TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 29. jūnijā*

Valsts pienākumu neizpilde — Akcīzes nodoklis cigaretēm — Direktīva 2008/118/EK — Iekasējamība — Iekasējamības laiks un vieta — Nodokļa markas — Akcīzes preču brīva aprite — Cigarešu paciņu izplatīšanas un tirdzniecības ierobežojums laikā — Samērīguma princips

Lieta C-126/15

par prasību sakarā ar pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2015. gada 12. martā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *F. Tomat* un *G. Braga da Cruz*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

Portugāles Republiku, ko pārstāv *L. Inez Fernandes* un *N. Silva Vitorino*, kā arī *A. Cunha*, pārstāvji,

atbildētāja,

ko atbalsta:

Beļģijas Karaliste, ko pārstāv *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

Igaunijas Republika, ko pārstāv *K. Kraavi-Käerdi*, pārstāve,

Polijas Republika, ko pārstāv *B. Majczyna*, pārstāvis,

personas, kas iestājušās lietā.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši M. Bergere [*M. Berger*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), E. Levits un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2016. gada 27. oktobra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasību Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, nosakot cigarešu paciņām, kas jau ir apliktas ar nodokli un nodotas patēriņam attiecīgajā gadā, tirdzniecības un mazumtirdzniecības aizliegumu pēc pārlieku īsā termiņa beigām, kas paredzēts 2007. gada 1. oktobra *Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública* (Finanšu un valsts pārvaldes ministrijas noteikumi Nr. 1295/2007) (2007. gada 1. oktobra *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 189), 27. pantā, redakcijā, kas piemērojama šajā lietā (turpmāk tekstā – "Noteikumi Nr. 1295/2007"), Portugāles Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai paredzēti Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 7. pantā, 9. panta pirmajā daļā un 39. panta 3. punktā, kā arī pārkāpusi samērīguma principu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2 Atbilstoši Direktīvas 2008/118 preambulas 31. apsvērumam:

"Dalībvalstīm vajadzētu spēt nodrošināt, lai patēriņam nodotām precēm būtu akcīzes nodokļa markas vai valsts identifikācijas zīmes. Šādu marku vai zīmju izmantošana nedrīkst radīt šķēršļus Kopienas iekšējā tirdzniecībā.

Tā kā šādu marku vai zīmju izmantošana nedrīkst būt par iemeslu nodokļu dubultajai uzlikšanai, būtu skaidri jānosaka, ka visas summas, kas samaksātas vai garantētas par šādu marku vai zīmju saņemšanu, ir jāatmaksā, jāatlaiž vai jāatbrīvo tai dalībvalstij, kura izsniegusi attiecīgās markas, ja akcīzes nodokļa uzlikšanas iespēja ir radusies un nodoklis ir iekasēts citā dalībvalstī.

Tomēr, lai izvairītos no jebkādas stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas, dalībvalstīm, kas ir izsniegušas šādas markas vai zīmes, vajadzētu būt iespējai atmaksāt, atlaist vai atbrīvot nodrošinājumu, ja tiek uzrādīts pierādījums tam, ka minētās markas ir noņemtas vai iznīcinātas."

3 Direktīvas 2008/118 7. panta 1. un 2. punktā 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;

b) tādu akcīzes preču glabāšana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ja nav iekasēts akcīzes nodoklis saskaņā ar piemērojamiem Kopienas tiesību aktiem un attiecīgās valsts tiesību aktiem;

c) akcīzes preču ražošana, arī nelikumīga ražošana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu;

d) akcīzes preču imports, arī nelikumīgs imports, izņemot, ja attiecīgajām akcīzes precēm uzreiz pēc importa piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu."

4 Šīs direktīvas 9. panta pirmajā daļā 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."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 11. panta pirmo daļu:

"Papildus gadījumiem, kas norādīti 33. panta 6. punktā, 36. panta 5. punktā un 38. panta 3. punktā, kā arī 1. pantā minētajās direktīvās, patēriņam nodotām akcīzes precēm pēc attiecīgas personas pieprasījuma iespēju atmaksāt vai atlaist akcīzes nodokli var noteikt tās dalībvalsts kompetentā iestāde, kurā attiecīgās preces nodotas patēriņam, dalībvalstu noteiktos gadījumos un saskaņā ar dalībvalstu paredzētiem nosacījumiem, lai novērstu iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu."

6 Šīs pašas direktīvas 39. pants ir formulēts šādi:

"1. Neskarot 7. panta 1. punktu, dalībvalstis var pieprasīt, lai tad, kad preces nodod patēriņam šo dalībvalstu teritorijā vai – 33. panta 1. punkta pirmajā daļā un 36. panta 1. punktā paredzētajos gadījumos – kad preces ieved 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.

[..]"

Portugāles tiesības

7 *Código dos Impostos Especiais de Consumo* (Akcīzes nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – "*CIEC*") 106. pantā ir noteikts šādi:

"1. Cigarešu nodošanai patēriņam piemēro laika posmā no katra kalendārā gada 1. septembra līdz 31. decembrim spēkā esošos noteikumus par iepakojumu.

2. Iepriekšējā punktā minētajā laikposmā cigarešu nodošana patēriņam, ko ik mēnesi veic katrs tirgus dalībnieks, nevar pārsniegt daudzumus, kuri atbilst iepriekšējos 12 mēnešos konstatētajam vidējam daudzumam, to palielinot par 10%.

3. Iepriekšējā punkta mērķiem vidējo mēneša daudzumu aprēķina, par pamatu izmantojot kopējo cigarešu daudzumu, kam nav piemērots izņēmums, kas patēriņam nodotas laika posmā no iepriekšējā gada 1. septembra līdz tam sekojošā gada 31. augustam.

4. Katrs tirgus dalībnieks kompetentajai muitas iestādei līdz katra gada 15. septembrim iesniedz sākumdeklarāciju, kurā norāda tā vidējo ikmēneša daudzumu un norāda viņam attiecīgajā iepakošanas laikposmā piemērojamo daudzuma ierobežojumu.

5. Izņēmuma gadījumos, kas pienācīgi pamatoti ar pēkšņām un īslaicīgām pārdošanas apjomu izmaiņām, ir pieļaujams neievērot minētos daudzuma ierobežojumus, taču tos neņem vērā ikmēneša vidējā daudzuma aprēķinā nākamajam gadam.

6. Pēc iepakošanas perioda beigām un vēlākais katra gada janvāra beigās katrs tirgus dalībnieks kompetentajai muitas iestādei iesniedz noslēguma deklarāciju, kurā norāda iepakošanas periodā kopējo faktiski patēriņam nodoto cigarešu daudzumu.

