Akcīzes nodokļa direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētās pilnvaras saistībā ar akcīzes nodokļa uzlikšanu tabakas izstrādājumiem ietver arī pasākumus pret pārmērīgi lielu apjomu tabakas izstrādājumu laišanu brīvā apgrozībā. Saskaņā ar judikatūru dalībvalstīm ir tiesības veikt ne tikai pasākumus valsts budžeta prasījumu aizsardzībai [7]. No LES 4. panta 3. punkta drīzāk izriet arī dalībvalstu pienākums nodrošināt efektīvu akcīzes nodokļa iekasēšanu [8]. Ja tas netiktu nodrošināts, tirgus dalībnieki, izmantojot *forestalling*, uz laiku varētu izvairīties no paaugstinātās nodokļa likmes. Kā pareizi norāda pati Komisija, šādas darbības ir uzskatāmas arī par sava veida ļaunprātību. Ļaunprātīgas rīcības novēršanas mērķis tiek vairākkārt uzsvērts arī Akcīzes nodokļa direktīvā [9].

30. Pasākumiem turklāt ir arī ar veselības politiku saistīti mērķi. Nodokļu līmenis ir svarīgs tabakas izstrādājumu cenas faktors, un tā savukārt ietekmē patērētāju smēķēšanas ieradumus [10]. Līdz ar to nodokļu noteikumi tabakas izstrādājumu jomā ir svarīgs šo izstrādājumu patēriņa apkarošanas un sabiedrības veselības aizsardzības instruments [11]. Taču pārmērīgi lielu tabakas izstrādājumu apjomu laišana brīvā apgrozībā kavē paaugstinātās nodokļa likmes efektivitāti un līdz ar to neļauj īstenot iecerēto cenas paaugstināšanu.

31. Turklāt ir jānorāda uz Pasaules Veselības organizācijas Pamatkonvenciju par tabakas kontroli, kuru ir parakstījusi kā Savienība, tā arī visas tās dalībvalstis [12]. Saskaņā ar Pamatkonvencijas 6. pantu tās dalībvalstīm ir jāveido nodokļu politika, kuras mērķis ir tabakas patēriņa samazināšana. Šajā ziņā Vadlīnijās 6. panta ieviešanai tostarp ir ieteikts veikt pasākumus *forestalling* novēršanai [13]. Lai arī šīs Vadlīnijas pašas par sevi nav juridiski saistošas, tomēr Savienībai un tās dalībvalstīm tās palīdz Pamatnostādņu īstenošanā [14].

6 — Skat., piemēram, LESD 114. panta piemērošanas jomā ļoti šauros nosacījumus attiecībā uz valstu izdarītām atkāpēm atbilstoši šīs normas 5. punktam.

7 — Skat. spriedumus, *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 47. punkts), *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20. punkts) un *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 31. punkts).

8 — Šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts) un *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts).

9 — Skat. Akcīzes nodokļa direktīvas preambulas 31. apsvērumu un 11. pantu vai 39. panta 3. punktu. Skat. arī spriedumu *Heintz van Landewijck* (C-494/04, EU:C:2006:407, 43. punkts).

10 — Skat. Padomes 2011. gada 21. jūnija Direktīvas 2011/64/ES par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm (OV L 176, 24. lpp.) preambulas 16. apsvērumu, kā arī spriedumus Komisija/Francija (C-197/08, EU:C:2010:111, 52. punkts), Komisija/Austrija (C-198/08, EU:C:2010:112, 45. punkts) un Komisija/Īrija (C-221/08, EU:C:2010:113, 54. punkts).

11 — Skat. spriedumus *Valeško* (C-140/05, EU:C:2006:647, 58. punkts), Komisija/Francija (C-197/08, EU:C:2010:111, 52. punkts), Komisija/Austrija (C-198/08, EU:C:2010:112, 45. punkts) un Komisija/Īrija (C-221/08, EU:C:2010:113, 54. punkts).

12 — Apstiprinātas ar Padomes 2004. gada 2. jūnija Lēmumu 2004/513/EK (OV L 213, 8. lpp.).

