Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

29 iunie 2017 *

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Acciza aplicabilă țigaretelor — Directiva 2008/118/CE — Exigibilitate — Locul și momentul exigibilității — Marcaj fiscal — Libera circulație a produselor accizabile — Limitarea în timp a comercializării și a vânzării pachetelor de țigarete — Principiul proporționalității”

În cauza C-126/15,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 12 martie 2015,

Comisia Europeană, reprezentată de F. Tomat și de G. Braga da Cruz, în calitate de agenți,

reclamantă,

împotriva

Republicii Portugheze, reprezentată de L. Inez Fernandes, de N. Silva Vitorino și de A. Cunha, în calitate de agenți,

pârâtă,

susținută de:

Regatul Belgiei, reprezentat de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți,

Republica Estonia, reprezentată de K. Kraavi-Käerdi, în calitate de agent,

Republica Polonă, reprezentată de B. Majczyna, în calitate de agent,

intervenientе,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet (raportor), E. Levits și F. Biltgen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

* Limba de procedură: portugheza.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 octombrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin supunerea pachetelor de țigarete deja impozitate și eliberate pentru consum în cursul unui anumit an unei interdicții de comercializare și de vânzare către public după expirarea perioadei excesiv de scurte prevăzute la articolul 27 din Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Decretul nr. 1295/2007 al Ministerului Finanțelor și al Administrației Publice) din 1 octombrie 2007 (*Diário da República*, seria 1, nr. 189 din 1 octombrie 2007), în versiunea aplicabilă prezentei acțiuni (denumit în continuare „Decretul nr. 1295/2007”), Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul dispozițiilor articolului 7, al articolului 9 primul paragraf și al articolului 39 alineatul (3) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), precum și în temeiul principiului proporționalității.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2 Potrivit considerentului (31) al Directivei 2008/118:

„Statele membre ar trebui să poată dispune ca produsele eliberate pentru consum să poarte marcaje fiscale sau marcaje naționale de identificare. Utilizarea acestor marcaje nu ar trebui însă să obstrucționeze în niciun fel schimburile comerciale intracomunitare.

Deoarece utilizarea acestor marcaje nu trebuie să genereze o dublă impunere, ar trebui să se clarifice faptul că orice sumă plătită sau depusă ca garanție pentru obținerea unor astfel de marcaje urmează să fie restituită, remisă sau eliberată de către statul membru care a emis marcajele, în cazul în care accizele au devenit exigibile și au fost percepute în alt stat membru.

Cu toate acestea, pentru a evita abuzurile, statele membre care au emis marcajele ar trebui să aibă posibilitatea de a condiționa restituirea, remiterea sau eliberarea de prezentarea dovezii că acestea au fost retrase sau distruse.”

3 Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/118 prevede:

„(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) În sensul prezentei directive, «eliberare pentru consum» are unul dintre următoarele înțelesuri:

(a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;

(b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize în cazul în care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile aplicabile din dreptul comunitar și din legislația națională;

(c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;

(d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentar, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize.”

4 Articolul 9 primul paragraf din această directivă prevede:

„Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.”

5 Potrivit articolului 11 primul paragraf din directiva menționată:

„Cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 33 alineatul (6), la articolul 36 alineatul (5) și la articolul 38 alineatul (3), precum și a cazurilor prevăzute de directivele menționate la articolul 1, accizele privind produsele accizabile care au fost eliberate pentru consum pot fi, la solicitarea persoanei respective, restituite sau remise de către autoritățile competente din statele membre unde respectivele produse au fost eliberate pentru consum, în situațiile prevăzute de statele membre și în conformitate cu condițiile stabilite de statele membre în scopul de a preveni orice formă posibilă de evaziune sau abuz.”

6 Articolul 39 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 7 alineatul (1), statele membre pot impune ca produsele accizabile să poarte marcaje fiscale sau marcaje naționale de identificare utilizate în scopuri fiscale în momentul eliberării pentru consum pe propriul teritoriu sau, în cazurile prevăzute la articolul 33 alineatul (1) primul paragraf și la articolul 36 alineatul (1), în momentul în care intră pe propriul teritoriu.

[…]

(3) Fără a aduce atingere dispozițiilor adoptate în scopul aplicării adecvate a prezentului articol și în scopul prevenirii oricărei fraude, evaziuni sau abuz, statele membre se asigură că aceste marcaje nu creează obstacole în calea liberei circulații a produselor accizabile.

[…]”

Dreptul portughez

7 Articolul 106 din Código dos Impostos Especiais de Consumo (Codul privind accizele, denumit în continuare „CIEC”) prevede:

„1. Eliberarea pentru consum a țigaretelor este supusă unor condiționări aplicabile în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic.

2. În perioada menționată la alineatul precedent, eliberările pentru consum ale țigaretelor efectuate lunar de fiecare operator economic nu pot depăși limitele cantitative care decurg din aplicarea unui factor de majorare de 10 % la cantitatea medie lunară de țigarete eliberate pentru consum în cursul celor 12 luni imediat anterioare.

3. În sensul alineatului precedent, calculul mediei lunare este bazat pe cantitatea totală a eliberărilor de țigarete pentru consum, nescutite, efectuate între data de 1 septembrie a anului precedent și data de 31 august a anului următor.

4. Fiecare operator economic depune la biroul vamal competent, cel mai târziu la data de 15 septembrie a fiecărui an, o declarație inițială în care precizează media sa lunară și stabilește limita cantitativă aplicabilă în cazul său în perioada de condiționare.

5. În situații excepționale, justificate corespunzător prin modificarea bruscă și limitată în timp a volumului vânzărilor, nerespectarea limitelor cantitative menționate poate fi autorizată, deși acestea nu sunt luate în considerare în scopul calculării mediei lunare pentru anul următor.

6. După expirarea perioadei de condiționare și cel mai târziu la sfârșitul lunii ianuarie a fiecărui an, operatorul economic depune la biroul vamal competent o declarație de descărcare în care precizează cantitatea totală de țigarete efectiv eliberate pentru consum în perioada de condiționare.