7. Daudzumiem, kas pārsniedz šī panta 4. punktā noteikto daudzuma ierobežojumu, piemēro nodokli ar likmi, kas ir spēkā noslēguma deklarācijas iesniegšanas brīdī, ja pārsniegumu konstatē, salīdzinot šajā dokumentā minēto ar pārvaldes rīcībā esošo informāciju, kas neskar attiecīgā gadījumā uzsāktu procedūru sakarā ar pārkāpumu.

8. Šajā pantā ietvertās normas ir individuāli piemērojamas kontinentālajā Portugālē, kā arī Azoru salu un Madeiras autonomajos reģionos, un iepriekšējos punktos uzskaitītie pienākumi ir jāizpilda tajā muitas iestādē, kurā tiek reģistrēta nodošana patēriņam."

8 Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā ir paredzēts šādi:

"[*CIEC*] 93. panta 7. punkta piemērošanas nolūkiem saražotos tabakas izstrādājumus var izplatīt un pārdot šādos termiņos:

a) cigarešu paciņas: līdz tā gada trešā mēneša beigām, kurš seko gadam, kas norādīts uz nodokļa markas;

b) sasmalcinātai tabakai, kas paredzēta tīšanai cigaretēs, un citām smēķējamām tabakām: līdz tā gada beigām, kurš seko gadam, kas norādīts uz nodokļa markas;

c) cigāriem un cigarillām: līdz piektā gada beigām, kurš seko gadam, kas norādīts uz nodokļa markas."

9 *Regime Geral das Infrações Tributárias* (Vispārējā kārtība attiecībā uz pārkāpumiem nodokļu jomā, turpmāk tekstā – "*RGIT*") 109. pantā ir noteikts šādi:

"1. Par šā likuma 96. pantā aprakstītajām darbībām, kuras nav noziedzīgs nodarījums nodokļu maksājuma vai preces, uz kuru attiecas pārkāpums, vērtības dēļ, vai neatkarīgi no šīs vērtības, ja to iemesls ir neuzmanība, piemēro naudas sodu EUR 500–165 000 apmērā.

2. Par šādām darbībām piemēro naudas sodu EUR 250–165 000 apmērā:

[..]

o) atteikšanās no darbības veikšanas apstākļu pārbaudes, tās nepieļaušana vai traucēšana, tostarp nesniedzot pārbaudes veicējam likumā noteikto informāciju;

p) preču nodošana patēriņam, nosūtīšana, turēšana vai izplatīšana, pārkāpjot noteikumus par markām, iepakojumu, turēšanu vai izplatīšanu, tostarp saistībā ar daudzumu ierobežojumiem, kas noteikti [*CIEC*] un atvasinātajos tiesību aktos;

[..]

4. Par mēģinājumu sauc pie atbildības."

10 Atbilstoši Akcīzes nodokļu rokasgrāmatas XII nodaļas 4.2.9. punktam preces, kuras Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā noteiktā termiņa izbeigšanās dēļ vairs nedrīkst tirgot, var atkal nodot patēriņam, uz tām izvietojot jauno nodokļa marku.

Pirmstiesas procedūra

11 2009. gada 23. novembrī Komisija uzsāka pārkāpuma procedūru pret Portugāles Republiku saskaņā ar EKL 226. pantu (tagadējais LESD 258. pants), šai dalībvalstij nosūtot brīdinājuma vēstuli, kurā bija norādīts, ka tā nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti saskaņā ar samērīguma principu, kas piemērots, ņemot vērā Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.), 6. pantu un 21. panta 2. punktu, saražotiem, ar nodokli jau apliktiem un patēriņam nodotiem tabakas izstrādājumiem piemērojot izplatīšanas un pārdošanas aizliegumu pēc termiņa, kas beidzas nākamajā gadā pēc nodokļa markā norādītā gada, atbilstoši Noteikumu Nr. 1295/2007 27. un 28. pantam (turpmāk tekstā – "2009. gada 23. novembra brīdinājuma vēstule").

12 Ar 2010. gada 12. janvāra vēstuli Portugāles Republika Komisijas izvirzītos iebildumus noraidīja.

13 2010. gada 4. jūnijā Komisija Portugāles Republikai nosūtīja papildu brīdinājuma vēstuli.

14 Tajā Komisija atkārtoja savu 2009. gada 23. novembra brīdinājuma vēstulē pausto nostāju, uzskatīdama, ka būtībā Portugāles Republika nav izpildījusi tai atbilstoši samērīguma principam, kā arī Direktīvas 2008/118, ar ko pa šo laiku tika atcelta un aizstāta Direktīva 92/12, 7. pantam un 9. panta pirmajai daļai, kā arī 39. panta 3. punktam uzliktos pienākumus.

15 Ar 2010. gada 25. augusta vēstuli Portugāles Republika Komisijas izvirzītos iebildumus atkal noraidīja.

16 2012. gada 22. jūnijā Komisija Portugāles Republikai nosūtīja argumentētu atzinumu, kurā tā secināja, ka šī dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar samērīguma principu, ar Direktīvas 2008/118 7. pantu un 9. panta pirmo daļu, kā arī 39. panta 3. punktu, ar nodokli jau apliktām un patēriņam nodotām cigarešu paciņām piemērojot izplatīšanas un pārdošanas aizliegumu pēc Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā paredzētā pārmērīgi īsā termiņa, kas beidzas nākamajā gadā pēc nodokļa markā norādītā gada. Komisija aicināja Portugāles Republiku veikt pasākumus, lai izpildītu argumentētajā atzinumā paredzētās prasības divu mēnešu laikā.

17 Ar 2012. gada 3. augusta vēstuli Portugāles Republika atbildēja uz šo argumentēto atzinumu, būtībā norādot, ka Komisijas argumenti ir nepamatoti.

18 2013. gada 31. maijā Komisija Portugāles Republikai nosūtīja papildu argumentēto atzinumu, lai novērstu dažas 2012. gada 22. jūnija argumentētajā atzinumā pielaistas kļūdas, taču secinājumi tajā bija tie paši, kas ietverti pēdējā minētajā atzinumā. Komisija aicināja Portugāles Republiku veikt pasākumus, lai divu mēnešu laikā izpildītu argumentētajā atzinumā paredzētās prasības.

19 Ar 2013. gada 3. jūlija vēstuli Portugāles Republika atbildēja uz papildu argumentēto atzinumu, jau atkal apstrīdēdama Komisijas nostājas pamatotību.