13 — Skat. "Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC", kas pieņemtas dalībvalstu konferencē to sestajā sēdē Maskavā (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Skat. spriedumus *Philip Morris Brands* u.c. (C-547/14, EU:C:2016:325, 111. punkts) un Polija/Parlaments un Padome (C-358/14, EU:C:2016:323, 45. punkts).

32. Līdz ar to nav atbalstāma Komisijas argumentācija, atbilstoši kurai Īstenošanas noteikumu 27. pants jau principā ir pretrunā Akcīzes nodokļa direktīvas 7. pantam un 9. panta 1. punktam. Drīzāk jānorāda, ka 9. panta 1. punktā akcīzes nodokļa tabakas izstrādājumiem jomā ir ietvertas pilnvaras veikt pret *forestalling* vērstus pasākumus. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot tām Savienības tiesībās paredzētās pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, tostarp īpaši samērīguma princips [15], kuru Komisija šajā lietā uzskata par pārkāptu. Līdz ar to, ja Īstenošanas noteikumu 27. pantā ietvertais tirdzniecības ierobežojums ir nesamērīgs, tas ir pretrunā Akcīzes nodokļa direktīvas 9. panta 1. punktam.

2) Par samērīguma principu

33. Tiesa, veicot pārbaudi par netiešo nodokļu jomas pasākuma samērīgumu, ievadā vienmēr norāda, ka dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, no vienas puses, ļauj efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzētos mērķus, bet, no otras puses, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus [16]. Atbilstoši no judikatūras izrietošiem, precīzākiem nosacījumiem attiecībā uz samērīguma principu pasākumam ir jābūt piemērotam ar to paredzēto likumīgo mērķu sasniegšanai, taču tas nedrīkst pārsniegt šo mērķu sasniegšanai nepieciešamā robežas [17]. Turklāt, ja ir iespēja izvēlēties no vairākiem piemērotiem pasākumiem, jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais; radītajām neērtībām ir jābūt samērīgām salīdzinājumā ar sasniedzamajiem mērķiem [18].

34. Turpinājumā es ievērošu šīs pārbaudes shēmu un vispirms analizēšu Portugāles tiesiskā regulējuma piemērotību (par to a) punktā), tā nepieciešamību (par to b) punktā), kā arī tā atbilstīgumu (par to c) punktā).

a) Piemērotība

35. Portugāles tiesiskais regulējums ir piemērots līdzeklis iecerēto likumīgo mērķu sasniegšanai. Tirgus dalībniekiem efektīvi tiek liegts stimuls brīvā apgrozībā laist pārmērīgi lielus daudzumus, jo tie zina, ka noteiktā gadā tirgū laistas cigarešu paciņas drīkst pārdot tikai līdz nākamā gada marta beigām.

b) Nepieciešamība

36. Katrā ziņā Komisija apstrīd pasākuma nepieciešamību. Tādēļ ir jāpārbauda, vai regulējuma mērķus nevar sasniegt ar mazāk stingriem, bet tikpat piemērotiem līdzekļiem.

— Maksimālie tirgū laišanas apjomi

37. Komisija vispirms norāda, ka jau *CIEC* 106. panta regulējums vien ir šāds mazāk stingrs līdzeklis. Atbilstoši šai normai tirgus dalībnieki laika posmā no 1. septembra līdz 31. decembrim cigarešu paciņas tirgū drīkst laist tikai noteiktos maksimālos apjomos.

38. Taču šī argumentācija nepārliecina. Regulējumu var apiet, pārāk lielus apjomus laižot tirgū vēl pirms 1. septembra. To atspoguļo arī Portugāles sniegtā informācija, atbilstoši kurai augustā tirgū tiek laists vairāk cigarešu nekā parasti.

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

16 — Skat. spriedumus *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts), *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 52. punkts), *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 36. punkts) un *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 30. punkts).

17 — Skat. spriedumus *Maizena* u.c. (137/85, EU:C:1987:493, 15. punkts), Apvienotā Karaliste/Padome (C-84/94, EU:C:1996:431, 57. punkts), *British American Tobacco* (*Investments*) un *Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 122. punkts), *Gauweiler* u.c. (C-62/14, EU:C:2015:400, 67. punkts) un *Philip Morris Brands* u.c. (C-547/14, EU:C:2016:325, 165. punkts).

