Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 27. oktobra 2016 [1]

Zadeva C-126/15

Evropska komisija
proti

Portugalski republiki

„Davčna zakonodaja — Trošarina na tobačne izdelke — Direktiva 2008/118/ES — Členi 7, 9, prvi odstavek, in 39(3) — Omejitev trženja in prodaje — Davčne oznake — Sorazmernost“

I – **Uvod**

1. Obravnavani postopek zaradi neizpolnitve obveznosti Evropske komisije zoper Portugalsko republiko se v bistvu nanaša na vprašanje, ali Direktiva 2008/118/ES o splošnem režimu za trošarino [2] (v nadaljevanju: Direktiva o trošarini) nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere je zavojčke s cigaretami po njihovi sprostitvi v porabo dovoljeno prodajati samo znotraj določenega roka.

2. To vprašanje je povezano z ukrepi, ki jih je Portugalska sprejela zoper tako imenovani „forestalling“ tobačnih izdelkov. Pod tem pojmom se razume, da proizvajalci pred dvigom trošarine na tobak v prosti promet sprostijo pretirano velike količine blaga po prejšnji trošarinski stopnji, s čimer zavlačujejo začetek učinkovanja povišane trošarine. Takšne prakse zmanjšujejo prihodke državne blagajne in Komisija ne zanika, da so nasprotni ukrepi držav članic načeloma dopustni. [3] Vendar za ukrepe, ki jih je sprejela Portugalska, meni, da niso v skladu z načelom sorazmernosti.

3. Spor je pomemben tudi zunaj Portugalske, ker imajo druge države članice podobne predpise. Komisija je tako iz tega razloga postopke zaradi neizpolnitve obveznosti uvedla tudi zoper Estonijo. [4]

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Direktiva o trošarini v skladu z njenim členom 1(1) določa splošni režim za trošarino. Na podlagi točke (c) te določbe velja za tobačne izdelke obveznost plačila trošarine.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Direktiva Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009 L 9, str. 12).

3 — Komisija poleg tega celo meni, da trenutni ukrepi, ki jih je sprejela Unija, ne zadoščajo; glej Sporočilo z dne 6. junija 2013, COM(2013) 324 final, str. 11.

4 — Glej MEMO/14/537 z dne 25. septembra 2014. Zoper Madžarsko je bil postopek zaradi neizpolnitve (glej MEMO/14/293) uveden 29. aprila 2015, ker je Madžarska spremenila zakonodajo.

5. Člen 7 Direktive o trošarini določa:

„1. Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi.

2. V tej direktivi ‚sprostitev v porabo' pomeni:

(a) odprema trošarinskega blaga, vključno z nepravilno odpremo, iz režima odloga plačila trošarine;

[…]"

6. Člen 9 Direktive o trošarini določa:

„Uporabljajo se tisti pogoji obveznosti plačila in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v državi članici, kjer se blago sprosti v porabo.

Trošarina se obračuna in pobere, ter, kadar je to primerno, vrne ali odpusti v skladu s postopki posamezne države članice. Države članice uporabljajo enake postopke za domače blago in blago iz drugih držav članic."

7. Člen 39 Direktive o trošarini določa:

„1. Brez poseganja v člen 7(1) lahko države članice zahtevajo, da se trošarinsko blago v času, ko je dano v porabo na njihovem ozemlju, […], označi z davčnimi oznakami ali nacionalnimi identifikacijskimi znaki, ki se uporabljajo za fiskalne namene.

[…]

3. Brez poseganja v kakršne koli določbe, ki jih lahko države članice določijo, da bi zagotovile pravilno izvajanje tega člena in preprečile utajo, izogibanje ali zlorabo, države članice zagotovijo, da davčne oznake ali nacionalni identifikacijski znaki iz odstavka 1 ne ustvarjajo omejitev za prosti pretok trošarinskega blaga.

[…]"

B – *Portugalsko pravo*

8. Na podlagi člena 110 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalski zakon o trošarinah, v nadaljevanju: CIEC) se morajo zavojčki tobačnih izdelkov v prodaji na drobno, namenjeni porabi na domačem ozemlju, preden se dajo v promet, označiti s tobačno znamko.