20 Šādos apstākļos Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Par pirmo pamatu – Direktīvas 2008/118 7. un 9. panta un samērīguma principa pārkāpumu

Lietas dalībnieču argumenti

21 Ar pirmo pamatu Komisija norāda, ka, kolīdz tabakas izstrādājumi tiek laisti tirgū, atbilstoši Eiropas Savienības tiesiskajam regulējumam dalībvalstīm nav atļauts šiem izstrādājumiem, ņemot vērā to nodošanas patēriņam datumu, piemērot akcīzes nodokli papildus maksājamajam nodoklim vai ierobežot izplatīšanu nodokļu apsvērumu dēļ. Taču Portugālē saskaņā ar Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktu cigarešu paciņas, uz kurām ir marka ar konkrētu gadskaitli, drīkst pārdot un izplatīt tikai līdz gada, kas seko gadam, kad tās nodotas patēriņam, trešā mēneša beigām (turpmāk tekstā – "apstrīdētais pasākums").

22 Pirmkārt, Komisija uzskata, ka, lai arī šim pasākumam ir leģitīms mērķis, kas šajā gadījumā ir krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas apkarošana, tajā nav ievērots samērīguma princips.

23 Proti, minētā pasākuma pamatā ir neatspēkojams pieņēmums, ka visas cigarešu paciņas, kuras netiek pārdodas paredzētajā termiņā, ir uzskatāmas par nodotām patēriņam pārmērīgos daudzumos, gaidot akcīzes nodokļa likmes palielināšanos. Ņemot vērā, ka nav iespējams pierādīt pretējo, šis pieņēmums ir nesamērīgs ar sasniedzamo mērķi.

24 Komisija piebilst, ka *CIEC* 106. pantā paredzētie pasākumi jau ļauj ierobežot cigarešu daudzumu, ko Portugāles tirgū var laist viens tirgus dalībnieks laika posmā no katra kalendārā gada 1. septembra līdz 31. decembrim.

25 Komisija uzskata, ka, lai apstrīdēto pasākumu varētu pamatot ar mērķi apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā, cigaretēm piemērojamā akcīzes nodokļa palielinājumam būtu jābūt ļoti ievērojamam. Taču akcīzes nodoklis cigaretēm pēdējos gados Portugālē nav būtiski palielināts. Proti, saskaņā ar informāciju par pieprasītāko preču kategoriju (*CPMV*) 1000 cigarešu cena no EUR 170 2009. gadā pieauga līdz EUR 195 2014. gadā, kas nozīmē palielinājumu par 14,7% piecu gadu laikā, jeb cenas pieaugumu no EUR 3,4 līdz EUR 3,9 par paciņu ar 20 cigaretēm.

26 Otrkārt, Komisija uzskata, ka Portugāles tiesiskajā regulējumā paredzētajā termiņā pietiekami nav ņemts vērā dažādu izstrādājumu uzglabāšanas laiks, nedz arī apgrozījuma sezonālās izmaiņas.

27 Tā, piemēram, Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā paredzētais termiņš ir pārāk īss, īpaši mazāk iecienītu marku cigaretēm, kurām parasti ir nepieciešams ilgāks laiks, lai panāktu iecerēto apriti. Šajā ziņā Komisija atsaucas uz Eiropas Parlamenta un Padomes 2001. gada 5. jūnija Direktīvas 2001/37/EK par dalībvalstu normatīvo un administratīvo aktu tuvināšanu attiecībā uz tabakas izstrādājumu ražošanu, noformēšanu un pārdošanu (OV 2001, L 194, 26. lpp.) 14. pantu, kurā ir noteikts, ka tabakas izstrādājumus, kas nav cigaretes un kas neatbilst šīs direktīvas noteikumiem, var turpināt pārdot divus gadus pēc šīs direktīvas stāšanās spēkā, kamēr cigaretēm šis termiņš ir viens gads. Tā paskaidro, ka šie termiņi ir tikuši noteikti tādi, lai ņemtu vērā šo izstrādājumu aprites sezonālās izmaiņas.

28 Turklāt Komisija norāda, ka atšķirība starp Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā paredzēto cigarešu izplatīšanas un pārdošanas termiņu un šo noteikumu 27. panta b) un c) punktā noteiktajiem citu tabakas izstrādājumu izplatīšanas un pārdošanas termiņiem uzskatāmi parāda apstrīdētā pasākuma nesamērīgumu.

29 Treškārt, Komisija uzskata, ka šis pasākums tirgus dalībniekiem rada papildus izmaksas un zaudējumus, jo pēc Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā paredzētā termiņa beigām vienīgais to rīcībā esošais ekonomiski pieņemamais risinājums ir nepārdoto paciņu iznīcināšana, kas akcentē nesamērīgumu apstrīdētā pasākuma mērķu un tā seku starpā.

30 Ceturtkārt, Komisija uzskata, ka, lai arī apstrīdētā pasākuma mērķis ir sabiedrības veselības aizsardzība, pasākums tomēr pārsniedz to, kas nepieciešams šāda mērķa sasniegšanai. Portugāles Republika neesot pierādījusi, kā šis pasākums līdz šim būtu veicinājis tabakas patēriņa samazināšanos.

31 Piektkārt, Komisija nesaprot, kā minēto pasākumu var uzskatīt par cīņu ar prettiesisku tabakas tirdzniecību un ar to nodrošināt nodokļu ieņēmumus.

32 Sestkārt, Komisija uzskata, ka Portugāles tiesiskajā regulējumā paredzētās sankcijas par Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta neievērošanu, kas var sasniegt pat EUR 165 000, var noteiktos gadījumos izrādīties nesamērīgas, īpaši tad, ja ņem vērā nelielo Portugāles akcīzes nodokļa pieaugumu pēdējos gados, kā arī *CIEC* 106. pantā paredzētos ierobežojumus saistībā ar laišanu tirgū.

33 Iebildumu rakstā Portugāles Republika norāda, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā ir ievēroti Direktīvas 2008/118 7. un 9. pants, kā arī samērīguma princips, jo tā pamatā ir sabiedrības intereses.

34 Iesākumā Portugāles Republika skaidro, ka Portugāles nodokļu marku sistēmas pamatā būtībā ir apstāklis, ka katru gadu tiek mainīta nodokļu markas fona krāsa. Tieši šī īpatnība līdzsvaro minēto sistēmu un ļauj ar to sasniegt paredzētos mērķus. Tā, piemēram, saskaņā ar Portugāles tiesisko regulējumu uz 2015. gadā patēriņam nodota tabakas izstrādājuma ir jābūt šim gadam atbilstošajai nodokļa markai un principā tas ir jāizplata līdz 2015. gada 31. decembrim, jo 2016. gada 1. janvārī spēkā stājas jauna nodokļa marka ar citu fona krāsu. Noteikumu Nr. 1295/2007 27. un 28. pantā ir paredzēts izņēmums no šī principa, ļaujot tabakas izstrādājumu izplatīšanu un pārdošanu turpināt pēc gada, kas norādīts uz nodokļa markas, beigām. Tādējādi praksē gada nodokļa marka ir spēkā 15 mēnešus.