7. Cantitățile de țigarete care depășesc limita cantitativă menționată la alineatul 4 sunt supuse plății taxei la rata în vigoare la data depunerii declarației de descărcare în cazul în care depășirea este constatată prin confruntarea dintre elementele cuprinse în acest document și cele tratate de administrație, fără a aduce atingere, dacă este cazul, procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor care se impune.

8. Normele prevăzute la prezentul articol sunt aplicabile în mod individual Portugaliei continentale, Regiunii Autonome Azore și Regiunii Autonome Madeira, obligațiile prevăzute la alineatele precedente trebuind să fie îndeplinite pe lângă biroul vamal în care sunt tratate eliberările pentru consum.”

8 Articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007 are următorul cuprins:

„În sensul articolului 93 alineatul 7 din [CIEC], produsele din tutun prelucrat pot face obiectul comercializării și al vânzării către public în următoarele termene:

a) pachete de țigarete: până la sfârșitul celei de a treia luni a anului următor celui indicat pe marcajul fiscal aplicat;

b) tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete și alte tipuri de tutun de fumat: până la sfârșitul anului următor celui indicat pe marcajul fiscal aplicat;

c) trabucuri și țigări de foi: până la sfârșitul celui de al cincilea an care urmează celui indicat pe marcajul fiscal aplicat.”

9 Articolul 109 din Regime Geral das Infrações Tributárias (Reglementarea generală privind încălcările fiscale, denumită în continuare „RGIT”) prevede:

„1. Faptele descrise la punctul 96 din prezenta lege care nu constituie o infracțiune din cauza valorii prestației fiscale sau a mărfurilor care au făcut obiectul încălcării sau, indiferent de aceste valori, atunci când ele sunt rezultatul neglijenței, se sancționează cu amendă de la 500 de euro la 165 000 de euro.

2. Următoarele fapte se sancționează cu amendă de la 500 de euro la 165 000 de euro:

[…]

o) refuzul, obstrucționarea sau împiedicarea controlului condițiilor de desfășurare a activității, în special nefurnizarea informațiilor prevăzute de lege serviciului de control;

p) eliberarea pentru consum, expedierea, deținerea sau comercializarea de produse cu încălcarea dispozițiilor privind marcajul fiscal, ambalarea, deținerea sau comercializarea, în special în ceea ce privește limitele cantitative, stabilite de [CIEC] și de legislația complementară;

[…]

4. Tentativa se pedepsește.”

10 Potrivit punctului 4.2.9 din capitolul XII din Manual dos Impostos Especiais de Consumo (Manualul privind accizele), produsele care nu au putut fi comercializate sau vândute din cauza termenului prevăzut la articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007 pot face obiectul unei noi eliberări pentru consum prin aplicarea unor marcaje fiscale noi sub control vamal.

Procedura precontencioasă

11 La 23 noiembrie 2009, Comisia a deschis o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva Republicii Portugheze în temeiul articolului 226 CE (devenit articolul 258 TFUE), adresând statului membru menționat o scrisoare de punere în întârziere în care arăta că acesta nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul principiului proporționalității aplicat în lumina articolului 6 și a articolului 21 alineatul (2) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), prin supunerea produselor din tutun prelucrat deja impozitate și eliberate pentru consum unei interdicții de comercializare și de vânzare după o anumită perioadă din anul următor celui indicat pe marcajul fiscal aplicat, în conformitate cu articolele 27 și 28 din Decretul nr. 1295/2007 (denumită în continuare „scrisoarea de punere în întârziere din 23 noiembrie 2009”).

12 Prin scrisoarea din 12 ianuarie 2010, Republica Portugheză a respins motivele invocate de Comisie.

13 La 4 iunie 2010, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare suplimentară de punere în întârziere.

14 În aceasta, Comisia și-a reiterat poziția expusă în scrisoarea de punere în întârziere din 23 noiembrie 2009, apreciind în esență că Republica Portugheză nu își îndeplinise obligațiile care îi reveneau în temeiul principiului proporționalității, precum și în temeiul articolului 7, al articolului 9 primul paragraf și al articolului 39 alineatul (3) din Directiva 2008/118, aceasta abrogând și înlocuind între timp Directiva 92/12.

15 Prin scrisoarea din 25 august 2010, Republica Portugheză a respins din nou motivele invocate de Comisie.

16 La 22 iunie 2012, Comisia a adresat Republicii Portugheze un aviz motivat în care concluziona că acest stat membru nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul principiului proporționalității, precum și în temeiul articolului 7, al articolului 9 primul paragraf și al articolului 39 alineatul (3) din Directiva 2008/118, prin supunerea pachetelor de țigarete deja impozitate și eliberate pentru consum unei interdicții de comercializare și de vânzare către public după perioade excesiv de scurte, prevăzute la articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007, care se încheiau în cursul anului următor celui indicat pe marcajul fiscal. Comisia invita Republica Portugheză să adopte măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz motivat în termen de două luni.

17 Prin scrisoarea din 3 august 2012, Republica Portugheză a răspuns la acest aviz motivat susținând în esență că argumentația Comisiei era neîntemeiată.

18 La 31 mai 2013, Comisia a adresat Republicii Portugheze un aviz motivat suplimentar, destinat să corecteze anumite erori care apăreau în avizul motivat din 22 iunie 2012, dar care conținea în esență aceeași concluzie care figura în acest din urmă aviz. Comisia invita Republica Portugheză să adopte măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz motivat suplimentar în termen de două luni.

19 Prin scrisoarea din 3 iulie 2013, Republica Portugheză a răspuns la avizul motivat suplimentar contestând din nou temeinicia poziției Comisiei.

