Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 27 października 2016 r.[1]

Sprawa C-126/15

Komisja Europejska
przeciwko

Republice Portugalskiej

Przepisy podatkowe — Podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych — Dyrektywa 2008/118/WE — Artykuł 7, art. 9 ust. 1 i art. 39 ust. 3 — Ograniczenie sprzedaży i dystrybucji — Oznaczenia podatkowe — Proporcjonalność

I – Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wszczętym przez Komisję Europejską przeciwko Republice Portugalskiej pojawia się przede wszystkim zagadnienie, czy dyrektywa 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego[2] (zwana dalej „dyrektywą akcyzową") stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym sprzedaż opakowań jednostkowych papierosów po ich wprowadzeniu do obrotu jest dopuszczalna jedynie w określonym okresie.

2. Zagadnienie to pojawia się w kontekście środków podjętych przez Portugalię przeciwko tzw. forestallingowi wyrobów tytoniowych. Pojęciem tym określa się zachowanie polegające na tym, że producenci w obliczu podwyżki podatku akcyzowego na tytoń wprowadzają do konsumpcji nadmierną ilość wyrobów opodatkowanych starą stawką w celu przesunięcia w czasie pojawienia się skutków podwyższenia podatku akcyzowego. Takie działania prowadzą do uszczupleń dochodów skarbu państwa i Komisja nie zaprzecza, że państwa członkowskie co do zasady mogą stosować środki zaradcze[3]. Jednakże w wypadku działań podjętych przez Portugalię Komisja ocenia, że nie zachowano proporcjonalności.

3. Znaczenie sporu prawnego nie ogranicza się do Portugalii, gdyż w innych państwach członkowskich obowiązują podobne uregulowania. Z tego też powodu Komisja wszczęła postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego również wobec Estonii[4].

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

3 — Komisja – idąc nawet dalej – stoi na stanowisku, że środki, którymi dysponuje obecnie Unia, są niewystarczające, zob. Komunikat z dnia 6 czerwca 2013 r., COM(2013) 324 final, s. 11.

4 — MEMO/14/537 z dnia 25 września 2014 r. Postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wszczęte przeciwko Węgrom (MEMO/14/293) zostało umorzone w dniu 29 kwietnia 2015 r., gdyż Węgry zmieniły swe przepisy.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

4. Jak wynika to z jej art. 1 ust. 1 dyrektywa akcyzowa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego. Zgodnie z literą c) tego przepisu wyroby tytoniowe są objęte podatkiem akcyzowym.

5. Artykuł 7 dyrektywy akcyzowej stanowi między innymi, iż:

„1 Podatek akcyzowy staje się wymagalny [Obowiązek podatkowy z tytułu akcyzy powstaje] w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;

[…]”.

6. Artykuł 9 dyrektywy akcyzowej stanowi:

„Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny. [Stosuje się warunki regulujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu podatku akcyzowego oraz jego stawki obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu w którym powstał obowiązek podatkowy].

Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany oraz w stosownych przypadkach zwracany lub umarzany zgodnie z procedurą ustanowioną przez każde państwo członkowskie. Państwa członkowskie stosują te same procedury do wyrobów krajowych oraz do wyrobów pochodzących z innych państw członkowskich”.

7. W art. 39 dyrektywy akcyzowej ustalono, że:

„1 Nie naruszając przepisów art. 7 ust. 1, państwa członkowskie mogą wymagać oznaczania wyrobów akcyzowych za pomocą oznaczeń podatkowych lub krajowych znaków identyfikacyjnych używanych do celów podatkowych w momencie dopuszczenia wyrobów do konsumpcji na ich terytorium […].

[…]

3. Nie naruszając przepisów przyjmowanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia właściwego wdrożenia niniejszego artykułu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyciom, państwa członkowskie zapewniają, aby takie oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne określone w ust. 1 nie stanowiły przeszkód dla swobodnego przemieszczania wyrobów akcyzowych.

[…]”.

B – *Prawo portugalskie*

8. Zgodnie z art. 110 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalskiej ustawy o podatku akcyzowym, zwanej dalej „CIEC") przeznaczone do konsumpcji w kraju opakowania detaliczne wyrobów tytoniowych należy opatrzyć przed ich wprowadzeniem do obrotu oznaczeniami podatkowymi.

9. Artykuł 27 rozporządzenia wykonawczego nr 1295/2007 ministerstwa finansów i administracji publicznej (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym") ustala terminy do dokonania obrotu i sprzedaży wyrobów tytoniowych. Termin ten upływa dla opakowań jednostkowych papierosów z końcem trzeciego miesiąca roku następującego po roku, który jest podany na oznaczeniu podatkowym, dla tytoniu do palenia z końcem następnego roku, zaś dla cygar i cygaretek z upływem piątego roku następującego po roku podanym na oznaczeniu podatkowym [5].