35 Pirmkārt, attiecībā uz krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu Portugāles Republika norāda, ka ar *CIEC* 106. pantā paredzētajiem daudzumu ierobežojumiem vien nav pietiekami šī mērķa sasniegšanai. Gadījumos, kad ir tikai šie ierobežojumi, tirgus dalībniekiem, kuriem ir ievērojamas finansiālās iespējas, būtu vienkārši nodot patēriņam milzīgus apjomus pirms iepakošanas perioda sākuma, piemēram, jūlijā un augustā, un izmantot krājumos esošo preci, lai apgādātu tirgu nākamajā gadā.

36 Ar apstrīdēto pasākumu tiekot novērsta arī konkurences starp lielajiem un mazajiem tirgus dalībniekiem izkropļošana. Proti, lai arī ar Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktu nav aizliegts cigarešu paciņas izplatīt un pārdot pēc tajā paredzētā termiņa beigām, tirgus dalībniekiem ar plašām finansiālajām iespējām būtu liela konkurences priekšrocība, jo viņiem nākamajā gadā būtu lētākas preces salīdzinājumā ar konkurentiem, kuru finansiālās iespējas ir ierobežotas.

37 Otrkārt, trīs mēnešu termiņš esot pilnīgi pietiekams, jo atbilstoši Portugāles iestāžu rīcībā esošajai informācijai vidējais krājumu aprites ilgums ir divi mēneši.

38 Līdz ar to Portugāles Republika apgalvo, ka, ja katra gada marta beigās krājumos paliek tabakas izstrādājumi, tas nav tādēļ, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā paredzētais termiņš ir pārmērīgi īss – kā to nepareizi uzskata Komisija –, bet gan tādēļ, ka tirgus dalībnieki pirms iepakošanas perioda sākuma ir nodevuši patēriņam pārmērīgi lielus daudzumus ar mērķi veidot krājumus, lai nākamajā gadā un maksimālajā pieļaujamajā laikposmā varētu turpināt tirgot izstrādājumus ar iepriekšējā gada nodokļa marku.

39 Treškārt, Portugāles Republika apstrīd Komisijas apgalvojumus par tirgus dalībniekiem apstrīdētā pasākuma dēļ radītajām izmaksām. Tā kā akcīzes nodoklis, kas veido 78,08% no cigarešu cenas, gadījumā, kad Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā noteiktajā termiņā nepārdotās cigarešu paciņas ir tikušas iznīcinātas, tiek atmaksāts, iznīcināšanas izmaksas nav pārāk augstas, salīdzinot ar preces cenu, tai tikko pametot rūpnīcu.

40 Portugāles Republika precizē, ka saskaņā ar tās rīcībā esošo informāciju vairāki tirgus dalībnieki piekopj praksi, kad izstrādājumus, kurus saskaņā ar Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantu vairs nedrīkst izplatīt, ieved atpakaļ savā akcīzes preču noliktavā, lai uz šiem izstrādājumiem varētu izvietot jauno nodokļa marku un jauno mazumtirdzniecības cenu. Šīs darbības rada minimālas izmaksas, jo tām nav nepieciešamas sarežģītas tehnoloģijas.

41 Ceturtkārt, Portugāles Republika uzsver, ka lai arī apstrīdētā pasākuma mērķis ietilpst nodokļu iekasēšanas jomā, tas kalpo arī sabiedrības veselības aizsardzības nolūkam, īpaši tabakas izstrādājumu patēriņa samazināšanai.

42 Piektkārt, attiecībā uz cīņu ar nelikumīgu tabakas izstrādājumu tirdzniecību Portugāles Republika norāda, ka šis mērķis lielā mērā ir atkarīgs no nodokļa markas sistēmas, kuras būtisks elements ir apstrīdētais pasākums. Šajā ziņā tā norāda, ka markas fona krāsas ikgadējās izmaiņas sniedz labus rezultātus, jo marku ir grūtāk atdarināt un tādējādi tiek novērsta ļaunprātīga izmantošana.

43 Sestkārt, par sankciju, kas Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta neievērošanas gadījumā var sasniegt EUR 165 000, piemērošanu Portugāles Republika norāda, ka piemērojamā soda apmēru nosaka, ņemot vērā pārkāpuma smagumu, kā arī izdarītāja ekonomisko situāciju, un piebilst, ka šai summai pēc iespējas ir jāpārsniedz ekonomiskais ieguvums, kas pārkāpuma izdarītājam no tā ir radies.

44 Komisija savā replikā saglabā savu nostāju.

45 Attiecībā uz krāpšanas novēršanas mērķi tā norāda, ka Noteikumi Nr. 1295/2007 ir piemērojami visos gadījumos neatkarīgi no cigarešu aplikšanas ar nodokli līmeņa izmaiņām, kas ir pietiekami, lai pierādītu apstrīdētā pasākuma nesamērīgumu.

46 Komisija uzsver, ka, lai gan maksimālais cigarešu paciņu aprites laiks atbilstoši Portugāles Republikas sniegtajai informācijai ir divi mēneši, tas tomēr ir tikai vidējais laiks.

47 Saistībā ar tirgus dalībniekiem radītajām izmaksām Komisija apšauba Portugāles Republikas apgalvojumu, ka ekonomiski izdevīgi ir atkārtoti laist tirdzniecībā cigarešu paciņas, kas nav pārdotas pēc Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā noteiktā termiņa beigām. Šāds apgalvojums ir pretrunā minētās dalībvalsts nostājai administratīvajā procesā, un tā pamatā ir fakti, kas radušies pēc papildu argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigām, proti, pēc 2013. gada 1. augusta.

48 Katrā ziņā Komisija atgādina, ka ar apstrīdēto pasākumu radītās izmaksas, kas saistītas ar cigarešu paciņu atkārtotu aplīmēšanu ar markām, ir jāsedz tirgus dalībniekiem, turklāt arī tad, ja akcīzes nodokļa palielināšanās ir neliela vai tas vispār netiek palielināts, kas pierāda šī pasākuma nesamērīgumu.

49 Atbildes rakstā uz repliku Portugāles Republika norāda, ka, tā kā Komisija uzskata, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā paredzētais termiņš ir "pārāk īss", tā netieši piekrīt, ka ar iepriekšējā gada akcīzes marku aplīmētu cigarešu paciņu izplatīšanai konkrētā gadā ir jānosaka termiņš. Tomēr Komisija nav norādījusi, kādu termiņu tā uzskatītu par samērīgu.

50 Par tirgus dalībniekiem ar apstrīdēto pasākumu radītajām izmaksām Portugāles Republika piekrīt, ka tās nostāja ir mainījusies kopš procedūras administratīvā posma. Tomēr šīs izmaiņas ir radušās faktiskās situācijas izmaiņu dēļ, jo šajā posmā Portugāles iestādēm nebija iesniegts neviens pieteikums par jaunu akcīzes nodokļa marku izvietošanu uz cigarešu paciņām. Tikai kopš 2014. gada tiek saņemti šādi pieteikumi, jo to darīt ticis atļauts ar 2012. gada 20. decembra administratīvo apkārtrakstu.

51 Iestāšanās rakstos Beļģijas Karaliste, Igaunijas Republika un Polijas Republika atbalsta Portugāles Republikas nostāju.

52 Apsvērumos atbildot uz Beļģijas Karalistes, Igaunijas Republikas un Polijas Republikas iestāšanās rakstiem, Komisija saglabā savu nostāju.

Tiesas vērtējums

53 Ar pirmo pamatu Komisija būtībā apgalvo, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punkts ir pretrunā Direktīvas 2008/118 7. pantam un 9. panta pirmajai daļai, kā arī samērīguma principam, jo tajā ir noteikts, ka cigarešu paciņas, kad tās laistas Portugāles tirgū, vairs nedrīkst izplatīt un pārdot pēc tā gada trešā mēneša beigām, kas seko gadam, kad tās tikušas nodotas patēriņam.

– Par Direktīvas 2008/118 7. un 9. panta pārkāpumu

54 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/118 7. pantu akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic. Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta pirmo daļu nosacījumi akcīzes nodokļa uzlikšanai un piemērojamā nodokļa likme ir tā, kas dienā, kad akcīzes nodoklis ir uzliekams, ir spēkā dalībvalstī, kurā preces nodod patēriņam.

55 No šīm normām izriet, ka, lai gan Savienības tiesībās ir noteikts, kurā brīdī akcīzes nodoklis kļūst iekasējams, iekasējamības noteikumu un nodokļa likmes noteikšana tiek atstāta dalībvalstu ziņā.

56 Tādēļ, pretēji Komisijas nostājai, no minētajām normām nevar secināt aizliegumu dalībvalstīm ierobežot laikā to tirgū likumīgi laisto cigarešu tirdzniecību, kā secinājumu 25. punktā to norādījusi arī ģenerāladvokāte.

57 Komisijai turklāt nav arī pamata uzskatīt, ka ar Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantu tirgus dalībnieki tiek spiesti maksāt papildu akcīzes nodokli par cigarešu paciņām, kas jau likumīgi nodotas patēriņam. Proti, no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka gadījumos, kad, beidzoties minētajā 27. pantā noteiktajam termiņam, tirgus dalībnieku rīcībā vēl ir nepārdotas cigarešu paciņas, minētie tirgus dalībnieki var pieprasīt atmaksāt iepriekš samaksāto akcīzes nodokli, ja paciņas muitas dienestu uzraudzībā ir iznīcinātas, vai arī šīs preces atkārtoti nodot patēriņam, uz tām muitas dienestu uzraudzībā izvietojot jaunu nodokļa marku, un šī darbība ir autonoma nodokļa iekasējamības gadījuma īstenošanās.

58 No tā izriet, ka Komisijas argumentācija, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punkts ir pretrunā kā Direktīvas 2008/118 7. pantam, tā arī tās 9. panta pirmajai daļai, nav atbalstāma.

59 Otrkārt, ir svarīgi norādīt, ka dalībvalstīm ir leģitīmas intereses veikt atbilstošus pasākumus, lai aizsargātu to finanšu intereses (spriedums, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 22. punkts un tajā minētā judikatūra), un ka krāpšanas nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamās ļaunprātīgās izmantošanas apkarošana ir Direktīvas 2008/118 mērķis, kā tas izriet no tās preambulas 31. apsvēruma, 11. panta un 39. panta 3. punkta pirmās daļas.

60 Ir skaidrs, ka apstrīdētā pasākuma mērķis ir novērst pārmērīgu cigarešu paciņu daudzumu nodošanu patēriņam gada beigās, paredzot akcīzes nodokļa palielināšanos. Turklāt, kā Komisija ir skaidri atzinusi savos procesuālajos rakstos, šāda nodošana patēriņam pārmērīgos daudzumos, sagaidot akcīzes nodokļa palielināšanos nākotnē, ir ļaunprātīgas izmantošanas veids, kas dalībvalstīm ir jānovērš ar atbilstošiem pasākumiem.

61 Tā kā Direktīvas 2008/118 9. panta pirmajā daļā ir atsauce uz valsts tiesisko regulējumu, kas piemērojams nodokļa iekasējamības rašanās brīdī, lai noteiktu iekasējamības kārtību un nodokļa likmi, šādas dalībvalstu tiesības noteikti ietver iespēju, ka tās var veikt tādus pasākumus kā Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā ietvertais.

62 Katrā ziņā, kā secinājumu 32. punkta norādījusi ģenerāladvokāte, dalībvalstīm, īstenojot tām Savienības tiesībās paredzētās pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, tostarp īpaši samērīguma princips, kuru Komisija šajā lietā uzskata par pārkāptu.

63 Tādēļ ir jāpārbauda, vai apstrīdētais pasākums ir nesamērīgs un vai tādēļ tas ir pretrunā Direktīvas 2008/118 9. panta pirmajai daļai.

– Par samērīguma principa pārkāpumu

64 Svarīgi atgādināt, ka samērīguma princips nozīmē, 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 (šajā ziņā skat. spriedumus, 1997. gada 18. decembris, *Molenheide* u.c., C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts, kā arī 2015. gada 22. oktobris, *Impresa Edilux* un *SICEF*, C-425/14, EU:C:2015:721, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesas judikatūrā šajā ziņā ir precizēts, ka, ja ir iespēja izvēlēties no vairākiem piemērotiem pasākumiem, jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais; radītajām neērtībām ir jābūt samērīgām salīdzinājumā ar sasniedzamajiem mērķiem (spriedumi, 2001. gada 12. jūlijs, *Jippes* u.c., C-189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts, kā arī 2010. gada 9. marts, *ERG* u.c., C-379/08 un C-380/08, EU:C:2010:127, 86. punkts).

65 Attiecībā, pirmkārt, uz apstrīdētā pasākuma mērķiem Portugāles Republika uzskata, ka tostarp papildus krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai ietilpst arī veselīgas konkurences uzturēšana, sabiedrības veselības aizsardzība, kā arī cīņa ar nelikumīgu tabakas izstrādājumu tirdzniecību. Šo mērķu likumība nav tikusi apstrīdēta.