20 În aceste condiții, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Cu privire la primul motiv, întemeiat pe încălcarea articolelor 7 și 9 din Directiva 2008/118 și a principiului proporționalității

Argumentația părților

21 Prin intermediul primului motiv, Comisia susține că, după ce produsele din tutun sunt introduse pe piață, legislația fiscală a Uniunii Europene nu permite statelor membre să supună aceste produse, ținând seama de data eliberării pentru consum, unei accize suplimentare în raport cu taxa datorată sau să limiteze distribuirea acestora pentru motive fiscale. Or, în Portugalia, în temeiul articolului 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007, pachetele de țigarete care poartă marcajul fiscal aferent unui anumit exercițiu pot fi vândute și comercializate numai până la sfârșitul celei de a treia luni a anului următor celui în care au fost eliberate pentru consum (în continuare, „măsura în litigiu”).

22 În primul rând, Comisia apreciază că, deși această măsură urmărește un obiectiv legitim, în speță prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale, ea nu respectă principiul proporționalității.

23 Astfel, măsura menționată ar fi întemeiată pe prezumția irefragabilă potrivit căreia toate pachetele de țigarete care nu sunt vândute după expirarea termenului prevăzut trebuie considerate ca fiind eliberate pentru consum în cantități excesive, în anticiparea creșterii nivelului accizelor. Or, prin faptul că nu admite posibilitatea de a face proba contrară, această prezumție ar fi disproporționată în raport cu obiectivul urmărit.

24 Comisia adaugă că măsurile prevăzute la articolul 106 din CIEC permit deja limitarea cantității de țigarete care poate fi introdusă pe piața portugheză de același operator în perioada cuprinsă între data de 1 septembrie și data de 31 decembrie a fiecărui an calendaristic.

25 Potrivit Comisiei, pentru ca măsura în litigiu să poată fi justificată prin obiectivul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, majorarea accizelor aplicabile țigaretelor ar trebui să fie destul de semnificativă. Or, accizele aplicabile țigaretelor nu ar fi cunoscut o creștere substanțială în ultimii ani în Portugalia. Astfel, potrivit datelor privind categoria de preț cea mai solicitată (CPMV), prețul pentru 1 000 de țigarete ar fi crescut de la 170 de euro în cursul anului 2009 la 195 de euro în cursul anului 2014, ceea ce ar reprezenta o creștere de 14,7 % pe o perioadă de cinci ani, respectiv o creștere de la 3,4 euro la 3,9 euro pentru un pachet de 20 de țigarete.

26 În al doilea rând, Comisia consideră că termenul prevăzut de legislația portugheză nu ține seama suficient de perioadele de conservare a diferitor produse și nici de variația sezonieră a cifrei de afaceri.

27 Astfel, termenul prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 ar fi excesiv de scurt, în special pentru țigaretele aparținând unor mărci mai mici, pentru care, în general, este necesară o perioadă mai lungă pentru a realiza cifra de afaceri preconizată. Comisia face trimitere în această

privință la articolul 14 din Directiva 2001/37/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 5 iunie 2001 privind apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre în materie de fabricare, prezentare și vânzare a produselor din tutun (JO 2001, L 194, p. 26, Ediție specială, 15/vol. 7, p. 125), care prevede că produsele din tutun, altele decât țigaretele, care nu sunt conforme cu dispozițiile acestei directive pot fi comercializate timp de încă doi ani după data intrării în vigoare a directivei menționate, față de un an pentru țigarete. Comisia explică faptul că aceste termene au fost stabilite pentru a ține seama de variația sezonieră a cifrei de afaceri aferente acestor produse.

28 Comisia arată în continuare că diferența existentă între termenul de comercializare și de vânzare a pachetelor de țigarete, prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007, și termenele de comercializare și de vânzare a celorlalte produse din tutun, prevăzute la articolul 27 literele b) și c) din acest decret, evidențiază caracterul disproporționat al măsurii în litigiu.

29 În al treilea rând, în opinia Comisiei, această măsură determină costuri și pierderi suplimentare pentru operatorii economici, dat fiind că, după expirarea termenului prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007, singura soluție viabilă din punct de vedere economic aflată la dispoziția acestora este distrugerea pachetelor nevândute, ceea ce ar accentua discrepanța dintre obiectivele invocate și efectele măsurii în litigiu.

30 În al patrulea rând, Comisia consideră că, deși protecția sănătății publice este un obiectiv legitim urmărit de măsura în litigiu, aceasta depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv. Republica Portugheză nu ar fi demonstrat în ce mod această măsură a contribuit până în prezent la reducerea consumului de tutun.

31 În al cincilea rând, Comisia nu înțelege în ce mod măsura menționată poate contribui la combaterea comerțului ilicit cu tutun și la garantarea veniturilor fiscale.

32 În al șaselea rând, Comisia consideră că sancțiunile prevăzute de legislația portugheză pentru nerespectarea articolului 27 din Decretul nr. 1295/2007, care pot ajunge până la 165 000 de euro, ar putea, dacă este cazul, să se dovedească disproporționate, în special dacă se ține seama de creșterile reduse ale accizelor în Portugalia în ultimii ani, precum și de restricțiile referitoare la introducerea pe piață prevăzute la articolul 106 din CIEC.

33 În memoriul său în apărare, Republica Portugheză susține că articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007, în măsura în care se întemeiază pe motive de interes public, respectă articolele 7 și 9 din Directiva 2008/118, precum și principiul proporționalității.

34 Cu titlu introductiv, Republica Portugheză arată că sistemul de marcaj fiscal portughez se bazează în mare măsură pe faptul că culoarea de fond a marcajului fiscal este schimbată în fiecare an. Aceasta este în esență caracteristica ce ar conferi echilibru sistemului în cauză și i-ar permite să atingă obiectivele urmărite. Astfel, potrivit legislației portugheze, un produs din tutun eliberat pentru consum în cursul anului 2015 trebuia să poarte marcajul fiscal corespunzător acestui an și, în principiu, să fie comercializat până la 31 decembrie 2015, întrucât de la 1 ianuarie 2016 a intrat în vigoare un nou marcaj, cu o culoare de fond diferită. Articolele 27 și 28 din Decretul nr. 1295/2007 ar prevedea o excepție de la acest principiu, permițând comercializarea și vânzarea cu amănuntul a produselor din tutun după sfârșitul anului corespunzător marcajului aplicat. Perioada de validitate a marcajului fiscal anual ar fi astfel, în practică, de 15 luni.