10. Zgodnie z art. 106 CIEC dopuszczenie do konsumpcji papierosów w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia każdego roku podlega ponadto szczególnym uregulowaniom. W tym okresie podmioty gospodarcze mogą wprowadzać do obrotu papierosy jedynie w ramach określonych ilości maksymalnych. Miesięczna ilość maksymalna jest ustalana na podstawie średniej miesięcznej ilości papierosów wprowadzonych do obrotu w okresie bezpośrednio poprzedzających dwunastu miesięcy, z uwzględnieniem podwyższenia wynoszącego 10%. Na umotywowany wniosek dopuszczalne są odstępstwa od powyższych zasad.

11. Artykuły 19 i 20 CIEC zawierają uregulowania o zwrocie już zapłaconego podatku akcyzowego. Podstawę do zwrotu stanowi między innymi zniszczenie wyrobów objętych urzędową kontrolą.

12. Zgodnie z pkt 4.2.9 rozdziału XII podręcznika do podatku akcyzowego wydanego przez urząd podatkowy i celny wyroby, których sprzedaż nie jest już dopuszczalna z uwagi na termin określony w art. 27 rozporządzenia wykonawczego, mogą zostać ponownie wprowadzone do konsumpcji poprzez umieszczenie nowych oznaczeń podatkowych.

13. Zgodnie z art. 109 Regime Geral das Infracções Tributárias (uregulowania ogólnego dotyczącego przestępstw i wykroczeń podatkowych) wprowadzenie do konsumpcji wyrobów z naruszeniem przepisów o oznaczeniach podatkowych lub o ograniczeniach ilościowych może zostać ukarane grzywną w wysokości od 250 EUR do 165 000 EUR.

III – Postępowanie i wnioski

14. Komisja stoi na stanowisku, że art. 27 rozporządzenia wykonawczego narusza art. 7, art. 9 ust. 1 oraz art. 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej, gdyż po upływie przewidzianego tam terminu opakowania jednostkowe papierosów, które zostały opodatkowane i dopuszczone do konsumpcji, nie mogą być już przedmiotem dystrybucji i sprzedaży. Dlatego też wszczęła niniejsze postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Po wezwaniu Portugalii do ustosunkowania się do zarzutów w drodze wezwania do usunięcia uchybienia z dnia 23 listopada 2009 r. oraz w drodze dodatkowego wezwania do usunięcia uchybienia z dnia 4 czerwca 2010 r., Komisja skierowała do tego państwa członkowskiego w dniu 22 czerwca 2012 r. oraz dodatkowo – z uwagi na korektę określonych błędów – w dniu 31 maja 2013 r. uzasadnione opinie wyznaczając dwumiesięczny termin do usunięcia podnoszonego przez nią uchybienia.

5 — W drodze odstępstwa od tego przepisu art. 28 rozporządzenia wykonawczego określa, że opakowania jednostkowe papierosów posiadające oznaczenia podatkowe obowiązujące w 2007 r. lub 2008 r. mogą być rozprowadzane i sprzedawane do końca piątego miesiąca 2008 r. lub do końca czwartego miesiąca 2009 r.

15. Z uwagi na okoliczność, że Portugalia nie zastosowała się do opinii, Komisja złożyła w dniu 12 marca 2015 r. niniejszą skargę.

16. Komisja wnosi o:

— stwierdzenie, że Republika Portugalska wydając po upływie zbyt krótkiego terminu przewidzianego w art. 27 rozporządzenia wykonawczego zakaz publicznej dystrybucji i sprzedaży opakowań jednostkowych papierosów, które w określonym roku gospodarczym zostały opodatkowane i dopuszczone do konsumpcji, uchybiła jej zobowiązaniom wynikającym z art. 7, art. 9 ust. 1 i 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej oraz naruszyła zasadę proporcjonalności;

— obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania.

17. Republika Portugalska wnosi do Trybunału o:

— oddalenie skargi;

— obciążenie Komisji Europejskiej kosztami postępowania.

18. W charakterze interwenientów dopuszczono Królestwo Belgii, Republikę Estońską oraz Rzeczpospolitą Polski. Interwenienci popierają wnioski Portugalii.

19. Strony przedstawiły stanowiska na piśmie.

IV – Ocena prawna

20. Na podstawie spornego w niniejszej sprawie uregulowania zawartego w art. 27 rozporządzenia wykonawczego w Portugali obowiązuje czasowe ograniczenie dla sprzedaży papierosów, które jest określanie poprzez oznaczenie podatkowe umieszczone na opakowaniu jednostkowym. Zgodnie z nim papierosy mogą być sprzedawane maksymalnie trzy miesiące po upływie roku, w którym zostały dopuszczone do konsumpcji.

A – *W przedmiocie pierwszego zarzutu skargi: art. 7 i art. 9 dyrektywy akcyzowej oraz zasada proporcjonalności*

21. W pierwszym zarzucie skargi Komisja zarzuca, że art. 27 rozporządzenia wykonawczego uchybia art. 7 i art. 9 dyrektywy akcyzowej oraz zasadzie proporcjonalności. W ocenie Komisji, ze wskazanych przepisów dyrektywy wynika, ze państwo członkowskie po wprowadzeniu do obrotu wyrobów tytoniowych nie może nakładać – poza należnym podatkiem akcyzowym – na nie żadnych dodatkowych podatków i nie może ograniczać ich dystrybucji ze względów podatkowych. Ale właśnie taka sytuacja występuje w ocenie Komisji w Portugalii, gdyż na podstawie spornego uregulowania opakowania jednostkowe papierosów mogą być przedmiotem dystrybucji jedynie w ograniczonym czasie. W konsekwencji doszło do uchybienia art. 7 i 9. Co prawda Komisja nie wyklucza uzasadnienia z uwagi na interes publiczny, jednakże w każdym razie doszło do naruszenia zasady proporcjonalności.

22. Portugalia przeciwstawia się tej argumentacji wskazując, że sporne uregulowanie nie pociąga za sobą powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowego podatku akcyzowego za wprowadzone już do obrotu wyroby. Podmioty gospodarcze otrzymują zwrot podatku akcyzowego uiszczonego za jednostkowe opakowania papierosów, które w wyniku czasowego ograniczenia nie mogą zostać sprzedane. Jako alternatywne rozwiązanie wyroby te mogą zostać ponownie wprowadzone do obrotu po umieszczeniu na nich nowego oznaczenia podatkowego oraz po zapłacie podatku według obwiązującej w danym momencie taryfy podatkowej.

23. W celu oceny pierwszego zarzutu skargi zajmę się w pierwszej kolejności art. 7 i 9 dyrektywy akcyzowej (w tym względzie poniżej pkt 1), a następnie zasadą proporcjonalności (w tym względzie poniżej pkt 2).

1. Artykuły 7 i 9 dyrektywy akcyzowej

24. Zgodnie z art. 7 dyrektywy akcyzowej obowiązek podatkowy z tytułu akcyzy powstaje dla wyrobów tytoniowych w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Z reguły [art. 7 ust. 2 lit. a)] następuje to w momencie opuszczenia tak zwanej procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, tj. w momencie ich usunięcia z zakładu produkcyjnego lub też innego składu podatkowego. Uzupełniająco art. 9 akapit pierwszy zawiera ustalenie, że stosuje się warunki regulujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu podatku akcyzowego oraz jego stawki obowiązujące w dniu, w którym powstał obowiązek podatkowy w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

25. Wbrew argumentacji Komisji z art. 7 i 9 dyrektywy akcyzowej nie można na wstępie wywieść zakazu czasowego ograniczenia sprzedaży jednostkowych opakowań papierosów, który jest przewidziany w spornym art. 27 rozporządzenia wykonawczego. Przeciwnie, art. 7 ustala jedynie moment powstania obowiązku podatkowego odnośnie do akcyzy, podczas gdy w art. 9 odsyła się w odniesieniu do jego warunków oraz znajdującej zastosowanie stawki podatkowej do prawa państwa członkowskiego.

26. W zakresie, w jakim ponadto podmioty gospodarcze po zniszczeniu starych oznaczeń podatkowych i umieszczeniu nowych oznaczeń wprowadzają ponownie do obrotu opakowania jednostkowe, zdarzenie to nie stanowi w świetle art. 7 i 9 dyrektywy akcyzowej nałożenia dodatkowego podatku, lecz jest samodzielnym zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego.

27. Nawet gdyby przyjąć, że ograniczenie sprzedaży już co do zasady narusza art. 7 i 9 dyrektywy akcyzowej, trudno zrozumieć, dlaczego zgodnie z argumentacją Komisji w drodze analogi do orzecznictwa dotyczącego swobód podstawowych, miałoby wchodzić w rachubę uzasadnienie ze względu na interes publiczny. Przecież właśnie celem środka harmonizującego jest to, że państwa członkowskie, o ile nie jest to wprost przewidziane, co do zasady nie mogą od takiego środka odstąpić [6].

28. Jednakże w zakresie, w jakim art. 9 akapit pierwszy dyrektywy akcyzowej w odniesieniu do przesłanek powstania obowiązku podatkowego oraz w odniesieniu do znajdującej zastosowanie stawki podatkowej odsyła do prawa krajowego obowiązującego w momencie powstawania obowiązku podatkowego, zakłada to w sposób konieczny istnienie uprawnienia państw członkowskich do przyjęcia uregulowania. W takim rozumieniu art. 9 akapit drugi upoważnia państwa członkowskie także wprost do ustanowienia procedury nakładania, poboru lub w stosownych przypadkach do ustanowienia procedury zwracania lub umarzania podatku akcyzowego.

29. Uprawnienie wynikające z art. 9 akapit pierwszy dyrektywy akcyzowej obejmuje w kontekście nakładania podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych środki skierowane przeciwko dopuszczaniu do konsumpcji nadmiernych ilości wyrobów tytoniowych. Zgodnie z orzecznictwem państwa członkowskie są bowiem nie tylko uprawnione do zastosowania środków w celu skutecznej ochrony uprawnień skarbu państwa [7]. Przeciwnie, z art. 4 ust. 3 TUE wynika także obowiązek państw członkowskich do zapewnienia skutecznego poboru podatków akcyzowych [8]. Spełnienie powyższego

6 — Zobacz np. w zakresie obowiązywania art. 114 TFUE ściśle określone warunki dla krajowych uregulowań zawierających odstępstwa zgodnie z ust. 5 tego przepisu.

7 — Wyroki: Molenheide i in., C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 47; Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 20; BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 31.

8 — Zobacz podobnie wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25.

obowiązku nie byłoby zapewnione, gdyby podmioty gospodarcze mogły czasowo uniknąć podwyższonej stawki podatku za pomocą forestallingu. Jak słusznie zauważa to sama Komisja, takie praktyki stanowią ponadto rodzaj nadużycia. Cel polegający na zapobieganiu nadużyciom jest też wielokrotnie podkreślany w dyrektywie akcyzowej [9].

30. Środki te służą też ponadto do osiągnięcia celów polityki zdrowotnej. Poziom opodatkowania stanowi istotny czynnik wpływający na ceny wyrobów tytoniowych, które z kolei oddziałują na przyzwyczajenia konsumentów [10]. Jeżeli chodzi o wyroby tytoniowe, regulacje podatkowe stanowią ważny instrument w walce z konsumpcją tych wyrobów, a tym samym instrument ochrony zdrowia publicznego [11]. Dopuszczenie zbyt wielkiej ilości wyrobów tytoniowych do konsumpcji ogranicza skuteczność podwyższonej stawki podatku, a tym samym, w dalszej kolejności, ogranicza zamierzone oddziaływanie na poziom cen.

31. Poza tym należy odesłać do konwencji ramowej Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu, do których sygnatariuszy należy zarówno Unia jak i jej wszystkie państwa członkowskie [12]. Zgodnie z art. 6 konwencji ramowej państwa członkowskie wdrażają politykę podatkową ukierunkowaną na ograniczenie użycia tytoniu. W tym zakresie wytyczne do implementacji art. 6 zalecają między innymi stosowanie środków przeciwdziałających forestallingowi [13]. Co prawda wytyczne te nie są *per se* wiążące, jednakże służą Unii i jej państwom członkowskim jako wskazówki do implementacji konwencji ramowej [14].

32. W konsekwencji więc nie można zgodzić się argumentacją Komisji, że art. 27 rozporządzenia wykonawczego już zasadniczo uchybia art. 7 i art. 9 akapit pierwszy dyrektywy akcyzowej. Przeciwnie, art. 9 akapit pierwszy w odniesieniu do podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych upoważnia do przyjęcia środków przeciwdziałających forestallingowi. Jednakże państwa członkowskie wykonując uprawnienia przekazane im przez prawo Unii powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, do których zalicza się w szczególności zasadę proporcjonalności [15]; zdaniem Komisji zasada ta została naruszona w niniejszej sprawie. Ograniczenie sprzedaży uregulowane w art. 27 rozporządzenia wykonawczego narusza zatem art. 9 akapit pierwszy dyrektywy akcyzowej, jeżeli jest ono nieproporcjonalne.

2. W przedmiocie zasady proporcjonalności

33. Podczas oceny proporcjonalności w obrębie podatków pośrednich Trybunał wskazuje z reguły tytułem wstępu, że państwa członkowskie muszą co prawda z jednej strony stosować środki, które, umożliwiają efektywne osiągnięcie realizowanego przez prawo krajowe celu, jednocześnie jednak w jak najmniejszym stopniu godzą w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii [16]. Zgodnie z dokładniejszym sformułowaniem dotyczącym wymogów wynikających z zasady proporcjonalności zawartym w utrwalonym orzecznictwie, środek powinien nadawać się do realizacji uzasadnionych

9 — Zobacz motyw 31, art. 11 lub art. 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej. Zobacz też wyrok Heintz van Landewijck, C-494/04, EU:C:2006:407, pkt 43.

10 — Zobacz motyw 16 dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24) oraz wyroki: Komisja/Francja, C-197/08, EU:C:2010:111, pkt 52; Komisja/Austria C-198/08, EU:C:2010:112, pkt 45; Komisja/Irlandia, C-221/08, EU:C:2010:113, pkt 54.

11 — Wyroki: Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, pkt 58; Komisja/Francja, C-197/08, EU:C:2010:111, pkt 52; Komisja/Austria C-198/08, EU:C:2010:112, pkt 45; Komisja/Irlandia, C-221/08, EU:C:2010:113, pkt 54.

12 — Zatwierdzona decyzją Rady 2004/513/WE z dnia 2 czerwca 2004 r. (Dz.U. 2004, L 213, s. 8).

13 — Zobacz „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC", uchwalone przez konferencję stron konwencji w związku z ich szóstym posiedzeniem w Moskwie (2014), FCTP/COP6(5).

14 — Wyroki: Philip Morris Brands i in., C-547/14, EU:C:2016:325, pkt 111; Polska/Parlament i Rada, C-358/14, EU:C:2016:323, pkt 45.

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

16 — Wyroki: Molenheide i in., C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 46; Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 52; X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 36; BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 30.

celów i nie wykraczać poza to, co jest konieczne do ich osiągnięcia [17]. Przy czym tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów [18].

34. Poniżej będę orientowała się na tym schemacie badania i omówię na wstępie zdatność portugalskiego uregulowania [w tym względzie poniżej lit. a)], jego konieczność [w tym względzie poniżej lit. b)] oraz dalej jego współmierność [w tym względzie poniżej lit. c)].

a) Zdatność

35. Portugalskie uregulowanie jest środkiem nadającym się do osiągnięcia uzasadnionych celów, do osiągnięcia których to uregulowanie zmierza. Podmiotom gospodarczym odbiera się skutecznie zachęty do dopuszczania do konsumpcji nadmiernych ilości wyrobów, gdyż posiadają wiedzę, że mogą sprzedać jednostkowe opakowania papierosów wprowadzone do obrotu w określonym roku jedynie do końca marca roku następnego.

b) Konieczność

36. Komisja uważa jednak, że środek ten nie jest konieczny. Dlatego też należy zbadać, czy cele, do których zmierza to uregulowanie, nie mogą zostać osiągnięte przez tak samo zdatny, ale łagodniejszy środek.

— Ilość maksymalna, jaka może zostać wprowadzona do obrotu

37. Komisja stoi w pierwszej kolejności na stanowisku, że już samo uregulowanie zawarte w art. 106 CIEC jest takim łagodniejszym środkiem. Zgodnie z tym przepisem podmioty gospodarcze mogą w okresie od 1 września do 31 grudnia wprowadzić do obrotu jednostkowe opakowania papierosów jedynie w ramach określonych ilości maksymalnych.

38. To stanowisko jednak nie przekonuje. Istnieje możliwość obejścia tego uregulowania przez wprowadzenie do obrotu nadmiernej ilości wyrobów w okresie przed dniem 1 września. Do takiego wniosku skłaniają też informacje przedłożone przez Portugalię, zgodnie z którymi w sierpniu dopuszcza się do konsumpcji ilość papierosów przekraczającą wielkości średnie.

39. Także obowiązujące w okresie całego roku ograniczenie ilości papierosów, które mogą zostać wprowadzone do obrotu, nie może być traktowane jako tak samo zdatny, łagodniejszy środek. Stanowiłoby to raczej ingerencję w swobodę działania podmiotów gospodarczych, gdyby już z góry byli objęci stałymi maksymalnymi ilościami określającymi zakres dopuszczalnej dystrybucji. Natomiast zgodnie z systemem stosowanym w Portugalii – na ile można to stwierdzić – podmioty gospodarcze mogą w okresie od stycznia do sierpnia co do zasady wprowadzać do obrotu nieograniczoną ilość papierosów, wiedzą jednak, że mogą je sprzedawać w normalnym trybie jedynie do końca marca roku następnego.

— Czas trwania okresu

17 — Wyroki: Maizena i in., 137/85, EU:C:1987:493, pkt 15; Zjednoczone Królestwo/Rada, C-84/94, EU:C:1996:431, pkt 57; British American Tabacco (Investments) i Imperial Tabacco, C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 122; Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 67; Philip Morris Brands i in., C-547/14, EU:C:2016:325, pkt 165.

18 — Wyroki: Schräder HS Kraftfutter, 265/87, EU:C:1989:303, pkt 21; Jippes i in., C-189/01, EU:C:2001:420, pkt 81; ERG i in., C-379/08 i C-380/08, EU:C:2010:127, pkt 86; podobnie też wyrok Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 91.

40. Ponadto Komisja uważa, że okres, w którym można sprzedać papierosy wprowadzone do obrotu w Portugalii jest zbyt krótki. Komisja odsyła w tej kwestii do dyrektywy 2001/37/WE[19], która przewiduje nowe wymogi dotyczące etykietowania wyrobów tytoniowych i ustala – do ich wykonania – dla papierosów okresy przejściowe wynoszące jeden rok[20].

41. Jednakże okres przejściowy, który został określony we wskazanej dyrektywie, jest odmienny już z uwagi na jego charakter zasadniczo od spornego w niniejszym postępowaniu czasowego ograniczenia sprzedaży. Nowe wymogi wprowadzone przez tę dyrektywę wymagają z reguły zmian w istniejących urządzeniach produkcyjnych, co uzasadnia wprowadzenie pewnych okresów przejściowych. Natomiast uregulowanie będące przedmiotem sporu w niniejszym postępowaniu nie wymaga żadnych zmian technicznych, do których producenci musieliby się przystosować. Okres sprzedaży biegnący do końca roku następującego po roku wprowadzenia do obrotu, tak jak jest to w sposób dorozumiany proponowane przez Komisję, stwarzałby poza tym w praktyce możliwość, że papierosy objęte nową stawka podatkową – w najdłuższym z możliwych przypadków – byłyby wprowadzane do obrotu dopiero rok po wejściu w życie podwyżki podatku. Byłby to co prawda łagodniejszy, lecz nie tak samo zdatny środek do zapobiegania forestallingu, gdyż skuteczność spornego uregulowania zostałaby w bardzo znaczącym stopniu ograniczona przez tak długi termin.

42. Ponadto Portugalia odpiera stanowisko Komisji argumentem, że papierosy wprowadzone do obrotu w kraju są sprzedawane przeciętnie w ciągu dwóch miesięcy. Sporne uregulowanie uwzględnia tę okoliczność i umożliwia bez stwarzania przeszkód obrót tymi wyrobami.

43. Komisja przeciwstawia się tej argumentacji wskazując, że dwumiesięczny okres obrotu jest jedynie wartością przeciętną. Jednakże ogranicza się w tym względzie jedynie do wskazania, że obrót mniejszymi, mniej znanymi markami wymaga dłuższego okresu i nieuwzględnione pozostają sezonowe wahania obrotu. Nie przeciwstawia jednak stanowisku Portugalii szczegółowej argumentacji. Najkrótszy z możliwych okresów, podczas którego zgodnie z portugalskim uregulowaniem można dokonać sprzedaży papierosów, a mianowicie trzy miesiące, dotyczy i tak jedynie co najwyżej papierosów, które zostały wprowadzone do obrotu na samym końcu roku. Im wcześniej nastąpiło to zdarzenie, tym więcej jest czasu na dokonanie obrotu tymi wyrobami. Także okoliczność, że dla tytoniu do palenia bądź dla cygar lub cygaretek obowiązują dłuższe okresy sprzedaży, nie prowadzi do innego wniosku, gdyż są to wyroby różniące się od zwykłych papierosów i każdy z nich ma własny przeciętny okres obrotu.

— Brak znaczących podwyżek podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych

44. Komisja kwestionuje konieczność portugalskiego uregulowania podnosząc w dalszej kolejności argument, że w ostatnich latach i tak nie miały miejsca znaczące podwyżki podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych.

45. Jednakże jak wynika to z treści samej skargi Komisji, podatek ten był podnoszony w ostatnich latach co roku i wzrósł w latach 2009–2015 o 14,7%. Na rynku charakteryzującym się niskimi marżami i dużym wolumenem, takim jak rynek papierosów, już małe podwyżki podatku mogą stanowić zachętę do ich – w miarę istniejących możliwości – obchodzenia w celu uzyskania dla siebie przewagi konkurencyjnej.

19 — Dyrektywa 2001/37/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 czerwca 2001 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, dotyczących produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2001, L 194, s. 26).

20 — Artykuł 14 ust. 2 wskazanej wyżej dyrektywy.

46. Jednakże ograniczenie sprzedaży nie może zostać uznane za konieczne, gdy stawka podatku nie uległa zmianie lub gdy została ona nawet obniżona. W takich wypadkach brakuje bowiem od samego początku zachęty do tworzenia nadmiernych zapasów. Z uwagi na okoliczność, że portugalskie uregulowanie znajduje zastosowanie także w takich wypadkach, zarzut skargi jest w tym zakresie uzasadniony. Podnoszony przez Portugalię argument, że nawet w takich wypadkach ograniczenie sprzedaży jest konieczne w celu wymuszenia niezbędnej corocznej zmiany oznaczeń podatkowych zapobiegającej oszustwom podatkowym, nie przekonuje mając na względzie dłuższe okresy sprzedaży obowiązujące dla cygar i cygaretek lub też dla tytoniu do palenia.

c) Współmierność

47. Niezależnie od powyższego należy wreszcie ocenić argumenty Komisji dotyczące proporcjonalności portugalskiego uregulowania w znaczeniu węższym. Nawet jeżeli środek nadaje się do osiągnięcia uzasadnionych celów i jest konieczny, nie może wywoływać niekorzystnych skutków, które są nieproporcjonalne w stosunku do celów, które mają zostać osiągnięte. Powinno się więc zapewnić, że takie uregulowanie, jak to będące przedmiotem sporu w niniejszym postępowaniu, nie narusza nadmiernie interesów podmiotów gospodarczych.

— Niewzruszalne domniemanie

48. Komisja zarzuca Portugalii, że na podstawie spornego uregulowania w odniesieniu do jednostkowych opakowań papierosów niesprzedanych na końcu okresu domniemywa się niewzruszalnie, iż wprowadzono je do obrotu w nadmiernej ilości. Nie ma możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwnego. Jednakże – ze względu na orzecznictwo Trybunału z wyroku Molenheide i in.[21] – takie niewzruszalne domniemanie jest w ocenie Komisji niedopuszczalne.