66 Otrkārt, attiecībā uz apstrīdētā pasākuma piemērotību ir jākonstatē, ka ar aizliegumu izplatīt un tirgot cigarešu paciņas pēc tā gada marta beigām, kas seko gadam, kad tās tikušas nodotas patēriņam, tiek kliedēts jebkāds pamudinājums tirgus dalībniekiem nodot patēriņam pārmērīgus šo tabakas izstrādājumu daudzumus, rēķinoties ar akcīzes nodokļa pieaugumu, jo tiem pēc šī termiņa būs pienākums nepārdotās paciņas no tirgus izņemt. Tieši pretēji, ja apstrīdētā pasākuma nebūtu, nākotnē tiktu kavēta vai novēlota akcīzes nodokļa paaugstināšana, kas parasti rada cigarešu paciņu mazumtirdzniecības cenas paaugstināšanos.

67 Līdz ar to šis pasākums ir piemērots, lai sasniegtu leģitīmos mērķus – apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī aizsargātu sabiedrības veselību. Par pēdējo minēto mērķi ir jāpiebilst, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka attiecībā uz tabakas izstrādājumiem nodokļu tiesiskais regulējums ir būtisks un efektīvs instruments cīņā pret šo preču patēriņu un tādējādi arī sabiedrības veselības aizsardzībā (spriedumi, 2006. gada 5. oktobris, *Valeško*, C-140/05, EU:C:2006:647, 58. punkts, un 2010. gada 4. marts, Komisija/Francija, C-197/08, EU:C:2010:111, 52. punkts).

68 Ar minēto pasākumu ir iespējams izvairīties arī no tā, ka tirgus dalībniekiem ar lielākām finansiālajām iespējām tiek sniegta konkurences priekšrocība, apgādājot tirgu pārmērīgi lielos apjomos, salīdzinot ar konkurentiem, kuru finansiālās iespējas ir mazākas, un tādējādi veicina veselīgu konkurenci.

69 Tomēr Portugāles Republika pietiekami saprotami nepaskaidro, kā aizliegums pēc noteikta termiņa izplatīt un pārdot preces, kas jau likumīgi apliktas ar akcīzes nodokli, ļautu cīnīties pret nelikumīgu tabakas izstrādājumu tirdzniecību. Tādēļ nevar atzīt, ka šis pasākums ir piemērots cīņai ar šādu nelikumīgu tirdzniecību.

70 Treškārt, attiecībā uz apstrīdētā pasākuma nepieciešamību ir svarīgi atgādināt, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Komisijai ir jāpierāda apgalvotā pienākumu neizpilde. Tai ir jāsniedz Tiesai vajadzīgie pierādījumi, lai tā varētu pārbaudīt, vai pastāv šī pienākumu neizpilde, turklāt Komisija nedrīkst pamatoties uz nekādu pieņēmumu (spriedums, 2016. gada 24. novembris, Komisija/Spānija, C-461/14, EU:C:2016:895, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

71 Šajā ziņā, pirmkārt, attiecībā uz Komisijas argumentu, ka *CIEC* 106. pantā paredzētie cigarešu nodošanas patēriņam daudzumu ierobežojumi jau paši par sevi ir pietiekams pasākums iecerēto mērķu sasniegšanai, ir jānorāda, ka saskaņā ar šo normu cigarešu nodošana patēriņam laika posmā no katra kalendārā gada 1. septembra līdz 31. decembrim nedrīkst pārsniegt daudzuma ierobežojumus, kuri izriet no iepriekšējā gada laikā patēriņam nodoto cigarešu mēneša vidējā daudzuma, kas palielināts par 10%.

72 Katrā ziņā ir jāatzīst, ka minēto normu tirgus dalībnieks var apiet, izlemjot patēriņam nodot cigaretes pārmērīgos daudzumos laikā līdz 1. septembrim. Šajā ziņā, kā izriet no Portugāles Republikas sniegtās informācijas, patēriņam nodoto cigarešu daudzums 2014. gada augustā ir palielinājies par 241%, salīdzinot ar mēneša vidējo rādītāju. Tādēļ nešķiet, ka *CIEC* 106. pantā paredzētie daudzuma ierobežojumi ir paši par sevi pietiekami, lai efektīvi apkarotu pārmērīgu cigarešu daudzumu nodošanu patēriņam, rēķinoties ar akcīzes nodokļa likmes paaugstināšanu.

73 Otrkārt, attiecībā uz Komisijas argumentu par apstrīdētajā pasākumā noteikto trīs mēnešu termiņu ir jākonstatē, ka Komisija neapstrīd nepieciešamību noteikt termiņu nosprausto mērķu sasniegšanai, bet gan pārmet Portugāles Republikai, ka tā ir noteikusi pārlieku īsu termiņu. Šajā ziņā tā atsaucas uz Direktīvu 2001/37, kurā ir noteiktas jaunas prasības tabakas izstrādājumu marķēšanai un šo prasību izpildei attiecībā uz cigaretēm paredzēts vienu gadu ilgs pārejas periods.

74 Šajā ziņā ir jānorāda, ka tad, ja pārdošanas termiņš, kas tiktu pagarināts līdz tā gada beigām, kas seko gadam, kad cigaretes nodotas patēriņam, jaunā akcīzes nodokļa likme patēriņam nodotās cigaretes ilgākā iespējamā termiņa gadījumā skartu tikai gadu pēc nodokļa palielinājuma stāšanās spēkā. Kā secinājumu 41. punkta būtībā norādījusi ģenerāladvokāte, tik ilgs pārdošanas termiņš ievērojami samazinātu Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta efektivitāti.

75 Turklāt, atbildot uz Portugāles Republikas argumentu par to, ka trīs mēnešu termiņš ir pietiekams, jo vidējais krājumu aprites laiks ir divi mēneši, Komisija tikai apgalvo, ka runa ir par vidējo laiku un ka tajā nav ņemtas vērā sezonālās izmaiņas, nedz arī apstāklis, ka aprite ir ilgāka mazāk iecienītu marku cigaretēm, taču tā neizvirza nevienu pamatotu argumentu, lai noteiktu, kāds tad, tāsprāt, ir samērīgs termiņš.

76 Turklāt ir jākonstatē, ka trīs mēnešu termiņš, kurā cigaretes var izplatīt un pārdot, katrā ziņā attiecas tikai uz cigaretēm, kuras nodotas patēriņam pēc iepriekšējā kalendārā gada decembra beigām. Gadījumā, kad cigaretes patēriņam tiek nodotas tā gada janvārī vai februārī, kas atbilst uzlīmētajai nodokļa markai, tās var pārdot līdz nākamā gada martam, kas sniedz četrpadsmit līdz piecpadsmit mēnešu ilgu periodu to realizācijai. Tādējādi, jo agrāk kārtējā gadā cigaretes tiek nodotas patēriņam, jo ilgāks ir termiņš to realizācijai.