35 În primul rând, în ceea ce privește prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale, Republica Portugheză precizează că limitările cantitative prevăzute la articolul 106 din CIEC nu sunt suficiente prin ele însele pentru a atinge acest obiectiv. Astfel, în cazul în care ar exista numai aceste limitări, ar fi ușor

pentru operatorii cu o capacitate financiară semnificativă să efectueze eliberări pentru consum masive înainte de începerea perioadei de condiționare, de exemplu în lunile iulie și august, și să dispună de produse în stoc pentru a aproviziona piața în anul următor.

36 Măsura în litigiu ar împiedica de asemenea o denaturare a concurenței între marii și micii operatori. Astfel, dacă articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 nu ar interzice vânzarea și comercializarea pachetelor de țigarete după expirarea termenului limită pe care îl prevede, operatorii cu o capacitate financiară semnificativă ar beneficia de un avantaj competitiv major, întrucât ar dispune în cursul anului următor de produse mai ieftine față de concurenții cu o capacitate financiară mai redusă.

37 În al doilea rând, termenul de trei luni ar fi pe deplin suficient în măsura în care, potrivit datelor de care dispune administrația portugheză, durata medie de rotație a stocurilor de țigarete ar fi de două luni.

38 În consecință, Republica Portugheză susține că, în cazul în care la sfârșitul lunii martie a fiecărui an există încă produse din tutun în stoc, acest lucru se datorează nu faptului că termenul prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 este foarte scurt, astfel cum susține în mod eronat Comisia, ci faptului că operatorii au efectuat înainte de începerea perioadei de condiționare eliberări pentru consum excesive cu scopul de a constitui stocuri suficiente pentru a continua în anul următor și în perioada maximă autorizată să comercializeze produsele care poartă marcajul fiscal al anului precedent.

39 În al treilea rând, în ceea ce privește costurile suportate de operatori din cauza măsurii în litigiu, Republica Portugheză contestă acuzațiile formulate în această privință de Comisie. Întrucât accizele, care reprezintă 78,08 % din prețul țigaretelor, sunt rambursate în caz de distrugere a pachetelor de țigarete nevândute în termenul prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007, costurile de distrugere nu ar fi foarte ridicate în raport cu costul produsului ieșit din fabrică.

40 Republica Portugheză precizează că, potrivit datelor de care dispune, mai mulți operatori au ca practică reintroducerea în antrepozitul lor fiscal a produselor care nu mai pot fi comercializate în temeiul articolului 27 din Decretul nr. 1295/2007, astfel încât pe aceste produse să poată fi aplicate un nou marcaj fiscal și un nou preț de vânzare cu amănuntul. Aceste operațiuni ar determina doar un cost redus, întrucât nu ar necesita o tehnologie complexă.

41 În al patrulea rând, Republica Portugheză subliniază că, deși măsura în litigiu urmărește obiective în materie de colectare a veniturilor fiscale, aceasta răspunde și unor obiective de protecție a sănătății publice, în special reducerea consumului de produse din tutun.

42 În al cincilea rând, în ceea ce privește combaterea comerțului ilicit cu tutun, Republica Portugheză precizează că acest obiectiv depinde în mare parte de sistemul de marcaj fiscal, măsura în litigiu constituind un element esențial al acestuia. Ea arată în această privință că schimbarea în fiecare an a culorii de fond a marcajului fiscal conduce la rezultate bune, întrucât face mai dificilă reproducerea marcajului fiscal și împiedică abuzurile.

43 În al șaselea rând, în ceea ce privește aplicarea de sancțiuni de până la 165 000 de euro în cazul nerespectării articolului 27 din Decretul nr. 1295/207, Republica Portugheză susține că cuantumul sancțiunii aplicate este modulat în funcție de gravitatea încălcării săvârșite de autorul acesteia, precum și de situația sa economică, adăugând că cuantumul respectiv trebuie, pe cât posibil, să depășească beneficiul economic pe care autorul încălcării l-a obținut din aceasta.

44 În memoriul său în replică, Comisia își menține poziția.

45 În ceea ce privește obiectivul de prevenire a fraudei, aceasta arată că Decretul nr. 1295/2007 se aplică în toate cazurile, indiferent de evoluția nivelului de impozitare a țigaretelor, ceea ce este suficient pentru a demonstra caracterul disproporționat al măsurii în litigiu.

46 Comisia subliniază că, deși termenul maxim de rotație a pachetelor de țigarete se ridică, potrivit datelor avansate de Republica Portugheză, la două luni, acest termen este doar un termen mediu.

47 În ceea ce privește costurile suportate de operatori, Comisia se îndoiește de temeinicia afirmației Republicii Portugheze potrivit căreia ar fi viabilă din punct de vedere economic repunerea în vânzare a pachetelor de țigarete nevândute până la expirarea termenului prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007. O astfel de afirmație ar contrazice poziția adoptată de acest stat membru în cursul fazei administrative a procedurii și ar fi întemeiată pe fapte ulterioare expirării termenului stabilit în avizul motivat suplimentar, și anume la 1 august 2013.

48 În orice caz, Comisia reamintește că costul rezultat din măsura în litigiu, legat de procesul de resigilare a pachetelor de țigarete, rămâne în sarcina operatorilor, și aceasta chiar dacă creșterea nivelului accizelor ar fi mică sau chiar inexistentă, ceea ce demonstrează caracterul disproporționat al acestei măsuri.

49 În memoriul său în duplică, Republica Portugheză atrage atenția că, întrucât apreciază că termenul de trei luni prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 este „prea scurt”, Comisia admite implicit că trebuie să existe o dată limită pentru comercializarea în cursul unui anumit an a pachetelor de țigarete care au aplicat un marcaj fiscal corespunzător anului anterior. Cu toate acestea, Comisia nu ar fi furnizat nicio indicație cu privire la ceea ce ar constitui, în opinia sa, un termen rezonabil.