9. Člen 27 uredbe št. 1295/2007 ministrstva za finance in javno upravo Portugalske republike (v nadaljevanju: ministrska uredba) določa roke za trženje in prodajo tobačnih izdelkov. Za zavojčke s cigaretami se ta rok izteče konec tretjega meseca v letu, ki sledi letu, za katerega velja tobačna znamka, za tobak konec naslednjega leta in za cigare in cigarilose konec petega leta, ki sledi temu letu. [5]

5 — Ne glede na to člen 28 ministrske uredbe določa, da je rok za trženje in prodajo zavojčkov s cigaretami tobačno znamko iz leta 2007 oziroma iz leta 2008 konec petega meseca leta 2008 oziroma konec četrtega meseca leta 2009.

10. Na podlagi člena 106 CIEC za sprostitev cigaret v porabo v obdobju od 1. septembra do 31. decembra istega leta poleg tega velja posebna ureditev. V tem obdobju lahko gospodarski subjekti cigarete prodajajo samo znotraj določenih največjih količin. Največja dovoljena mesečna količina se določi na podlagi mesečnega povprečja zadnjih dvanajst mesecev pred tem obdobjem prodanih količin cigaret, s pribitkom 10 %. Na podlagi utemeljene zahteve je mogoče od tega odstopiti.

11. Člena 19 in 20 CIEC vsebujeta določbe o vračilu že plačane trošarine. Kot razlog za vračilo se med drugim šteje uničenje blaga pod carinskim nadzorom.

12. Na podlagi točke 4.2.9 Poglavja XII priročnika o trošarinah, ki ga je izdal davčni in carinski urad, se lahko blago, ki se zaradi izteka roka na podlagi člena 27 ministrske uredbe več ne sme prodajati, z namestitvijo nove tobačne znamke ponovno sprosti v porabo.

13. Na podlagi člena 109 Regime Geral das Infracções Tributárias (splošna uredba o davčnih kršitvah) je za sprostitev blaga v porabo v nasprotju z določbami o tobačnih znamkah ali dopustnih količinskih omejitvah predvidena globa od 250 EUR do 165.000 EUR.

III – **Predhodni postopek in zahtevki strank**

14. Komisija meni, da je člen 27 ministrske uredbe v nasprotju s členi 7, 9, prvi odstavek, in 39(3) Direktive o trošarini, ker za zavojčke s cigaretami, ki so že bili obdavčeni in sproščeni v porabo, po izteku v tej uredbi določenega roka velja prepoved trženja in prodaje. Zaradi tega je uvedla sporni postopek zaradi neizpolnitve obveznosti. Potem ko je Komisija Portugalsko z uradnim opominom z dne 23. novembra 2009 in dodatnim uradnim opominom z dne 4. junija 2010 pozvala, naj se izreče glede očitkov, je 22. junija 2012 in dodatno – zaradi popravka nekaterih napak – 31. maja 2013 na navedeno državo članico naslovila obrazloženo mnenje in ji določila dvomesečni rok za odpravo zatrjevane kršitve.

15. Ker se Portugalska na poziv ni odzvala, je Komisija 12. marca 2015 vložila obravnavano tožbo.

16. Komisija Sodišču predlaga, naj:

— ugotovi, da je Portugalska republika, ker je za zavojčke s cigaretami, ki so že bili obdavčeni in sproščeni v porabo v določenem tržnem letu, naložila prepoved trženja in prodaje širši javnosti po tem, ko se izteče pretirano kratek rok, določen v členu 27 ministrske uredbe, ni izpolnila obveznosti iz členov 7, 9, prvi odstavek, in 39(3) Direktive o trošarini in je kršila načelo sorazmernosti;

— Portugalski republiki naloži plačilo stroškov.

17. Portugalska republika Sodišču predlaga, naj:

— tožbo zavrne;

— Evropski komisiji naloži plačilo stroškov.

18. Kraljevina Belgija, Republika Estonija in Republika Poljska so se postopka udeležile kot stranske udeleženke. Podprle so zahtevke Portugalske.

19. Udeleženci postopka so podali pisna stališča.

IV – **Pravna presoja**

20. Zaradi v obravnavanem postopku sporne določbe iz člena 27 ministrske uredbe velja na Portugalskem časovna omejitev prodaje cigaret, ki izhaja iz tobačne znamke, nameščene na zavojčku. Cigarete se lahko v skladu z navedenim prodajajo največ tri mesece po izteku leta, ko so bile sproščene v porabo.