77 Turklāt tas, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā ir paredzēti ilgāki pārdošanas termiņi tinamajai tabakai un citām smēķējamajām tabakām, kā arī cigāriem un cigarillām, neatspēko konstatējumu, ka šie izstrādājumi atšķiras no parastajām cigaretēm, jo tiem katram ir atšķirīgs aprites laiks.

78 Treškārt, attiecībā uz Komisijas argumentu par akcīzes nodokļa tabakas izstrādājumiem nebūtisku palielināšanos Portugālē pēdējo gadu laikā ir jānorāda, ka apstrīdētais pasākums ir piemērojams visās situācijās, tostarp tad, kad akcīzes nodoklis tiek samazināts vai saglabājas tāds pats. Šādos apstākļos stimuls tirgus dalībniekiem apgādāt tirgu ar pārmērīgiem cigarešu daudzumiem attiecīgajā gadā ir minimāls vai pat tā vispār nav, jo nākamajā gadā maksājamais akcīzes nodoklis nav palielinājies. Līdz ar to šādos pasākumos apstrīdētais pasākums nešķiet nepieciešams izvirzīto mērķu sasniegšanai.

79 Pretēji Portugāles Republikas apgalvotajam, iecerētos mērķus var sasniegt arī mazāk ierobežojošā un tikpat piemērotā veidā, ja apstrīdētais pasākums būtu piemērojams tikai cigarešu akcīzes paaugstināšanās gadījumā. Proti, tā nepaaugstināšanas gadījumā tirgus dalībnieki netiek stimulēti nodot patēriņam pārmērīgus daudzumus cigarešu, lai izvairītos no augstāka akcīzes nodokļa.

80 No minētā izriet, ka, ciktāl apstrīdētais pasākums ir piemērojams arī tad, ja akcīzes nodokļa likme netiek palielināta, tiktāl pirmais pamats ir pamatots, kā secinājumu 46. punktā norādījusi arī ģenerāladvokāte. Attiecībā uz pārējo pamata daļu no iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Komisijas argumenti par šī pasākuma nepieciešamību ir jānoraida.

81 Ceturtkārt, ir jāpārliecinās, ka apstrīdētais pasākums nesamērīgi neskar tirgus dalībnieku intereses.

82 Pirmām kārtām saistībā ar Komisijas argumentu par neatspēkojamu pieņēmumu, ka visas cigarešu paciņas, kuras netiek pārdotas pēc Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā noteiktā termiņa, ir uzskatāmas par nodotām patēriņam pārmērīgos daudzumos, Komisija atsaucas uz 1997. gada 18. decembra spriedumu *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623), kurā Tiesa par nodrošinājuma nolūkos ieturētu atmaksājamu pievienotās vērtības nodokļa starpību atzina, ka neatspēkojams pieņēmums pārsniedz tā robežas, kas nepieciešamas, lai nodrošinātu efektīvu atgūšanu, un nelabvēlīgi ietekmē samērīguma principu, jo atbilstoši tam nodokļu maksātājs nevar sniegt pretējus pierādījumus tiesas, kas lemj par piedziņu, kontrolē.

83 Katrā ziņā ir jānorāda, ka apstrīdētais pasākums atšķiras no lietas, kurā tika taisīts 1997. gada 18. decembra spriedums *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623), jo šajā lietā gadījumā, kad cigarešu paciņas pēc Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā noteiktā termiņa nav pārdotas, tirgus dalībnieki var prasīt vai nu iepriekš samaksātā akcīzes nodokļa atmaksāšanu, ja šīs paciņas muitas uzraudzībā ir iznīcinātas, vai arī tās atkārtoti nodot patēriņam, uz tām muitas dienestu uzraudzībā izvietojot jaunu nodokļa marku. Līdz ar to šim spriedumam nav nozīmes.

84 Kā secinājumu 49. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, Komisijas pieprasītā iespēja tirgus dalībniekiem pierādīt, ka cigaretes nav nodotas patēriņam pārmērīgos, bet gan normālos vai nelielos apjomos, nozīmētu, ka ir jāpārbauda katrs konkrētais gadījums un būtu jārēķinās ar ievērojamu administratīvo slodzi. Šāda sistēma apgrūtinātu Portugāles tiesiskā regulējuma piemērošanu un radītu neskaidrības, piemēram, attiecībā uz atbilstošu atsauces daudzumu noteikšanu. Saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalstīm nevar tikt liegta iespēja īstenot likumīgus mērķus, kā, piemēram, cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī veselības aizsardzību, ieviešot noteikumus, kuru izpildi var viegli uzraudzīt un kontrolēt (šajā ziņā skat. spriedumus, 2009. gada 10. februāris, Komisija/Itālija, C-110/05, EU:C:2009:66, 67. punkts, un 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija, C-400/08, EU:C:2011:172, 124. punkts).

85 Līdz ar to arguments par neatspēkojama pieņēmuma esamību nav atbalstāms.

86 Otrām kārtām par Komisijas argumentu saistībā ar izmaksām, ko apstrīdētais pasākums rada tirgus dalībniekiem, no lietas materiāliem izriet, ka kopš 2012. gada decembra tirgus dalībnieki, kuri līdz Noteikumu Nr. 1295/2007 27. pantā noteiktajam termiņam nav pārdevuši visas patēriņam nodotās cigaretes, var izvēlēties tās vai nu iznīcināt, saņemot samaksātā nodokļa atmaksu, kas veido 78,08% no cigarešu cenas, vai arī tās no jauna nodot patēriņam, uzlīmējot uz tām jaunas nodokļa markas.

87 Lai gan šīs abas darbības neapšaubāmi rada izmaksas tirgus dalībniekiem, Komisija nav pierādījusi, ka tās būtu nesamērīgas ar apstrīdētā pasākuma leģitīmajiem mērķiem.

88 Tirgus dalībniekiem šīs izmaksas ir jāsedz tikai tad, ja tie ir nodevuši patēriņam pārmērīgus daudzumus. Nav apstrīdēts, ka cigarešu tirgum ir raksturīgs neelastīgs pieprasījums un tas, ka tirgus dalībnieki pazīst šī tirgus uzvedību. Turklāt gada akcīzes nodokļa likme ir zināma jau iepriekš, proti, iepriekšējā gada 15. oktobrī. No tā izriet, ka tirgus dalībnieki var informēti plānot cigarešu pieprasījumu, lai izvairītos no pārmērīgi lielu krājumu veidošanās, kuru dēļ tie varētu būt spiesti izņemt no tirgus nepārdotās cigaretes un tādēļ segt izmaksas saistībā ar to iznīcināšanu vai pārsaiņošanu. Līdz ar to Komisijas arguments par apstrīdētā pasākuma radītajām izmaksām ir jānoraida.