50 În ceea ce privește costurile suportate de operatorii economici din cauza măsurii în litigiu, Republica Portugheză recunoaște că poziția sa a evoluat de la faza administrativă a procedurii. Această evoluție s-ar datora însă unei schimbări a situației de fapt, întrucât, în faza respectivă, autoritățile portugheze nu fuseseră sesizate cu nicio cerere de aplicare de noi marcaje fiscale pe pachetele de țigarete. Asemenea cereri ar fi fost formulate numai începând din anul 2014, astfel cum a autorizat o circulară administrativă din 20 decembrie 2012.

51 În memoriile lor în intervenție, Regatul Belgiei, Republica Estonia și Republica Polonă susțin concluziile Republicii Portugheze.

52 În observațiile prezentate ca răspuns la memoriile în intervenție ale Regatului Belgiei, Republicii Estonia și Republicii Polone, Comisia își menține poziția.

Aprecierea Curții

53 Prin intermediul primului motiv, Comisia susține în esență că articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 încalcă articolul 7 și articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118, precum și principiul proporționalității, întrucât prevede că, odată introduse pe piața portugheză, pachetele de țigarete nu mai pot fi comercializate și nici vândute după a treia lună a anului următor celui în care au fost eliberate pentru consum.

– Cu privire la încălcarea articolelor 7 și 9 din Directiva 2008/118

54 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit articolului 7 din Directiva 2008/118, accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum. În conformitate cu articolul 9 primul paragraf din această directivă, condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

55 Rezultă din aceste dispoziții că, deși dreptul Uniunii determină momentul la care accizele devin exigibile, acesta face trimitere la dreptul statelor membre pentru stabilirea condițiilor de exigibilitate și a nivelului accizelor.

56 Prin urmare, contrar celor susținute de Comisie, nu se poate deduce din dispozițiile menționate o interdicție impusă statelor membre de a limita în timp vânzarea de țigarete care au fost introduse legal pe piață, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 25 din concluzii.

57 Comisia nu poate susține în mod valabil nici că articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007 are ca efect constrângerea operatorilor economici să plătească o acciză suplimentară pentru pachetele de țigarete care au fost deja eliberate pentru consum în mod legal. Astfel, din dosarul prezentat Curții reiese că, în cazul în care acești operatori dețin, la expirarea termenului prevăzut la articolul 27 menționat, pachete de țigarete care nu au putut fi vândute, operatorii respectivi pot fie să solicite restituirea accizelor plătite anterior, cu condiția ca pachetele să fie distruse sub control vamal, fie să efectueze o nouă eliberare pentru consum a produselor în cauză, prin aplicarea unui nou marcaj fiscal sub control vamal, această operațiune constituind realizarea autonomă a faptului generator al taxei.

58 Rezultă că argumentația Comisiei potrivit căreia articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 încalcă, în sine, articolul 7 și articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 nu poate fi reținută.

59 În al doilea rând, trebuie arătat că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare (Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 22 și jurisprudența citată) și că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv urmărit de Directiva 2008/118, astfel cum rezultă din considerentul (31), din articolul 11 și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf din aceasta.

60 Or, este cert că măsura în litigiu are ca obiectiv prevenirea eliberărilor pentru consum în cantități excesive de pachete de țigarete la sfârșitul anului, în anticiparea unei creșteri a accizelor. După cum Comisia recunoaște de altfel,în mod expres în memoriile sale, astfel de eliberări pentru consum în cantități excesive, care anticipează o viitoare creștere a nivelului accizelor, constituie o formă de abuz pe care statele membre au dreptul să îl prevină prin măsuri adecvate.

61 În măsura în care articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118 face trimitere la dreptul național în vigoare la data exigibilității accizelor pentru stabilirea condițiilor de exigibilitate și a nivelului accizelor, un asemenea drept recunoscut statelor membre implică în mod necesar posibilitatea acestora de a adopta măsuri de natura celei prevăzute la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007.

62 Cu toate acestea, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 32 din concluzii, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de dreptul Uniunii, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului, printre care se numără în special principiul proporționalității, care, în opinia Comisiei, a fost încălcat în prezenta cauză.

63 În consecință, este necesar să se examineze dacă măsura în litigiu este disproporționată și dacă încalcă, din această cauză, articolul 9 primul paragraf din Directiva 2008/118.

– Cu privire la încălcarea principiului proporționalității

64 Trebuie amintit că principiul proporționalității impune statelor membre să recurgă la mijloace care, permițând în același timp atingerea în mod eficient a obiectivului urmărit de dreptul intern, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și trebuie să aducă cât mai puțin posibil atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623,

punctul 46, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Impresa Edilux și SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, punctul 29 și jurisprudența citată). Jurisprudența Curții precizează în această privință că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconvenientele cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (Hotărârea din 12 iulie 2001, Jippes și alții, C-189/01, EU:C:2001:420, punctul 81, precum și Hotărârea din 9 martie 2010, ERG și alții, C-379/08 și C-380/08, EU:C:2010:127, punctul 86).

65 În ceea ce privește, în primul rând, obiectivele urmărite de măsura în litigiu, Republica Portugheză susține că aceasta urmărește, pe lângă prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale, menținerea unei concurențe sănătoase, protecția sănătății publice, precum și combaterea comerțului ilicit cu tutun. Nu se contestă faptul că aceste obiective sunt legitime.

66 În ceea ce privește, în al doilea rând, caracterul adecvat al măsurii în litigiu, este necesar să se constate că interdicția privind comercializarea și vânzarea pachetelor de țigarete după luna martie a anului următor celui în care acestea au fost eliberate pentru consum are ca efect eliminarea oricărei motivații pentru operatorii economici de a elibera pentru consum cantități excesive din aceste produse din tutun, anticipând o viitoare creștere a taxei, întrucât sunt obligați să retragă de pe piață pachetele nevândute după acest termen. Invers, absența măsurii în litigiu ar împiedica sau ar întârzia intrarea în vigoare a viitoarei creșteri a nivelului accizelor, care determină în general o creștere a prețului de vânzare cu amănuntul al pachetelor de țigarete.