18 — Spriedumi *Schräder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, 21. punkts), *Jippes* u.c. (C-189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts) un *ERG* u.c. (C-379/08 un C-380/08, EU:C:2010:127, 86. punkts); tajā pašā ziņā skat. arī spriedumu *Gauweiler* u.c. (C-62/14, EU:C:2015:400, 91. punkts).

39. Arī visu gadu piemērojams tirgū laižamo cigarešu daudzuma ierobežojums nav uzlūkojams kā piemērotāks, mazāk stingrs līdzeklis. Ja tirgus dalībniekiem jau sākumā būtu jāsastopas ar pastāvīgiem maksimālajiem tirdzniecības apjomiem, to drīzāk varētu uzskatīt par iejaukšanos to rīcības brīvībā. Ciktāl aptverams, tirgus dalībnieki atbilstoši Portugālē izmantotajai sistēmai laika posmā no janvāra līdz augustam tirgū var laist principā neierobežotu daudzumu cigarešu, taču tiem ir zināms, ka šīs cigaretes ir jāpārdod līdz nākamā gada marta beigām.

— Termiņa ilgums

40. Komisija turklāt uzskata, ka termiņš, kurā Portugālē tirgū laistās cigaretes ir jāpārdod, ir pārlieku īss. Šajā ziņā tā atsaucas uz Direktīvu 2001/37/EK [19], kurā ir noteiktas jaunas prasības tabakas izstrādājumu marķēšanai un šo prasību izpildei attiecībā uz cigaretēm paredzēts viena gada pārejas periods [20].

41. Taču minētajā direktīvā paredzētais pārejas periods jau pēc sava rakstura būtībā atšķiras no apstrīdētā tirdzniecības termiņa. Direktīvā ietverto jauno prasību izpildei bija nepieciešams veikt izmaiņas esošajās ražošanas iekārtās, kas pamatoja zināma pārejas perioda noteikšanu. Savukārt šajā lietā aplūkojamā regulējuma izpildei nav nepieciešamas nekādas izmaiņas, kurām ražotājiem būtu jāpielāgojas. Tirdzniecības termiņš, kas beidzas nākamā gada beigās pēc tirgū laišanas, kā to netieši ierosinājusi Komisija, praksē turklāt ļautu cigaretes, kurām piemērojama palielinātā nodokļa likme, garākā termiņa gadījumā laist tirgū tikai gadu pēc nodokļa likmes palielināšanas. Tas gan būtu mazāk ierobežojošs, taču ne piemērots līdzeklis *forestalling* novēršanai, jo apstrīdētā regulējuma efektivitāte ar tik garu termiņu būtu ļoti būtiski ierobežota.

42. Turklāt Portugāle iebilst Komisijas argumentiem, norādot, ka valstī tirgū laistās cigaretes izpērk vidēji divu mēnešu laikā. Apstrīdētajā regulējumā šis apstāklis esot ņemts vērā un preces noietu tas neietekmējot.

43. Komisija savukārt iebilst, ka norādītais divu mēnešu realizācijas laiks esot tikai vidējais rādītājs. Tomēr šajā ziņā tā tikai norāda, ka mazāku, mazāk pazīstamu preču zīmju cigarešu realizācijai ir nepieciešams ilgāks laiks un neesot tikušas ņemtas vērā sezonālās svārstības, taču Portugāles argumentus tā pēc būtības neatspēko. Īstākais termiņš, kurā atbilstoši Portugāles regulējumam cigaretes drīkst pārdot, proti, trīs mēneši, tomēr skar tikai tās cigaretes, kuras tirgū tikušas laistas pašās gada beigās. Jo agrāks ir šis attiecīgais brīdis, jo vairāk laika ir preces realizācijai. Arī apstāklis, ka tinamajai tabakai un cigāriem un cigarillām ir piemērojami garāki pārdošanas termiņi, nav pamats citam secinājumam, jo tie atšķiras no parastām cigaretēm un tiem ir savs vidējais realizācijas ilgums.

— Akcīzes nodokļa tabakas izstrādājumiem nenozīmīgs palielinājums

44. Komisija turpinot apstrīd Portugāles tiesiskā regulējuma nepieciešamību, argumentējot, ka iepriekšējos gados nav notikusi būtiska akcīzes nodokļa palielināšana tabakas izstrādājumiem.

45. Tomēr, kā izriet no Komisijas prasības, nodoklis iepriekšējos gados ik gadus ir ticis palielināts, un no 2009. līdz 2015. gadam tas pieauga par 14,7 %. Tādā tirgū, kuram raksturīgas zemas peļņas daļas un lieli apjomi, kā cigarešu tirgus jau nelieli nodokļu palielinājumi var radīt stimulu tos pēc iespējas apiet un iegūt konkurences priekšrocību.

19 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2001. gada 5. jūnija Direktīva par dalībvalstu normatīvo un administratīvo aktu tuvināšanu attiecībā uz tabakas izstrādājumu ražošanu, noformēšanu un pārdošanu (OV L 194, 26. lpp.).

20 — Skat. minētās direktīvas 14. panta 2. punktu.

46. Katrā ziņā tirdzniecības ierobežojumu nevar uzskatīt par nepieciešamu, ja nodokļu likme saglabājas nemainīga vai pat tiek samazināta. Tas tādēļ, ka šādos gadījumos nav nekāda stimula veidot pārmērīgi lielus krājumus tirgū. Tā kā Portugāles tiesiskais regulējums ietekmē arī šādu situāciju, pamats tiktāl ir pamatots. Portugāles arguments, ka tirdzniecības ierobežojums ir nepieciešams arī šādos gadījumos, lai īstenotu ikgadējo nodokļu marku nomaiņu nolūkā novērst krāpšanu nodokļu jomā, nav pārliecinošs attiecībā uz cigāriem un cigarillām, kā arī tinamajai tabakai piemērojamajiem ilgākajiem pārdošanas termiņiem.

c) Atbilstīgums

47. Neraugoties uz to, visbeidzot ir jāizvērtē Komisijas argumenti par Portugāles tiesiskā regulējuma samērīgumu šaurākā nozīmē. Pat tad, ja pasākums ir piemērots un nepieciešams leģitīmu mērķu sasniegšanai, tas tomēr nedrīkst radīt neērtības, kas nav samērīgas salīdzinājumā ar izvirzītajiem mērķiem. Tātad ir jāpārliecinās, ka tāds regulējums kā apstrīdētais pārmērīgi neietekmē tirgus dalībnieku intereses.

— Neatspēkojams pieņēmums

48. Komisija pārmet Portugālei, ka, pamatojoties uz apstrīdēto regulējumu attiecībā uz termiņa beigās nepārdotajām cigaretēm, tiek neatspēkojami pieņemts, ka tās ir laistas tirgū pārmērīgi lielos apjomos. Iespējas pierādīt pretējo neesot. Šāds neatspēkojams pieņēmums tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru, kas izriet no sprieduma *Molenheide* u.c. [21], nav pieļaujams.

49. Minētā lieta bija par valsts tiesisko regulējumu, kura piemērošanas dēļ nodokļu maksātājiem tika liegtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas ir neatņemama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas daļa [22]. Lai gan šo abu lietu starpā var vilkt paralēles, tomēr izskatāmās lietas situācija ir citāda. Portugāle, pamatojoties uz iesniegumu, atmaksā nodokli, kas samaksāts par cigaretēm, kuras vairs nedrīkst tirgot un kuras var arī laist tirgū atkārtoti. Komisijas pieprasītā iespēja pierādīt, ka cigaretes brīvā apgrozībā nav laistas pārmērīgos, bet gan "normālos" apjomos, nozīmētu, ka ir jāpārbauda katrs konkrētais gadījums un būtu jārēķinās ar ievērojamu administratīvo slodzi. Šāda procedūra ievērojami apgrūtinātu Portugāles tiesiskā regulējuma piemērošanu un turklāt būtu saistīta ar neskaidrībām, piemēram, attiecībā uz atbilstošu atsauces daudzumu noteikšanu. Tomēr judikatūrā ir atzīts, ka dalībvalstis leģitīmu mērķu sasniegšanai var izmantot vienkārši piemērojamus un kontrolējamus noteikumus [23].

— Izmaksas, kas rodas tirgus dalībniekiem

50. Tas, ka Komisija ir norādījusi uz tirgus dalībniekiem šādā veidā radītām izmaksām, nav pamats citādam secinājumam. Ražotājiem un importētājiem saistībā ar cigaretēm, kuras vairs nedrīkst tirgot, neraugoties uz akcīzes nodokļa atmaksāšanu, kurš veido visai nozīmīgu cigarešu cenas daļu [24], tik tiešām rodas izmaksas preču iznīcināšanas vai arī to pārpakošanas dēļ. Tomēr, tālredzīgi plānojot noietu, var panākt, ka jau pašā sākumā tiek pēc iespējas novērsti netirgojami atlikumi. Tas īpaši ir attiecināms uz tādu tirgu kā cigarešu tirgus, kurā, kā neapstrīdēti norādījusi Portugāle, ir raksturīgs neelastīgs pieprasījums un labi zināma rīcība tirgū. Turklāt nepārdodamie krājumi obligāti nav uzskatāmi par tirdzniecības termiņa sekām, jo tie var rasties arī pārāk lielas cenas dēļ.

— Nesamērīgi sodi

21 — Spriedums *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623).

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

23 — Šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Itālija (C-110/05, EU:C:2009:66, 67. punkts), *Mickelsson* un *Roos* (C-142/05, EU:C:2009:336, 36. punkts), *Josemans* (C-137/09, EU:C:2010:774, 82. punkts) un Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 124. punkts).

24 — Atbilstoši Portugāles sniegtajiem datiem par 2015. gada janvāri akcīzes nodoklis veido 78,08 % no cigarešu cenas.

51. Visbeidzot arī Komisijas apstrīdētais Vispārīgo noteikumu par pārkāpumiem nodokļu jomā 109. pants, atbilstoši kuram par pārkāpumiem var piemērot naudas sodu līdz pat EUR 165 000 apmērā, neraisa nekādas šaubas. Dalībvalstīm ir ne vien tiesības, bet pat pienākums efektīvi sodīt par pārkāpumiem akcīzes nodokļa jomā [25]. Turklāt Komisija nav apgalvojusi, ka sankciju norma būtu piemērota nesamērīgi, nedz arī pastāv pamats tā uzskatīt.

52. Līdz ar to tirgus dalībniekiem radītās neērtības nav nesamērīgas ar mērķiem, kuri ir Portugāles tiesiskā regulējuma priekšmets. Drīzāk, aplūkojot vispārīgā kontekstā, ar to tiek panākts atbilstošs interešu līdzsvars.

d) Secinājumi attiecībā uz pirmo prasības pamatu

53. Tādēļ pirmais prasības pamats ir pamatots tikai, ciktāl Portugālē cigarešu paciņu, par kurām konkrētā finanšu gadā ir samaksāts nodoklis un kuras tad ir tikušas laistas tirgū, tirdzniecību pēc Īstenošanas noteikumu 27. pantā paredzētā termiņa beigām aizliedz arī tādā gadījumā, ja akcīzes nodoklis tabakas izstrādājumiem attiecībā uz nākamo gadu netiek paaugstināts.

B – *Par otro prasības pamatu: Akcīzes nodokļa direktīvas 39. panta 3. punkts un samērīguma princips*

54. Ar otro prasības pamatu Komisija apgalvo Akcīzes nodokļa direktīvas 39. panta 3. punkta pārkāpumu. Īstenošanas noteikumu 27. pantā paredzētais tirdzniecības termiņš radot šķēršļus akcīzes preču brīvai apritei, jo cigarešu paciņas, uz kurām ir izvietotas nodokļu markas par attiecīgo gadu, drīkst tirgot tikai līdz šim attiecīgajam gadam sekojošā gada trešā mēneša beigām. Importētāji, baidoties uzkrāt apjomus, kurus vairs nedrīkst tirgot, varētu neveikt iepirkumus, kas nesamērīgā veidā ietekmētu tirdzniecību.

55. Atbilstoši Akcīzes nodokļa direktīvas 39. panta 3. punktam prasība uz akcīzes precēm izvietot akcīzes nodokļa markas, neskarot pasākumus nodokļa nemaksāšanas, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanas novēršanai, nedrīkst radīt šķēršļus akcīzes preču brīvai apritei.

56. Pretēji Komisijas nostājai, šī norma nav pārkāpta. Apstrīdētajā Portugāles tiesiskajā regulējumā ir noteikts, ka cigarešu pārdošanas termiņš beidzas tā gada trešā mēneša beigās, kurš seko uz nodokļa markas norādītajam gadam. Tādējādi tirdzniecības ierobežojums, pret ko Komisija ir iebildusi, nav nodokļu marku izmantošanas sekas, bet gan ar to ir saistīts tikai, ciktāl uz tās ir minēts attiecīgais gads. Tomēr Portugāles tiesiskā regulējuma izvērtējumā šim apstāklim nav izšķirošas nozīmes, jo tirgū laišanas gadu uz cigarešu paciņas var darīt zināmu arī citādos veidos, ne tikai ar nodokļa marku.

57. Pat ja Īstenošanas noteikumu 27. pantu samērotu ar Akcīzes nodokļa direktīvas 39. panta 3. punktu, preču brīvas aprites nesamērīgu traucējumu pastāvēšana ir jānoliedz. Neskarot jautājumu, vai pasākums, kura nediskriminējoša piemērošana šajā lietā nav apstrīdēta, vispār ir uzskatāms par šķēršli 39. panta 3. punkta izpratnē, ir jānorāda, ka tas katrā ziņā ir vērsts uz leģitīmu mērķu

25 — Šajā ziņā skat. arī konkrēti Direktīvas 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.), kas atcelta ar Akcīzes nodokļa direktīvu, 20. panta 3. punktu.

sasniegšanu un principā nerada nekādas šaubas par tā samērīgumu. Tā mērķis drīzāk ir stabilas tirgus vides saglabāšana, jo tādējādi tiek novērsts, ka it īpaši lielāki, finansiāli spēcīgāki tirgus dalībnieki ar *forestalling* palīdzību iegūst konkurences priekšrocību [26]. Tādējādi, visbeidzot, ar šo regulējumu tiek veicināta iekšējā tirgus pareiza darbība [27].

58. Tādēļ otrais pamats nav pamatots.

C – *Secinājumi un tiesāšanās izdevumi*

59. Līdz ar to prasība pirmajā prasības daļā ir daļēji apmierināma, bet pārējā daļā tā ir jānoraida.

60. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktam, ja lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, lietas dalībnieki sedz savus tiesāšanās izdevumus paši, ja vien Tiesa, ja to pamato lietas apstākļi, nenolemj, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanās izdevumiem. Tā kā abas lietas dalībnieces ir lūgušas piespriest tiesāšanās izdevumus atlīdzināt otrai lietas dalībniecei un Portugālei spriedums ir tikai daļēji nelabvēlīgs, es piedāvāju piespriest Komisijai atlīdzināt pusi no šīs dalībvalsts tiesāšanās izdevumiem. Par personu, kas iestājušās lietā, tiesāšanās izdevumiem ir jālemj atbilstoši Reglamenta 140. panta 1. punktam.

V – Secinājumi

61. Tādēļ es iesaku Tiesai nolemt šādi:

1. nosakot, ka pēc Īstenošanas noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā noteiktā termiņa beigām cigarešu iepakojumus, kuri ir laisti apgrozībā noteiktā finanšu gadā, vairs nedrīkst tirgot vai izplatīt arī tad, ja cigaretēm piemērojamā akcīzes nodokļa likme attiecībā uz gadu, kas seko attiecīgajam finanšu gadam, nav tikusi palielināta, Portugāles Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti Direktīvas 2008/118/EK 9. panta 1. punktā, un samērīguma principu;

2. pārējā daļā prasību noraidīt;

3. Portugāles Republika sedz pusi savu tiesāšanās izdevumu. Komisija sedz pusi Portugāles Republikas tiesāšanās izdevumu un savus tiesāšanās izdevumus;

4. Beļģijas Karaliste, Igaunijas Republika un Polijas Republika savus tiesāšanās izdevumus sedz pašas.

26 — Par *forestalling* kā tirgus daļas mērķtiecīgas veidošanas līdzekli skat. arī pēc Eiropas Komisijas pasūtījuma veikto pētījumu "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", H. Stener Pedersen u.c., TAXUD/2012/DE/341 (2014) 144. un 145. lpp.

27 — Par šo mērķi skat. Akcīzes nodokļa direktīvas preambulas otro un astoto apsvērumu.