89 Trešām kārtām attiecībā uz Komisijas argumentu, ka *RGIT* 109. pantā paredzētie sodi nav samērīgi, jo tie var sasniegt pat EUR 165 000, ir jākonstatē, ka saskaņā ar Komisijas citētajiem *RGIT* 109. panta noteikumiem par tajā uzskaitītajiem pārkāpumiem var uzlikt sodu robežās no EUR 250 līdz EUR 165 000 vai no EUR 500 līdz EUR 165 000. Komisija nav nedz pierādījusi, nedz pat apgalvojusi, ka būtu notikusi nesamērīga šīs abstraktās sodu shēmas piemērošana.

90 No tā izriet, ka tirgus dalībniekiem radītās neērtības nav nesamērīgas ar apstrīdētā pasākuma leģitīmajiem mērķiem, kā secinājumu 52. punktā to turklāt norāda arī ģenerāladvokāte.

91 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, pirmais pamats ir pamatots tikai daļā par to, ka apstrīdētais pasākums ir piemērojams arī tad, ja nākamajā gadā, kas seko uz nodokļa markas norādītajam, akcīzes nodokļa likme netiek palielināta. Pārējā daļā pirmais pamats ir jānoraida.

Par otro pamatu – Direktīvas 2008/118 39. panta 3. punkta un samērīguma principa pārkāpumu

Lietas dalībnieču argumenti

92 Komisija uzskata, ka apstrīdētais pasākums ir pretrunā arī Direktīvas 2008/118 39. panta 3. punktam, jo ar to tiek radīti šķēršļi akcīzes preču brīvai apritei. Proti, tādēļ, ka importētājiem akcīzes nodokļa likmes palielināšanas gadījumā ir bail, ka var neizdoties izpārdot cigaretes Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā noteiktajā termiņā, var tos atturēt veikt normāla apmēra iepirkumus, īpaši no dalībvalstīm, un tādējādi tas var ietekmēt tirdzniecību līmenī, kas pārsniedz to, kas nepieciešams cīņai tostarp ar pārmērīgu daudzumu nodošanu patēriņam pirms akcīzes nodokļa palielināšanas.

93 Portugāles Republika uzskata, ka ar apstrīdēto pasākumu netiek radīta nekāda diskriminācija starp valsts ražojumiem un ražojumiem no citām dalībvalstīm. Tā paskaidro, un šajā ziņā tai atbalstu pauž Igaunijas Republika un Polijas Republika, ka šis pasākums ir pilnībā attaisnots ar sabiedrības veselības aizsardzības, konkurences aizsardzības, krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanas mērķiem un ka tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams minēto mērķu sasniegšanai.

Tiesas vērtējums

94 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/118 39. panta 3. punktu, neskarot noteikumus, ko dalībvalstis var izvirzīt, 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 nerada šķēršļus akcīzes preču brīvai apritei.

95 Jākonstatē, ka Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā ir tikai noteikts, ka cigarešu paciņas var izplatīt un pārdot līdz gada, kas seko uz nodokļa markas norādītajam gadam, trešā mēneša beigām. Šāds cigarešu paciņu izplatīšanas un pārdošanas ierobežojums laikā, ko kritizē Komisija, tātad nav nodokļa markas izmantošanas sekas un ar to ir saistīts tikai tādā veidā, ka tas atsaucas uz nodokļa markā iespiesto gadskaitli, kā secinājumu 56. punktā to atzīmējusi arī ģenerāladvokāte. Turklāt cigarešu nodošanas patēriņam datumu var norādīt arī kaut kur citur, nevis uz nodokļa markas.

96 Tā kā šī prasība sakarā ar pienākumu neizpildi attiecas tikai uz Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktu, tā atbilstības Savienības tiesībām izvērtējums nav jāveic no Direktīvas 2008/118 39. panta aspekta.

97 Līdz ar to otrais pamats ir jānoraida.

98 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka pirmais pamats ir pamatots tikai daļā par to, ka apstrīdētais pasākums ir piemērojams arī tad, ja nākamajā gadā, kas seko uz nodokļa markas norādītajam, akcīzes nodokļa likme netiek palielināta, un pārējā daļā minētā prasība ir jānoraida.

99 Šādos apstākļos jāatzīst, ka, nosakot, ka pēc Noteikumu Nr. 1295/2007 27. panta a) punktā noteiktā termiņa beigām cigarešu iepakojumus, kuri ir nodoti patēriņam noteiktā gadā, vairs nedrīkst tirgot vai izplatīt arī tad, ja šīm precēm piemērojamā akcīzes nodokļa likme nākamajam gadam nav tikusi palielināta, Portugāles Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti Direktīvas 2008/118/EK 9. panta pirmajā daļā, un ir pārkāpusi samērīguma principu.

Par tiesāšanās izdevumiem

100 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.

101 Šajā lietā kā Komisija, tā arī Portugāles Republika ir lūgušas piespriest tiesāšanās izdevumus atlīdzināt otrai lietas dalībniecei. Tā kā Portugāles Republikai spriedums lietā sakarā ar valsts pienākumu neizpildi ir tikai daļēji nelabvēlīgs, ņemot vērā lietas apstākļus, Komisijai ir jāpiespriež atlīdzināt pusi šīs dalībvalsts tiesāšanās izdevumu.

102 Saskaņā ar minētā reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis un iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) nosakot, ka pēc 2007. gada 1. oktobra *Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública* (Finanšu un valsts pārvaldes ministrijas noteikumi Nr. 1295/2007) 27. panta a) punktā, redakcijā, kas piemērojama šajā lietā, noteiktā termiņa beigām cigarešu iepakojumus, kuri ir nodoti patēriņam noteiktā gadā, vairs nedrīkst tirgot vai izplatīt arī tad, ja šīm precēm piemērojamā akcīzes nodokļa likme nākamajam gadam nav tikusi palielināta,

Portugāles Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 9. panta pirmajā daļā, un ir pārkāpusi samērīguma principu;

2) **prasību pārējā daļā noraidīt;**

3) **Portugāles Republika sedz pusi savu tiesāšanās izdevumu;**

4) **Eiropas Komisija sedz savus tiesāšanās izdevumus un atlīdzina pusi no Portugāles Republikas tiesāšanās izdevumiem;**

5) **Beļģijas Karaliste, Igaunijas Republika un Polijas Republika savus tiesāšanās izdevumus sedz pašas.**

[Paraksti]