67 Această măsură este, în consecință, adecvată pentru atingerea obiectivelor legitime care sunt combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, precum și protecția sănătății publice. În ceea ce privește acest din urmă obiectiv, trebuie adăugat că Curtea s-a pronunțat deja în sensul că, în privința produselor din tutun, reglementarea fiscală constituie un instrument important și eficace de combatere a consumului acestor produse și, prin urmare, de protecție a sănătății publice (Hotărârea din du 5 octombrie 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, punctul 58, și Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Franța, C-197/08, EU:C:2010:111, punctul 52).

68 Măsura menționată permite de asemenea să se evite ca operatorii cu o capacitate financiară semnificativă să beneficieze de un avantaj competitiv prin aprovizionarea pieței în mod excesiv în raport cu concurenții care au o capacitate financiară mai redusă și contribuie, în consecință, la asigurarea unei concurențe sănătoase.

69 În schimb, Republica Portugheză nu arată în mod suficient de comprehensibil în ce mod interdicția, după expirarea unui anumit termen, de a comercializa și de a vinde produse care au fost deja supuse accizelor în mod legal ar permite combaterea comerțului ilicit cu tutun. Prin urmare, nu se poate considera că această măsură este adecvată pentru combaterea unui astfel de comerț ilicit.

70 În ceea ce privește, în al treilea rând, caracterul necesar al măsurii în litigiu, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, revine Comisiei sarcina de a dovedi existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor. Astfel, Comisia este cea care trebuie să prezinte Curții elementele necesare pentru ca aceasta să verifice existența neîndeplinirii obligațiilor, fără a se putea întemeia pe o simplă prezumție (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, Comisia/Spania, C-461/14, EU:C:2016:895, punctul 50 și jurisprudența citată).

71 În această privință, în ceea ce privește, în primul rând, argumentul Comisiei potrivit căruia limitările cantitative ale eliberărilor pentru consum ale țigaretelor, prevăzute la articolul 106 din CIEC, constituie deja, în sine, o măsură suficientă pentru atingerea obiectivelor vizate, trebuie arătat că, în conformitate cu această dispoziție, eliberările pentru consum ale țigaretelor nu pot depăși, în perioada cuprinsă între 1 septembrie și 31 decembrie a fiecărui an calendaristic, limitele cantitative rezultate în urma aplicării unui factor de majorare de 10 % la cantitatea medie lunară de țigarete eliberate pentru consum în cursul anului precedent.

72 Cu toate acestea, este necesar să se constate că dispoziția menționată ar putea fi ocolită de un operator economic care ar alege să elibereze pentru consum cantități excesive de țigarete în perioada anterioară datei de 1 septembrie. În această privință, astfel cum reiese din datele furnizate de Republica Portugheză, eliberările pentru consum ale țigaretelor au crescut în luna august 2014 cu 241 % față de media lunară. Așadar, nu este clar că limitările cantitative prevăzute la articolul 106 din CIEC sunt suficiente, singure, pentru a combate eficient eliberarea pentru consum a unor cantități excesive de țigarete, în anticiparea unei creșteri a nivelului accizelor.

73 În al doilea rând, referitor la argumentul Comisiei privind termenul de trei luni prevăzut de măsura în litigiu, este necesar să se constate că Comisia nu contestă necesitatea stabilirii unui termen pentru atingerea obiectivelor vizate, dar reproșează Republicii Portugheze că a stabilit un termen prea scurt. În acest sens, ea face trimitere la Directiva 2001/37, care prevede cerințe noi pentru etichetarea produselor din tutun și stabilește pentru țigarete o perioadă tranzitorie de un an pentru a se conforma acestor cerințe.

74 Trebuie arătat în această privință că un termen de vânzare care s-ar prelungi până la sfârșitul anului următor celui în care a avut loc eliberarea pentru consum ar conduce la situația în care noul nivel al accizelor ar afecta țigaretele eliberate pentru consum, în cazul cel mai lung, numai după un an de la intrarea în vigoare a majorării taxei. Astfel cum a arătat în esență avocatul general la punctul 41 din concluzii, un termen de vânzare atât de lung ar reduce considerabil eficiența articolului 27 din Decretul nr. 1295/2007.

75 În plus, ca răspuns la argumentul Republicii Portugheze întemeiat pe faptul că termenul de trei luni este suficient, având în vedere că durata medie de rotație a stocurilor de țigarete este de două luni, Comisia se limitează să susțină că este vorba despre un termen mediu și că acest termen nu ține seama de variația sezonieră și nici de faptul că rotația este mai lungă pentru țigaretele aparținând unor mărci mai mici, fără a invoca niciun argument detaliat care să permită să se stabilească ceea ce ar fi, în opinia sa, un termen rezonabil.

76 Trebuie să se constate de altfel că termenul de trei luni în care țigaretele pot fi comercializate și vândute se referă, în orice caz, numai la cele care au fost eliberate pentru consum la sfârșitul lunii decembrie a anului calendaristic precedent. Astfel, în cazul în care țigaretele sunt eliberate pentru consum în luna ianuarie sau februarie a anului căruia îi corespunde marcajul fiscal aplicat, ele pot fi vândute până în luna martie a anului următor, ceea ce lasă o perioadă de 14-15 luni pentru vânzarea lor. Așadar, cu cât eliberarea pentru consum a țigaretelor intervine mai devreme în cursul anului, cu atât termenul pentru vânzarea lor este mai lung.

77 Pe de altă parte, împrejurarea că articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007 prevede termene de vânzare mai lungi pentru tutunul tăiat fin destinat rulării în țigarete și pentru celelalte tipuri de tutun de fumat, precum și pentru trabucuri și pentru țigările de foi nu repune în discuție această constatare, deoarece aceste produse se diferențiază de țigaretele obișnuite prin faptul că au fiecare propria perioadă de rotație.