49. Wskazana sprawa dotyczyła uregulowania krajowego, na mocy którego odmówiono podatnikowi prawa do odliczania podatku naliczonego, stanowiącego integralną część systemu podatku VAT[22]. Wprawdzie można dopatrywać się podobieństw do niniejszej sprawy, tym niemniej ma ona inny charakter. Portugalia zwraca na wniosek podatek zapłacony za jednostkowe opakowania papierosów, które nie mogą już zostać sprzedane, bądź też alternatywnie mogą one zostać ponownie wprowadzone do obrotu. Wymagana przez Komisję możliwość prowadzenia dowodu, że papierosy nie zostały dopuszczone do konsumpcji w nadmiernej, lecz w „normalnej" ilości, wymagałaby jednostkowej oceny i byłaby związana ze znacznymi obciążeniami administracyjnymi. Takie podejście utrudniałoby w znacznym stopniu stosowanie portugalskiego uregulowania i byłoby ponadto związane ze stanem niepewności, na przykład w odniesieniu do ustalenia odpowiednich ilości referencyjnych. W orzecznictwie Trybunału uznaje się jednak, że państwa członkowskie dążąc do osiągnięcia uzasadnionych celów, mogą się posługiwać przepisami, które można łatwo stosować i kontrolować[23].

— Koszty powstające u podmiotów gospodarczych

50. Do żadnych innych wniosków nie prowadzi wskazówka Komisji dotycząca kosztów powstających w tym kontekście u podmiotów gospodarczych. Dla producentów lub importerów powstają w wypadku jednostkowych opakowań papierosów, które nie mogą zostać sprzedane – mimo zwrotu podatku akcyzowego stanowiącego bardzo istotną część ceny papierosów[24] – co prawda koszty związane ze zniszczeniem wyrobów bądź w stosownych przypadkach związanych z ich ewentualnym ponownym przygotowaniem do sprzedaży. Jednakże przez rozważne planowanie obrotu, należy z góry

21 — Wyrok Molenheide i in., C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623.

22 — Wyroki: BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, pkt 18; Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 39; Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 30.

23 — Zobacz podobnie wyroki: Komisja/Włochy, C-110/05, EU:C:2009:66, pkt 67; Mickelsson i Roos, C-142/05, EU:C:2009:336, pkt 36; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, pkt 82; Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 124.

24 — Zgodnie z informacjami Portugalii dotyczącymi stycznia 2015 r. udział podatku akcyzowego w cenie papierosów wynosi 78,08%.

w znacznej mierze zapobiegać pojawieniu się końcowych partii wyrobów, których nie można już sprzedać. Odnosi się to właśnie do takiego rynku, jak rynek papierosów, który charakteryzuje się – tak jak wskazuje na to Portugalia bez sprzeciwu drugiej strony – małą elastycznością popytu i znanymi w znacznej mierze zachowaniami rynkowymi. Pojawienie się niesprzedanych zapasów nie musi być też koniecznie konsekwencją ograniczenia czasu sprzedaży, lecz może też wynikać na przykład z okoliczności, że ustalono za wysoką cenę.

— Nieproporcjonalna sankcja karna

51. W końcu też nie budzi wątpliwości kwestionowany przez Komisję przepis zawarty w art. 109 uregulowania ogólnego dotyczącego przestępstw i wykroczeń podatkowych, zgodnie z którym naruszenia mogą być karane grzywną w wysokości do 165 000 EUR. Państwa członkowskie są nie tylko uprawnione, ale wręcz zobowiązane do skutecznego ścigania naruszeń w obszarze podatku akcyzowego [25]. Poza tym ani Komisja nie podnosiła twierdzeń dotyczących nieproporcjonalnego stosowania przepisów karnych, ani też nie pojawiły się oznaki wskazujące, że taka sytuacja występuje.

52. Spowodowane tym niedogodności dla podmiotów gospodarczych nie są zatem nieproporcjonalne w stosunku do celów, do osiągnięcia których zmierza portugalskie uregulowanie. Przeciwnie, w łącznej ocenie prowadzi ono do odpowiedniego wyważenia interesów.

d) Wniosek w przedmiocie pierwszego zarzutu skargi

53. Pierwszy zarzut skargi jest zatem uzasadniony jedynie w zakresie, w jakim Portugalia po upływie terminu określonego w art. 27 rozporządzenia wykonawczego także wtedy zakazuje sprzedaży opakowań jednostkowych papierosów opodatkowanych i dopuszczonych do konsumpcji w określonym roku gospodarczym, gdy podatek akcyzowy na tytoń nie został podniesiony ze skutkiem na następny rok.

B – *W przedmiocie drugiego zarzutu skargi: art. 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej i zasada proporcjonalności*

54. W drugim zarzucie skargi Komisja podnosi uchybienie art. 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej. Czasowe ograniczenie sprzedaży z art. 27 rozporządzenia wykonawczego stwarza przeszkodę w swobodnym obrocie wyrobami akcyzowymi, gdyż jednostkowe opakowania papierosów opatrzone oznaczeniem podatkowym dotyczącym określonego roku gospodarczego mogą być przedmiotem dystrybucji i sprzedaży jedynie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku wykazanym na oznaczeniu podatkowym. Importerzy – jak podnosi Komisja – mogą z uwagi na obawę o pojawienie się niedopuszczonych już do sprzedaży zapasów zrezygnować z zakupów, co w sposób nieproporcjonalny utrudnia handel.

55. Zgodnie z art. 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej wymóg umieszczania na wyrobach akcyzowych oznaczeń podatkowych – niezależnie od środków przyjętych w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyciom – nie może powodować przeszkód dla swobodnego obrotu tymi wyrobami.

56. Wbrew stanowisku Komisji nie doszło do naruszenia tego przepisu. Sporne portugalskie uregulowanie ustala, że termin do sprzedaży jednostkowych opakowań papierosów upływa z końcem trzeciego miesiąca każdego roku następującego po roku wskazanym na oznaczeniu podatkowym. Ograniczenie sprzedaży będące przedmiotem zarzutu Komisji nie jest zatem skutkiem użycia oznaczeń

25 — Zobacz podobnie, i to w sposób wyraźny, art. 20 ust. 3 dyrektywy 92/12/EWG (Dz.U. 1992, L 76, s. 1), uchylonej przez dyrektywę akcyzową.

podatkowych, lecz jest jedynie z nimi związane w tym zakresie, w jakim odsyła się do wskazanego w nich roku. Okoliczność ta nie może mieć jednak decydującego znaczenia dla oceny portugalskiego uregulowania, gdyż rok wprowadzenia do obrotu można byłoby uczynić widocznym na opakowaniu papierosów także w inny sposób niż za pomocą oznaczeń podatkowych.

57. Nawet gdyby art. 27 rozporządzenia wykonawczego był oceniany na podstawie art. 39 ust. 3 dyrektywy akcyzowej, należałoby zaprzeczyć występowaniu nieproporcjonalnych przeszkód dla obrotu wyrobami. Niezależnie od zagadnienia, czy środek, którego niedyskryminujące stosowanie w niniejszej sprawie nie jest przedmiotem sporu pomiędzy stronami, może w ogóle być zakwalifikowany jako przeszkoda w rozumieniu art. 39 ust. 3, służy on w każdym razie do osiągnięcia uzasadnionych celów i nie dotyczą go co do zasady żadne wątpliwości w odniesieniu do jego proporcjonalności. Przeciwnie, jego celem jest właśnie także utrzymanie stabilnego otoczenia rynkowego, gdyż zapobiega, że w szczególności więksi, silni finansowo uczestnicy rynku uzyskają w drodze forestallingu przewagę w konkurencji [26]. Uregulowanie to przyczynia się zatem ostatecznie także do zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego [27].

58. Z powyższego wynika, że zarzut drugi jest bezzasadny.

C – *Wnioski i koszty*

59. W związku z powyższym skarga jest w zakresie pierwszego zarzutu skargi częściowo uzasadniona, w pozostałej części należy ją oddalić.

60. Zgodnie z art. 138 ust. 3 regulaminu urzędowania w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron każda z nich pokrywa własne koszty, chyba że Trybunał z uwagi na okoliczności sprawy uzna za uzasadnione, że jedna ze stron winna pokryć, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną. Uwzględniając okoliczność, że obie strony wnosiły o obciążenie drugiej strony kosztami, a Portugalia przegrała spór jedynie w części, proponuję obciążyć Komisję połową kosztów tego państwa członkowskiego. W odniesieniu do kosztów interwencji należy orzec na podstawie art. 140 ust. 1 regulaminu postępowania.

V – Propozycja rozstrzygnięcia

61. Proponuję zatem, aby Trybunał orzekł następująco:

1. Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE oraz zasadzie proporcjonalności przez to, że jednostkowe opakowania papierosów dopuszczone do konsumpcji w określonym roku gospodarczym po upływie terminu określonego w art. 27 rozporządzenia wykonawczego nr 1295/2007 nie mogą być przedmiotem publicznej dystrybucji lub sprzedaży także wtedy, gdy stawka podatku akcyzowego znajdująca zastosowanie do papierosów nie uległa podwyższeniu ze skutkiem na rok następujący po tymże roku gospodarczym.

2. W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3. Republika Portugalska pokrywa połowę własnych kosztów. Komisja pokrywa połowę kosztów Republiki Portugalskiej oraz własne koszty.

26 — W przedmiocie stosowania forestallingu jako środka skierowanego na zwiększenie udziału w rynku, zobacz też opracowanie sporządzone dla Komisji Europejskiej „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 et al*, TAXUD/2012/DE/341 (2014), s. 144 i nast.

27 — Zobacz w przedmiocie tego celu motyw 2 i 8 dyrektywy akcyzowej.

4. Królestwo Belgii, Republika Estońska oraz Rzeczpospolita Polska pokrywają własne koszty.