A – *Prvi tožbeni razlog: člena 7 in 9 Direktive o trošarini in načelo sorazmernosti*

21. Komisija s prvim tožbenim razlogom navaja, da je člen 27 ministrske uredbe v nasprotju s členoma 7 in 9 Direktive o trošarini in načelom sorazmernosti. Iz navedenih določb Direktive izhaja, da država članica na tobačne izdelke po njihovi sprostitvi v porabo poleg dolgovane trošarine ne sme naložiti dodatnih davkov in iz finančnih razlogov ne sme omejiti njihove distribucije. Prav to pa je po mnenju Komisije podano v primeru Portugalske, ker se lahko zaradi sporne zakonodaje zavojčki s cigaretami tržijo samo določeno obdobje. Zaradi tega je podana kršitev členov 7 in 9 Direktive. Komisija sicer ne izključuje, da bi lahko bila navedena zakonodaja utemeljena na podlagi razlogov v splošnem interesu, vendar je na vsak način kršeno načelo sorazmernosti.

22. Portugalska temu ugovarja in trdi, da sporna zakonodaja ne pomeni obveznosti plačila dodatne trošarine za blago, ki je že sproščeno v porabo. Tržnim udeležencem se trošarina, ki so jo plačali za zavojčke s cigaretami, ki jih zaradi določenega roka več ne morejo tržiti, vrne. Blago se lahko alternativno ponovno sprosti v porabo z namestitvijo nove tobačne znamke in plačilom veljavne stopnje trošarin.

23. Pri presoji prvega tožbenega razloga bom najprej predstavila člena 7 in 9 Direktive o trošarini (v točki 1), nato pa načelo sorazmernosti (v točki 2).

1. Člena 7 in 9 Direktive o trošarini

24. Na podlagi člena 7 Direktive o trošarini obveznost za plačilo trošarine za tobačne izdelke nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, v kateri se to zgodi. Praviloma (člen 7(2)(a)) to ustreza trenutku odpreme trošarinskega blaga iz tako imenovanega režima odloga plačila trošarine, to je njegovi odstranitvi iz proizvodnega obrata ali drugega davčnega skladišča. Glede tega člen 9, prvi odstavek, dodatno določa, da se uporabljajo tisti pogoji obveznosti plačila in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v državi članici, v kateri se blago sprosti v porabo.

25. V nasprotju z izvajanji Komisije iz členov 7 in 9 Direktive o trošarini na prvi pogled ne izhaja prepoved časovne omejitve prodaje zavojčkov s cigaretami, kot to določa sporni člen 27 ministrske uredbe. Člen 7 določa zgolj trenutek nastanka obveznosti za plačilo trošarine, medtem ko člen 9 glede pogojev v tej zvezi in merodajne stopnje trošarine napotuje na pravo držav članic.

26. Če tržni udeleženci zavojčke po uničenju stare tobačne znamke in namestitvi nove tobačne znamke ponovno tržijo, takšno ravnanje ob upoštevanju členov 7 in 9 Direktive o trošarini ne pomeni dodatnega pobiranja trošarin, temveč samostojno izpolnitev davčnega dejanskega stanja.

27. Četudi bi izhajali iz tega, da je omejitev prodaje že načelno v nasprotju s členoma 7 in 9 Direktive o trošarini, ni mogoče sklepati, zakaj naj bi bila v skladu z navedbami Komisije, ob analogni uporabi sodne prakse na področju temeljnih svoboščin, ta zakonodaja utemeljena na podlagi razlogov v splošnem interesu. Smisel in namen ukrepa harmonizacije je ravno to, da države članice, če ni

izrecno določeno drugače, od tega načeloma ne smejo odstopati.[6]

28. Glede na to, da člen 9, prvi odstavek, Direktive o trošarini glede pogojev obveznosti plačila in merodajne stopnje trošarine napotuje na nacionalno pravo, ki velja na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine, to nujno predpostavlja zakonodajno pristojnost držav članic. V tem smislu daje člen 9, drugi odstavek, državam članicam tudi izrecno pooblastilo za določitev postopkov obračunavanja in pobiranja ter primeroma vračila in odpusta trošarine.

29. Pooblastilo na podlagi člena 9, prvi odstavek, Direktive o trošarini v povezavi z obračunom trošarine na tobačne izdelke vključuje ukrepe zoper sprostitev pretirano velikih količin tobačnih izdelkov v porabo. V skladu s sodno prakso lahko namreč države članice sprejmejo ukrepe za varovanje pravic državne blagajne.[7] Iz člena 4(3) PEU poleg tega izhaja tudi obveznost držav članic, da zagotovijo učinkovito pobiranje trošarin.[8] Če se to ne bi zagotavljalo, bi se lahko gospodarski subjekti višji trošarinski stopnji začasno izognili z ukrepom „forestalling“. Kot pravilno navaja Komisija, takšne prakse poleg tega predstavljajo obliko zlorabe. Cilj preprečitve zlorab je na več mestih poudarjen tudi v Direktivi o trošarini.[9]

30. Ukrepi imajo tudi cilje zdravstvene politike. Stopnja obdavčenja je glavni dejavnik v ceni tobačnih izdelkov, ki posledično vpliva na kadilske navade potrošnikov.[10] Pri tobačnih izdelkih je davčna zakonodaja pomembno orodje boja zoper porabo teh proizvodov in varovanje javnega zdravja.[11] Sprostitev pretirano velikih količin tobačnih izdelkov v porabo pa ovira učinek povišane trošarine in s tem namerno vpliva na ceno.

31. Poleg tega je treba napotiti na Okvirno konvencijo Svetovne zdravstvene organizacije za nadzor nad tobakom, ki so jo podpisale tako Unija kot tudi vse njene države članice.[12] Na podlagi člena 6 Okvirne konvencije naj bi države pogodbenice uresničevale davčno politiko, katere cilj je zmanjšanje porabe tobaka. V tej zvezi smernice za prenos člena 6 med drugim priporočajo uporabo „anti-forestalling“ ukrepov.[13] Čeprav te smernice kot takšne niso zavezujoče, pa je njihov cilj Uniji in državam članicam pomoč pri prenosu Okvirne konvencije.[14]

6 — Glej na primer v okviru področja uporabe člena 114 PDEU zelo stroge pogoje za drugačno nacionalno ureditev na podlagi odstavka 5 te določbe.

7 — Glej sodbe Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 47), Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 20) in BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 31).

8 — Glej v tem smislu sodbi Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 37) in Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25).

9 — Glej uvodno izjavo 31, člen 11 ali člen 39(3) Direktive o trošarini. Glej tudi sodbo Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, točka 43).

10 — Glej uvodno izjavo 16 Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (UL L 176, str. 24) in sodbe Komisija/Francija (C-197/08, EU:C:2010:111, točka 52), Komisija/Avstrija (C-198/08, EU:C:2010:112, točka 45) in Komisija/Irska (C-221/08, EU:C:2010:113, točka 54).

11 — Glej sodbe Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, točka 58), Komisija/Francija (C-197/08, EU:C:2010:111, točka 52) Komisija/Avstrija (C-198/08, EU:C:2010:112, točka 45) in Komisija/Irska (C-221/08, EU:C:2010:113, točka 54).

12 — Odobrena s Sklepom Sveta 2004/513/ES z dne 2. junija 2004 (UL L 213, str. 8).

13 — Glej „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC“, sprejete na konferenci pogodbenic na šestem zasedanju v Moskvi (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Glej sodbi Philip Morris Brands in drugi (C-547/14, EU:C:2016:325, točka 111) in Poljska/Parlament in Svet (C-358/14, EU:C:2016:323, točka 45).

32. Tako ni mogoče pritrditi trditvam Komisije, da je člen 27 ministrske uredbe že načeloma v nasprotju s členoma 7 in 9, prvi odstavek, Direktive o trošarini. Iz člena 9, prvi odstavek, na področju trošarin na tobačne izdelke nasprotno izhaja pooblastilo za sprejetje „anti-forestalling“ ukrepov. Vendar morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljuje pravo Unije, spoštovati splošna pravna načela, med katerimi je zlasti načelo sorazmernosti,[15] ki je po mnenju Komisije v obravnavanem primeru kršeno. Omejitev prodaje na podlagi člena 27 ministrske uredbe posledično ne pomeni kršitve člena 9, prvi odstavek, Direktive o trošarini, če je nesorazmerna.

2. Načelo sorazmernosti

33. Sodišče pri preizkusu sorazmernosti ukrepa na področju neposrednih davkov uvodoma navaja, da morajo države članice uporabiti ukrepe, ki po eni strani omogočajo učinkovito uresničitev cilja, ki mu sledi nacionalno pravo, in ki po drugi strani čim manj ogrožajo cilje in načela, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije.[16] V skladu z ustaljeno sodno prakso se z načelom sorazmernosti zahteva, da so ukrepi primerni za uresničitev legitimnih ciljev zadevnega predpisa in ne presegajo okvirov, ki so potrebni za doseganje teh ciljev.[17] Pri več primernih ukrepih se izbere najmanj zavezujoč; povzročene neugodnosti pa morajo biti sorazmerne s cilji, ki se jim sledi.[18]

34. V nadaljevanju bom upoštevala ta merila in najprej preučila ustreznost portugalske zakonodaje (točka a), njeno nujnost (točkab) in nato še njeno primernost (točka c).

a) Ustreznost

35. Portugalska zakonodaja predstavlja primerno sredstvo za uresničitev legitimnih ciljev, ki se z njo uresničujejo. Gospodarskim subjektom se učinkovito preprečuje, da bi v porabo sprostili pretirano velike zaloge, ker vedo, da se lahko v določenem letu v promet sproščeni zavojčki s cigaretami prodajajo samo do konca marca naslednjega leta.

b) Nujnost

36. Vendar Komisija izpodbija nujnost ukrepa. Zaradi tega je treba preizkusiti, ali se lahko cilji, ki se uresničujejo s to zakonodajo, dosežejo z blažjimi, enako primernimi sredstvi.

— Največje količine za dajanje v promet

37. Komisija sprva meni, da že sama določba člena 106 CIEC predstavlja takšno milejše sredstvo. V skladu s to določbo lahko tržni udeleženci v obdobju od 1. septembra do 31. decembra dajo v promet samo določene količine zavojčkov s cigaretami.

38. Vendar ta utemeljitev ni prepričljiva. Določba bi se lahko zaobšla z dajanjem v promet pretirano velikih količin v obdobju pred 1. septembrom. To izhaja tudi iz podatkov, ki jih je predložila Portugalska, v skladu s katerimi je v mesecu avgustu v porabo sproščeno prekomerno veliko cigaret.

15 — Glej sodbe Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točke od 45 do 48), Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30), Macikowski, (C-499/13, EU:C:2015:201, točka 48) in ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, točka 20).

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

17 — Glej sodbe Maizena in drugi (137/85, EU:C:1987:493, točka 15), Združeno kraljestvo/Svet (C-84/94, EU:C:1996:431, točka 57), British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, točka 122), Gauweiler in drugi (C-62/14, EU:C:2015:400, točka 67) in Philip Morris Brands in drugi (C-547/14, EU:C:2016:325, točka 165).

18 — Sodbe Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, točka 21), Jippes in drugi (C-189/01, EU:C:2001:420, točka 81) in ERG in drugi (C-379/08 in C-380/08, EU:C:2010:127, točka 86); v istem smislu tudi sodba Gauweiler in drugi (C-62/14, EU:C:2015:400, točka 91).

39. Tudi celoletno omejevanje količin cigaret, ki se lahko dajo v promet, ne predstavlja enako primernega, milejšega sredstva. Šlo bi za poseg v svobodo izbire tržnih udeležencev, če bi zanje že vnaprej veljale stalne največje dovoljene količine prodaje. Nasprotno lahko tržni udeleženci v skladu s portugalskim režimom v obdobju od januarja do avgusta načeloma dajo v promet neomejene količine cigaret, vendar se zavedajo, da jih lahko zakonito prodajajo samo do konca marca naslednjega leta.

— Dolžina rokov

40. Nadalje je po mnenju Komisije rok, v katerem se lahko na Portugalskem prodajajo v porabo sproščene cigarete, pretirano kratek. V tej zvezi se sklicuje na Direktivo 2001/37/ES[19], ki določa nove zahteve za označevanje tobačnih izdelkov in ki za cigarete določa prehodno obdobje enega leta za izpolnitev teh zahtev.[20]

41. Predhodno obdobje, kot je določeno v navedeni direktivi, pa se že po svoji naravi razlikuje od tukaj sporne omejitve prodaje. S to direktivo na novo določene zahteve so praviloma povezane s spremembami obstoječih proizvodnih obratov, kar utemeljuje določeno prehodno obdobje. V nasprotju z navedenim sporna ureditev ne prinaša nobenih tehničnih posledic, na katere bi se morali proizvajalci šele prilagoditi. Rok za prodajo, ki se izteče s potekom naslednjega leta po sprostitvi v porabo, kot ga implicitno predlaga Komisija, bi v praksi poleg tega omogočal, da bi se cigarete, za katere se uporablja nova trošarinska stopnja, dale v promet največ eno leto po dvigu obdavčitve. To bi sicer bilo milejše, vendar ne enako primerno sredstvo za preprečevanje ukrepa „forestalling“, ker bi se s tako dolgim rokom pomembno omejil učinek sporne ureditve.

42. Portugalska na trditve Komisije poleg tega odgovarja, da se cigarete, ki se prodajajo na domačem trgu, v povprečju prodajo v dveh mesecih. Sporna zakonodaja to dejstvo upošteva in omogoča prodajo blaga.

43. Komisija odgovarja, da gre pri dvomesečnem roku zgolj za povprečno vrednost. Vendar se v tej zvezi omejuje na trditev, da prodaja manjših, manj znanih znamk zahteva več časa in da ne upošteva sezonskih nihanj, pri čemer trditev Portugalske vsebinsko ne ovrže. Najkrajši možni rok, v katerem se v skladu s portugalsko zakonodajo smejo prodajati cigarete, to je tri mesece, pa zadeva samo cigarete, ki so dane v prodajo čisto ob koncu leta. Če se to začne prej, ostane več časa za prodajo blaga. Do drugačnega sklepa ne vodi niti okoliščina, da veljajo za tobak oziroma za cigare in cigarilose daljši prodajni roki, ker gre za izdelke, ki se razlikujejo od običajnih cigaret in ki imajo drugačen povprečni rok prodaje.

— Nepomembna povečanja trošarine za tobačne izdelke

44. Komisija nujnost portugalske zakonodaje nadalje izpodbija s trditvijo, da v preteklih letih ni prišlo do pomembnih povečanj trošarin za tobačne izdelke.

45. Vendar kot izhaja iz tožbe Komisije, se je trošarina v preteklih letih letno zviševala in se je v letih od 2009 do 2015 dvignila za 14,7 %. Na trgu, za katerega so značilne nižje marže in velike količine, kakršen je trg cigaret, lahko že majhni dvigi trošarin povzročijo poskus njihovemu izogibanju z namenom zagotovitve lastne konkurenčne prednosti.

19 — Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. junija 2001 o približevanju zakonov in drugih predpisov držav članic o izdelavi, predstavitvi in prodaji tobačnih izdelkov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 6, str. 147).

20 — Člen 14(2) navedene direktive.

46. Omejitev prodaje pa ne more biti nujna, če se stopnja trošarine ne spremeni ali če se celo zniža. V takšnih primerih namreč ni razloga za oblikovanje prekomernih zalog. Ker se portugalska zakonodaja uporablja tudi v tem primeru, je tožbeni zahtevek utemeljen. Trditev Portugalske, da je tudi v takšnih primerih nujno omejiti prodajo zaradi uveljavitve letne spremembe davčnih znakov z namenom preprečevanja davčnih goljufij, ob upoštevanju daljših rokov, ki veljajo za cigare in cigarilose oziroma tobak, ne prepriča.

c) Primernost

47. Ne glede na navedeno je treba izvesti tudi presojo trditev Komisije glede sorazmernosti portugalske zakonodaje v ožjem smislu. Četudi je ukrep primeren in nujen za uresničitev legitimnih ciljev, ne sme presegati okvirov, ki so potrebni za dosego ciljev, ki se z njim dosegajo. Zagotoviti je torej treba, da ureditev, kakršna je sporna v obravnavanem primeru, ne vpliva prekomerno na interese tržnih udeležencev.

— Neizpodbojna domneva

48. Komisija Portugalski očita, da se zaradi sporne zakonodaje za zavojčke s cigaretami, ki niso bili prodani pred iztekom roka, neizpodbojno domneva, da so bili dani v promet v pretiranih količinah. Možnost nasprotnega dokaza naj ne bi obstajala. Takšna neizpodbojna domneva pa je ob upoštevanju sodne prakse Sodišča v sodbi Molenheide in drugi [21] nedopustna.

49. Obravnavana zadeva se je nanašala na nacionalno zakonodajo, ki je davčnemu zavezancu odrekala pravico do odbitka, ki je sestavni del sistema DDV [22]. Sicer je mogoče vleči vzporednice z obravnavanim primerom, vendar obstajajo razlike. Portugalska na zahtevo vrne trošarino, ki je že bila obračunana od zavojčkov s cigaretami, ki jih ni več mogoče prodajati oziroma jih je alternativno mogoče dati ponovno v promet. S strani Komisije zahtevana možnost predložitve dokaza, da so bile cigarete sproščene v porabo v „normalnih“, in ne pretiranih količinah, bi zahtevala presojo posameznega primera, kar bi bilo povezano z velikimi administrativnimi napori. To bi znatno oteževalo uporabo portugalske zakonodaje in bi poleg tega povzročalo negotovosti, povezane z določitvijo primernih referenčnih vrednosti. V sodni praksi Sodišča pa je priznano, da lahko države članice legitimne cilje uresničujejo z uvedbo splošnih pravil, ki se preprosto upravljajo in nadzorujejo. [23]

— Stroški gospodarskih subjektov

50. Sklic Komisije na stroške, ki v tej zvezi nastajajo gospodarskim subjektom, ne vodi do drugačnega sklepa. Sicer imajo proizvajalci ali uvozniki v primeru, ko zavojčkov s cigaretami več ni mogoče prodajati, kljub vračilu trošarine, ki predstavlja pretežni del cene cigaret, [24] stroške zaradi uničenja blaga oziroma zaradi njihove ponovne priprave na prodajo. Vendar je treba s preudarnim načrtovanjem prodaje zagotoviti, da se že vnaprej prepreči nastajanje ostankov, ki jih več ni mogoče prodati. To velja zlasti za trg, kakršen je trg s cigaretami, za katerega je, kot nesporno navaja Portugalska, značilna majhna elastičnost povpraševanja in v veliki meri znano tržno obnašanje. Neprodane zaloge poleg tega niso nujno posledica omejitve prodaje, temveč so lahko tudi posledica previsoko postavljene cene.

— Nesorazmerna kazenska sankcija

21 — Sodba Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Glej sodbe BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, točka 18), Ecotrade, (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 39) in Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 30).

23 — Glej v tem smislu sodbe Komisija/Italija (C-110/05, EU:C:2009:66, točka 67), Mickelsson in Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, točka 36), Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, točka 82) in Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 124).

24 — V skladu s podatki Portugalske za januar 2015 znaša delež trošarine v ceni cigaret 78,08 %.

51. Prav tako ni pomislekov v zvezi z določbo člena 109 splošne uredbe o davčnih kršitvah, ki jo je grajala Komisija, ki za kršitve predvideva globo do 165.000 EUR. Države članice niso samo upravičene, temveč tudi dolžne učinkovito preganjati prekrške na področju trošarin.[25] Komisija poleg tega ni zatrjevala nesorazmerne uporabe kazenske določbe niti niso podani kakršni koli indici glede tega.

52. Povzročene neugodnosti za gospodarske subjekte tako niso nesorazmerne s cilji, ki se jim sledi s portugalsko zakonodajo. Nasprotno, kot celota to prispeva k primerni izravnavi interesov.

d) Predlog glede prvega tožbenega razloga

53. Prvi tožbeni razlog je posledično utemeljen samo v delu, ki se nanaša na to, da Portugalska prodajo zavojčkov s cigaretami, ki so že bili obdavčeni in sproščeni v porabo v določenem tržnem letu, po izteku roka iz člena 27 ministrske uredbe prepoveduje tudi v primeru, ko se trošarina na tobak z učinkom za naslednje leto ne poviša.

B – *Drugi tožbeni razlog: člen 39(3) Direktive o trošarini in načelo sorazmernosti*

54. S svojim drugim tožbenim razlogom Komisija navaja kršitev člena 39(3) Direktive o trošarini. Omejitev prodaje na podlagi člena 27 ministrske uredbe povzroča omejitve za prosti pretok trošarinskih izdelkov, ker se lahko zavojčki s cigaretami, ki so opremljeni z davčno oznako za določeno tržno leto, prodajajo in tržijo samo do konca tretjega meseca leta, ki sledi letu, ki je navedeno na davčni oznaki. Uvozniki bi lahko zaradi skrbi pred zalogami, za katere velja prepoved prodaje, omejili prodajo, s čimer bi se nesorazmerno vplivalo na trgovanje.

55. Na podlagi člena 39(3) Direktive o trošarini zahteva po označbi trošarinskih izdelkov z davčnimi oznakami, ne glede na ukrepe za preprečevanje utaj, izogibanja ali zlorab, ne sme ustvarjati omejitev za prosti pretok tega blaga.

56. V nasprotju z mnenjem Komisije ta določba ni kršena. Sporna portugalska zakonodaja določa, da se rok za prodajo zavojčkov s cigaretami izteče konec tretjega meseca leta, ki sledi letu, ki je navedeno na tobačni znamki. Omejitev prodaje, ki jo navaja Komisija, tako ni posledica uporabe davčnih oznak, temveč je z njo povezana samo zato, ker je podan sklic na leto, ki izhaja iz davčne oznake. Za presojo portugalske zakonodaje pa ta okoliščina ne more biti merodajna, ker se lahko leto sprostitve v porabo ugotovi tudi drugače kot z davčnimi oznakami na zavojčku cigaret.

57. Četudi bi člen 27 ministrske uredbe presojali na podlagi člena 39(3) Direktive o trošarini, obstoja nesorazmernih omejitev prostega pretoka blaga ni mogoče ugotoviti. Ne glede na vprašanje, ali je ukrep, katerega nediskriminatorna uporaba v obravnavanem primeru ni sporna, sploh mogoče šteti za omejitev v smislu člena 39(3), je vsekakor namenjen uresničevanju legitimnih ciljev in glede njegove sorazmernosti načeloma ni pomislekov. Namenjen je zlasti ohranitvi stabilnega tržnega okolja, ker preprečuje, da bi veliki, finančno močni tržni akterji z ukrepom „forestalling“ dosegli konkurenčno prednost.[26] Ureditev tako v bistvu tudi pomaga pri zagotavljanju delovanja notranjega trga.[27]

58. Iz zgoraj navedenega izhaja, da drugi tožbeni razlog ni utemeljen.

25 — Glej v tem smislu izrecno tudi člen 20(3) z Direktivo o trošarini razveljavljene Direktive 92/12/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 1).

26 — Glede uporabe ukrepa „forestalling“ kot sredstva za ciljno odpravo tržnih deležev glej tudi študijo, ki jo je naročila Evropska komisija, „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“ avtorjev H. Stener Pedersen idr., TAXUD/2012/DE/341 (2014) str. 144 in naslednje.

27 — Glej glede tega cilja uvodni izjavi 2 in 8 Direktive o trošarini.

C – *Predlog in stroški*

59. Glede na navedeno je treba prvemu tožbenemu razlogu delno ugoditi, v preostalem pa se tožba zavrne.

60. Na podlagi člena 138(3) Poslovnika nosi vsaka stranka, če vsaka uspe samo deloma, svoje stroške, razen če Sodišče, če se zdi to glede na okoliščine v zadevi upravičeno, odloči, da ena od strank poleg svojih stroškov nosi tudi del stroškov druge stranke. Ker sta obe stranki predlagali, naj nasprotna stranka nosi stroške, in Portugalska samo delno ni uspela, predlagam, naj se Komisiji naloži polovica stroškov te države članice. O stroških intervenientk se odloči na podlagi člena 140(1) Poslovnika.

V – **Predlog**

61. Sodišču zato predlagam, naj odloči:

1. Portugalska republika ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 9, prvi odstavek, Direktive 2008/118/ES in je kršila načelo sorazmernosti, ker je za zavojčke s cigaretami, ki so bili sproščeni v porabo v določenem tržnem letu, naložila prepoved trženja in prodaje širši javnosti po tem, ko se izteče rok, določen v členu 27 Uredbe št. 1295/2007 tudi v primeru, če se stopnja trošarine, ki se uporablja za cigarete, z učinkom v letu, ki sledi zadevnemu tržnemu letu, ni povišala.

2. Tožba se v preostalem zavrne.

3. Portugalska republika nosi polovico svojih stroškov. Komisija nosi polovico stroškov Portugalske republike in svoje stroške.

4. Kraljevina Belgija, Republika Estonija in Republika Poljska nosijo svoje stroške.