78 În al treilea rând, în ceea ce privește argumentul Comisiei întemeiat pe absența unei creșteri semnificative a accizelor la produsele din tutun în Portugalia în ultimii ani, trebuie remarcat că măsura în litigiu se aplică în toate cazurile, inclusiv în cazul în care nivelul accizelor scade sau rămâne neschimbat. Or, în astfel de împrejurări, motivația operatorilor economici de a aproviziona piața cu cantități excesive de țigarete într-un anumit an este minimă sau chiar inexistentă, deoarece accizele pe care aceștia vor trebui să le plătească în anul următor nu vor fi crescut. În consecință, în aceste condiții, măsura în litigiu nu rezultă ca fiind necesară pentru atingerea obiectivelor urmărite.

79 Contrar celor susținute de Republica Portugheză, obiectivele urmărite ar putea fi atinse într-un mod mai puțin constrângător și în egală măsură adecvat dacă măsura în litigiu s-ar aplica numai în cazul creșterii nivelului accizelor la țigarete. Astfel, în lipsa creșterii, motivația operatorilor economici de a elibera pentru consum cantități excesive de țigarete pentru a evita plata unor accize mai mari este inexistentă.

80 Rezultă că, în măsura în care măsura în litigiu se aplică și în lipsa creșterii nivelului accizelor, primul motiv este fondat, așa cum a arătat avocatul general la punctul 46 din concluzii. În ceea ce privește restul motivului, din considerațiile de mai sus rezultă că argumentele invocate de Comisie cu privire la necesitatea acestei măsuri nu pot fi reținute.

81 În al patrulea rând, trebuie să se asigure că măsura în litigiu nu afectează în mod disproporționat interesele operatorilor economici.

82 În ceea ce privește, *primo*, argumentul Comisiei cu privire la existența unei prezumții irefragabile potrivit căreia toate pachetele de țigarete care nu sunt vândute după expirarea termenului prevăzut la articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007 trebuie considerate ca fiind eliberate pentru consum în cantități excesive, Comisia face trimitere în această privință la Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623), în care Curtea a statuat, în privința unei măsuri de reținere, cu titlu de conservare, a unui credit fiscal reprezentând taxă pe valoarea adăugată de restituit, că o prezumție irefragabilă ar depăși ceea ce este necesar pentru a asigura o recuperare eficientă și ar aduce atingere principiului proporționalității, în măsura în care nu ar permite persoanei impozabile să facă proba contrară sub controlul jurisdicțional al instanței competente în materie de sechestru.

83 Trebuie arătat însă că măsura în litigiu este diferită de cea în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623), din moment ce în speță, dacă la expirarea termenului menționat la articolul 27 din Decretul nr. 1295/2007 rămân pachete de țigarete nevândute, operatorii economici respectivi pot fie să solicite restituirea accizelor plătite anterior, cu condiția ca pachetele în cauză să fie distruse sub control vamal, fie să efectueze o nouă eliberare pentru consum a pachetelor menționate, prin aplicarea unui nou marcaj fiscal sub control vamal. În consecință, hotărârea menționată nu este relevantă.

84 În plus, după cum a arătat avocatul general la punctul 49 din concluzii, a da operatorilor economici posibilitatea, astfel cum solicită Comisia, să facă dovada faptului că pachetele de țigarete nu au fost eliberate pentru consum în cantități excesive, ci în cantități normale sau modeste, ar impune o examinare de la caz la caz și ar reprezenta o sarcină administrativă considerabilă. Un asemenea sistem ar fi de natură să îngreuneze aplicarea legislației portugheze și să conducă la incertitudini în ceea ce privește, de exemplu, determinarea cantităților de referință adecvate. Or, potrivit jurisprudenței Curții, nu li se poate nega statelor membre posibilitatea de a realiza obiective cum sunt combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, precum și protecția sănătății și a unei concurențe sănătoase și loiale, prin introducerea unor norme care sunt ușor de aplicat și de controlat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2009, Comisia/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, punctul 67, și Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania, C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 124).

85 În consecință, argumentul referitor la existența unei prezumții irefragabile nu poate fi admis.

86 În ceea ce privește, *secundo*, argumentul Comisiei privind costurile pe care operatorii economici trebuie să suporte din cauza măsurii în litigiu, din dosar reiese că, din luna decembrie 2012, operatorii economici care nu au reușit, până la expirarea termenului stabilit la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007, să vândă toate pachetele de țigarete eliberate pentru consum au posibilitatea de a alege între distrugerea acestora, însoțită de restituirea taxei achitate, care reprezintă 78,08 % din prețul țigaretelor, și o nouă eliberare pentru consum a acestor pachete, prin aplicarea de noi marcaje fiscale.

87 Or, deși este cert în această privință că cele două tipuri de operațiuni generează costuri pentru operatorii economici, Comisia nu demonstrează că acestea ar fi disproporționate în raport cu obiectivele legitime urmărite de măsura în litigiu.

88 Astfel, operatorii economici trebuie să suporte aceste costuri numai în cazul în care efectuează eliberări pentru consum în cantitate excesivă. Or, nu se contestă faptul că piața țigaretelor se caracterizează printr-o cerere foarte puțin elastică și prin faptul că operatorii economici cunosc comportamentul acestei piețe. În plus, nivelul accizelor aplicabil pentru un an este cunoscut anticipat, și anume la data de 15 octombrie a anului anterior. Rezultă că operatorii economici sunt în măsură să realizeze o planificare avizată a cererii de țigarete, astfel încât să evite constituirea de stocuri exagerate care i-ar putea constrânge să retragă de pe piață pachetele de țigarete nevândute și, prin urmare, să suporte costurile legate de distrugerea sau de reambalarea acestora. În consecință, argumentul Comisiei privind costurile generate de măsura în litigiu trebuie respins.

89 În ceea ce privește, *tertio*, argumentul Comisiei întemeiat pe faptul că sancțiunile prevăzute la articolul 109 din RGIT ar fi disproporționate pentru motivul că acestea pot ajunge până la 165 000 de euro, trebuie să se constate că, potrivit dispozițiilor articolului 109 din RGIT citate de Comisie, încălcările menționate în cuprinsul acestuia se sancționează cu amendă de la 250 de euro la 165 000 de euro sau de la 500 de euro la 165 000 de euro. Or, Comisia nici nu a demonstrat și nici măcar nu a pretins că s-ar fi făcut o aplicare disproporționată a acestui cadru abstract de sancțiuni.

90 Rezultă că inconvenientele cauzate operatorilor economici nu sunt disproporționate în raport cu obiectivele legitime urmărite de măsura în litigiu, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 52 din concluzii.

91 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, primul motiv nu este fondat decât în măsura în care măsura în litigiu se aplică și în lipsa creșterii nivelului accizelor care intră în vigoare în anul următor celui care figurează pe marcajul fiscal aplicat. Primul motiv trebuie respins în rest.

Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe încălcarea articolului 39 alineatul (3) din Directiva 2008/118 și a principiului proporționalității

Argumentația părților

92 Comisia susține că măsura în litigiu încalcă de asemenea articolul 39 alineatul (3) din Directiva 2008/118, în măsura în care creează obstacole în calea liberei circulații a produselor accizabile. Astfel, teama importatorilor de a nu reuși, în cazul unei creșteri a nivelului accizelor, să vândă țigaretele în termenul prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 i-ar putea descuraja să efectueze achiziții normale, în special provenind din alte state membre, și astfel să afecteze schimburile comerciale la un nivel care depășește ceea ce este necesar pentru a combate, printre altele, eliberările pentru consum excesive înaintea majorării unei accize.

93 Republica Portugheză consideră că măsura în litigiu nu implică nicio discriminare între produsele naționale și cele provenite din celelalte state membre. Ea explică, susținută în această privință de Republica Estonia și de Republica Polonă, că această măsură este pe deplin justificată de obiectivele de protecție a sănătății publice, de protecție a concurenței, de prevenire a fraudei și a evaziunii fiscale și că nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura atingerea acestor obiective.

Aprecierea Curții

94 Trebuie amintit că, potrivit articolului 39 alineatul (3) din Directiva 2008/118, fără a aduce atingere dispozițiilor pe care statele membre le pot stabili pentru a asigura aplicarea corectă a acestui articol și pentru a evita orice formă de fraudă, de evaziune sau de abuz, acestea se asigură că marcajele fiscale sau marcajele naționale de identificare nu creează obstacole în calea liberei circulații a produselor accizabile.

95 Or, este necesar să se constate că articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 prevede doar că pachetele de țigarete pot face obiectul comercializării și al vânzării până la sfârșitul celei de a treia luni a anului următor celui care figurează pe marcajul fiscal aplicat. O astfel de limitare în timp a comercializării și a vânzării pachetelor de țigarete, criticată de Comisie, nu este, așadar, o consecință a utilizării unui marcaj fiscal și nu are legătură cu aceasta decât în măsura în care face trimitere la anul care figurează pe acesta, după cum a arătat avocatul general la punctul 56 din concluzii. Mai mult decât atât, data eliberării pentru consum a țigaretelor ar putea fi menționată pe un alt suport decât timbrul fiscal.

96 În măsura în care prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor vizează exclusiv articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007, aprecierea conformității acestuia cu dreptul Uniunii nu poate fi, prin urmare, efectuată în lumina articolului 39 din Directiva 2008/118.

97 Rezultă că al doilea motiv nu poate fi reținut.

98 Reiese din ansamblul considerațiilor care precedă că prezenta acțiune trebuie admisă numai în măsura în care măsura în litigiu se aplică inclusiv în lipsa unei majorări a nivelului accizei care intră în vigoare în anul următor celui care figurează pe marcajul fiscal și trebuie respinsă în rest.

99 În aceste condiții, prin faptul că a prevăzut că țigaretele eliberate pentru consum în cursul unui anumit an nu mai pot fi comercializate și nici vândute către public după expirarea termenului prevăzut la articolul 27 litera a) din Decretul nr. 1295/2007 atunci când nu există o majorare a nivelului accizei aplicate acestor produse care intră în vigoare în anul următor, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 primul paragraf din Directiva 2008/118/CE și al principiului proporționalității.

Cu privire la cheltuielile de judecată

100 Potrivit articolului 138 alineatul (3) din Regulamentul de procedură al Curții, în cazul în care părțile cad fiecare în pretenții cu privire la unul sau mai multe capete de cerere, fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată, cu excepția cazului în care Curtea consideră că împrejurările cauzei justifică ca, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, o parte să suporte o fracțiune din cheltuielile de judecată efectuate de cealaltă parte.

101 În speță, Comisia și Republica Portugheză au solicitat fiecare obligarea celeilalte părți la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica Portugheză a căzut doar parțial în pretenții în acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, având în vedere împrejurările speței, se impune obligarea Comisiei la plata a jumătate din cheltuielile de judecată efectuate de acest stat.

102 În conformitate cu articolul 140 alineatul (1) din același regulament de procedură, statele membre și instituțiile care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară și hotărăște:

1) **Prin faptul că a prevăzut că țigaretele eliberate pentru consum în cursul unui anumit an nu mai pot fi comercializate și nici vândute către public după expirarea termenului prevăzut la articolul 27 litera a) din Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Decretul nr. 1295/2007 al Ministerului Finanțelor și al Administrației Publice) din 1 octombrie 2007, în versiunea aplicabilă prezentei acțiuni, atunci când nu există o majorare a nivelului accizei aplicate acestor produse care intră în vigoare în anul următor, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 primul paragraf din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE și al principiului proporționalității.**

2) **Respinge în rest acțiunea.**

3) **Republica Portugheză suportă jumătate din propriile cheltuieli de judecată.**

4) **Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată și este obligată să suporte jumătate din cheltuielile de judecată efectuate de Republica Portugheză.**

5) **Regatul Belgiei, Republica Estonia și Republica Polonă suportă fiecare propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături