Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 29 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Cigaretėms taikomas akcizas — Direktyva 2008/118/EB — Prievolė apskaičiuoti mokestį — Prievolės apskaičiuoti mokestį vieta ir momentas — Mokestiniai žymenys — Laisvas prekių, apmokestinamų akcizu, judėjimas — Cigarečių pakelių platinimo ir pardavimo ribojimas laiko atžvilgiu — Proporcingumo principas“

Byloje C-126/15

dėl 2015 m. kovo 12 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama F. Tomat ir M. G. Braga da Cruz,

ieškovė,

prieš

Portugalijos Respubliką, atstovaujamą L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino ir A. Cunha,

atsakovę,

palaikomą:

Belgijos Karalystės, atstovaujamos M. Jacobs ir M. J.-C. Halleux,

Estijos Respublikos, atstovaujamos K. Kraavi-Käerdi,

Lenkijos Respublikos, atstovaujamos B. Majczyna,

įstojusių į bylą šalių,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai M. Berger, A. Borg Barthet (pranešėjas), E. Levits ir F. Biltgen,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

susipažinęs su 2016 m. spalio 27 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: portugalų.

priima šį

Sprendimą

1 Ieškiniu Europos Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad nustatydama draudimą viešai platinti ir parduoti konkrečiais metais jau apmokestintus ir išleistus vartoti cigarečių pakelius pasibaigus 2007 m. spalio 1 d. *Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública* (Finansų ir viešojo administravimo ministerijos Nutarimas Nr. 1295/2007; *Diário da República*, 1 serija, Nr. 189, 2007 m. spalio 1 d.; šiam ieškiniui taikytina redakcija; toliau – Nutarimas Nr. 1295/2007) 27 straipsnyje numatytam pernelyg trumpam laikotarpiui, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 7 straipsnį, 9 straipsnio pirmą pastraipą ir 39 straipsnio 3 dalį, taip pat pažeidė proporcingumo principą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2 Direktyvos 2008/118 31 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Valstybės narės turėtų turėti galimybę nustatyti, kad išleistos vartoti prekės būtų paženklintos mokestiniais žymenimis arba nacionaliniais identifikavimo ženklais. Tačiau šių žymenų ar ženklų naudojimas neturėtų tapti kliūtimi Bendrijos vidaus prekybai.

Kadangi šių žymenų ar ženklų naudojimas neturėtų tapti dvigubo apmokestinimo naštos priežastimi, reikėtų aiškiai nurodyti, kad žymenis ar ženklus išleidusi valstybė narė turi grąžinti, atsisakyti reikalauti ar leisti laisvai disponuoti bet kokia tokiems ženklams gauti sumokėta arba garantuota suma, jeigu akcizai tapo mokėtini ir buvo surinkti kitoje valstybėje narėje.

Tačiau siekiant išvengti bet kokio piktnaudžiavimo, šiuos žymenis ar ženklus išleidusios valstybės narės gali nustatyti, kad suma grąžinama, atsisakoma jos reikalauti ar ja leidžiama laisvai disponuoti tik tuo atveju, jei pateikiami įrodymai, kad žymenys ar ženklai buvo pašalinti ar sunaikinti.“

3 Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.

2. Šios direktyvos tikslais, „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų:

a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

b) akcizais apmokestinamų prekių laikymas joms netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas;

c) akcizais apmokestinamų prekių gamyba, įskaitant neteisėtą gamybą, netaikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;

d) akcizais apmokestinamų prekių importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio pirmoje pastraipoje įtvirtinta:

„Taikomos tokios prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo sąlygos ir toks akcizų tarifas, kurie galioja tą dieną, kurią valstybėje narėje, kurioje įvyksta išleidimas vartoti, atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus.“

5 Pagal minėtos direktyvos 11 straipsnio pirmąją pastraipą:

„Greta 33 straipsnio 6 dalyje, 36 straipsnio 5 dalyje ir 38 straipsnio 3 dalyje nurodytų atvejų bei atvejų, numatytų 1 straipsnyje nurodytose direktyvose, akcizą už išleistas vartoti akcizais apmokestintas prekes valstybių narių, kuriose šios prekės išleistos vartoti, kompetentingos institucijos atitinkamo asmens prašymu gali grąžinti arba atsisakyti jo reikalauti valstybių narių nustatytais atvejais bei laikantis sąlygų, kurias valstybė narė nustato siekdama užkirsti kelią bet kokiam galimam vengimui arba piktnaudžiavimui.“

6 Tos pačios direktyvos 39 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Nedarant poveikio 7 straipsnio 1 dalies taikymui, valstybės narės gali reikalauti, kad akcizais apmokestinamos prekės būtų ženklinamos mokestiniais žymenimis arba nacionaliniais identifikavimo ženklais, kurie mokesčių tikslais būtų naudojami jas išleidus vartoti jų teritorijoje, arba, 33 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje ir 36 straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais, – kai jos patenka į jų teritoriją.

<...>

3. Neribodamos jokių nuostatų, kurias jos gali nustatyti siekdamos užtikrinti tinkamą šio straipsnio įgyvendinimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, taikymo, valstybės narės turi užtikrinti, kad dėl mokestinių žymenų ar nacionalinių identifikavimo ženklų naudojimo neatsirastų kliūčių laisvam akcizais apmokestinamų prekių judėjimui.

<...>“

Portugalijos teisė

7 *Código dos Impostos Especiais de Consumo* (Akcizų kodeksas; toliau – CIEC) 106 straipsnyje numatyta:

„1. Išleidžiamoms vartoti cigaretėms galioja pardavimo taisyklės, taikytinos laikotarpiu nuo kiekvienų kalendorių metų rugsėjo 1 d. iki gruodžio 31 d.

2. 1 dalyje nurodytu laikotarpiu kiekvieną mėnesį ūkio subjekto išleidžiamas vartoti cigarečių kiekis negali viršyti tam tikro kiekio cigarečių, prie vidutinio per paskutinių dvylikos mėnesių laikotarpį išleistų vartoti cigarečių mėnesio kiekio pridėjus 10 %.

3. 2 dalies tikslais mėnesio vidurkio apskaičiavimas grindžiamas bendru išleistų vartoti cigarečių, kurioms netaikomas atleidimas nuo mokesčių, kiekiu laikotarpiu nuo ankstesnių metų rugsėjo 1 d. iki kitų metų rugpjūčio 31 d.

4. Kiekvienas ūkio subjektas ne vėliau kaip kiekvienų metų rugsėjo 15 d. pateikia kompetentingai muitinės tarnybai pirminę deklaraciją, kurioje nurodomas jo mėnesio vidurkis ir nustatoma jam taikytina kiekio riba per pardavimo laikotarpį.

5. Išimtiniais atvejais, tinkamai pateisinamais staigiu ir trumpalaikiu pardavimo kiekio pasikeitimu, gali būti leidžiamas minėtų kiekio ribų nesilaikymas, nors į tai neatsižvelgiama apskaičiuojant mėnesio vidurkį kitiems metams.

6. Pasibaigus prekybos laikotarpiui ir vėliausiai iki kiekvienų metų sausio mėnesio pabaigos ūkio subjektas pateikia kompetentingai muitinės tarnybai procedūros pripažinimo įvykdyta deklaraciją, kurioje nurodomas visas faktiškai vartoti išleistų cigarečių kiekis per pardavimo laikotarpį.

7. 4 dalyje nurodytą kiekio ribą viršijantis cigarečių kiekis apmokestinamas mokesčiu pagal procedūros pripažinimo įvykdyta deklaracijos pateikimo datą galiojantį tarifą, jei viršijimas konstatuotas nustačius neatitikimų tarp šiame dokumente ir administratoriaus turimuose dokumentuose pateiktos informacijos, prireikus nepažeidžiant taikytinos pažeidimų nagrinėjimo procedūros.

8. Šiame straipsnyje numatytos taisyklės konkrečiai taikomos Portugalijos žemyninei daliai, Azorų ir Madeiros autonominiams regionams, o ankstesnėse dalyse nurodytos pareigos turi būti įvykdytos toje muitinės tarnyboje, kurioje išleidžiama vartoti“.

8 Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnis suformuluotas taip:

„[CIEC] 93 straipsnio 7 dalies tikslais apdoroto tabako produktai gali būti viešai platinami ir parduodami taikant tokius terminus:

a) cigarečių pakeliai – iki metų, einančių po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų, trečiojo mėnesio pabaigos;

b) cigaretėms sukti skirtas susmulkintas tabakas ir kitas rūkomasis tabakas – iki metų, einančių po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų, pabaigos;

c) cigarai ir cigarilės – iki penktų metų, einančių po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų, pabaigos.“

9 *Regime Geral das Infrações Tributárias* (Bendrosios taisyklės dėl mokestinių pažeidimų; toliau – RGIT) 109 straipsnyje įtvirtinta:

„1. Už šio įstatymo 96 straipsnyje nurodytą veiką, kuri nėra baudžiamasis nusižengimas dėl mokestinės priemonės ar prekės, kuri yra pažeidimo dalykas, vertės arba, nepaisant šių verčių, jei ši veika padaryta dėl neatsargumo, gali būti skiriama bauda nuo 500 eurų iki 165 000 eurų.

2. Bauda nuo 250 eurų iki 165 000 eurų gali būti skiriama už šią veiką:

<...>

o) atsisakymą ar trukdymą tikrinti veiklos vykdymo sąlygas, be kita ko, teisės aktuose numatytos informacijos nepateikimą kontrolės tarnybai;

p) prekių išleidimą vartoti, išsiuntimą, laikymą ar pardavimą pažeidžiant banderoles, įpakavimą, laikymą ar platinimą reglamentuojančią tvarką, visų pirma kiek tai susiję su [CIEC] ir įgyvendinančiuose teisės aktuose nustatytomis kiekio ribomis;

<...>

4. Už ketinimą yra baudžiama.“

10 Pagal Akcizų vadovo XII skyriaus 4.2.9 punktą produktai, kurių nebegalima parduoti dėl Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnyje nustatyto laikotarpio, gali būti iš naujo išleisti vartoti paženklinus naujomis banderolėmis prižiūrint muitinei.

Ikiteisminė procedūra

11 2009 m. lapkričio 23 d. Komisija pradėjo pažeidimo procedūrą prieš Portugalijos Respubliką remdamasi EB 226 straipsniu (dabar – SESV 258 straipsnis) ir išsiuntė šiai valstybei narei oficialų pranešimą; jame nurodė, kad ši valstybė narė, nustatydama draudimą viešai platinti ir parduoti jau apmokestintus ir išleistus vartoti tabako produktus pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 ir 28 straipsniuose nustatytam metų, einančių po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų, laikotarpiui, neįvykdė įsipareigojimų, kurie jai tenka pagal proporcingumo principą, taikomą atsižvelgiant į 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), 6 straipsnį ir 21 straipsnio 2 dalį (toliau – 2009 m. lapkričio 23 d. oficialus pranešimas).

12 2010 m. sausio 12 d. raštu Portugalijos Respublika atmetė Komisijos kaltinimus.

13 2010 m. birželio 4 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai papildomą oficialų pranešimą.

14 Komisija pakartojo savo poziciją, nurodytą 2009 m. lapkričio 23 d. oficialiame pranešime, iš esmės manydama, kad Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų, jai tenkančių pagal proporcingumo principą ir Direktyvos 2008/118, kuri panaikino ir pakeitė Direktyvą 92/12, 7 straipsnį, 9 straipsnio pirmą pastraipą ir 39 straipsnio 3 dalį.

15 2010 m. rugpjūčio 25 d. raštu Portugalijos Respublika dar kartą atmetė Komisijos kaltinimus.

16 2012 m. birželio 22 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai pagrįstą nuomonę; joje padarė išvadą, kad ši valstybė narė, nustačiusi draudimą viešai platinti ir parduoti jau apmokestintus ir išleistus vartoti cigarečių pakelius po Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnyje numatytų pernelyg trumpų laikotarpių, pasibaigusių metais, einančiais po banderolėje nurodytų metų, neįvykdė įsipareigojimų, kurie jai tenka pagal proporcingumo principą ir Direktyvos 2008/118 7 straipsnį, 9 straipsnio pirmą pastraipą ir 39 straipsnio 3 dalį. Komisija nurodė Portugalijos Respublikai per du mėnesius imtis reikiamų priemonių, kad į šią nuomonę būtų tinkamai atsižvelgta.

17 2012 m. rugpjūčio 3 d. raštu Portugalijos Respublika atsakė į šią pagrįstą nuomonę, iš esmės tvirtindama, kad Komisijos argumentai neturi pagrindo.

18 2013 m. gegužės 31 d. Komisija išsiuntė Portugalijos Respublikai papildomą pagrįstą nuomonę, skirtą pataisyti kai kurioms klaidoms, esančioms 2012 m. birželio 22 d. pagrįstoje nuomonėje, tačiau iš esmės nurodydama tą pačią išvadą, kaip ir nurodyta pastarojoje pagrįstoje nuomonėje. Komisija nurodė Portugalijos Respublikai per du mėnesius imtis reikiamų priemonių, kad į šią pagrįstą nuomonę būtų tinkamai atsižvelgta.

19 2013 m. liepos 3 d. raštu Portugalijos Respublika atsakė į papildomą pagrįstą nuomonę, dar kartą ginčydama Komisijos poziciją.

20 Būtent šiomis sąlygomis Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Dėl ieškinio pirmojo pagrindo, grindžiamo Direktyvos 2008/118 7 ir 9 straipsnių ir proporcingumo principo pažeidimu

Šalių argumentai

21 Ieškinio pirmajame pagrinde Komisija nurodo, kad kai tabako produktai pateikiami į rinką, Europos Sąjungos mokesčių teisės aktai neleidžia valstybėms narėms šiems produktams, atsižvelgiant į išleidimo vartoti datą, taikyti papildomo akcizo prie mokėtino mokesčio arba riboti jų platinimo dėl su mokesčiais susijusių priežasčių. Tačiau Portugalijoje, remiantis Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punktu, cigarečių pakeliais, ant kurių yra atitinkamų mokestinių metų banderolė, galima prekiauti ir juos platinti tik iki kitų metų, einančiu po tų, kuriais jie buvo išleisti vartoti, trečiojo mėnesio pabaigos (toliau – ginčijama priemonė).

22 Visų pirma, Komisija mano, kad nors šia priemone siekiama teisėto tikslo, šiuo atveju – mokestinio sukčiavimo ir mokesčių vengimo prevencijos, ja nesilaikoma proporcingumo principo.

23 Iš tiesų minėta priemonė grindžiama nenuginčijama prielaida, kad visi cigarečių pakeliai, kurie nėra parduoti pasibaigus numatytam laikotarpiui, turi būti vertinami kaip pateikti vartoti per dideliu kiekiu, numatant akcizo tarifo padidinimą ateityje. Ši prielaida, pagal kurią nepripažįstama galimybės pateikti priešingų įrodymų, yra neproporcinga siekiamam tikslui.

24 Komisija priduria, kad CIEC 106 straipsnyje numatytos priemonės leidžia riboti cigarečių kiekį, kurį tas pats ūkio subjektas gali pateikti į Portugalijos rinką laikotarpiu nuo kiekvienų kalendorinių metų rugsėjo 1 d. iki gruodžio 31 d.

25 Komisijos teigimu, tam, kad ginčijama priemonė galėtų būti pateisinta tikslu kovoti su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių vengimu, akcizo cigaretėms padidinimas turi būti pakankamai didelis. Tačiau akcizas cigaretėms nebuvo smarkiai padidintas Portugalijoje per pastaruosius kelerius metus. Iš tiesų, remiantis duomenimis, susijusiais su paklausiausių kainų kategorija (CPMV), 1 000 cigarečių kaina padidėjo nuo 170 eurų 2009 m. iki 195 eurų 2014 m., o tai yra 14,7 % padidėjimas per penkerius metus arba padidėjimas nuo 3,4 euro iki 3,9 euro už 20 cigarečių pakelį.

26 Antra, Komisija mano, kad Portugalijos teisės aktuose numatytu laikotarpiu nepakankamai atsižvelgta į skirtingų produktų laikymo laikotarpius ir sezoninį apyvartos svyravimą.

27 Iš tiesų Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte numatytas laikotarpis yra pernelyg trumpas ypač ne tokių paklausių rūšių cigaretėms, kurioms apskritai reikia ilgesnio laikotarpio tam, kad būtų pasiekta planuota apyvarta. Šiuo aspektu Komisija daro nuorodą į 2001 m. birželio 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2001/37/EB dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, taikomų tabako gaminių gamybai, pateikimui ir pardavimui, suderinimo (OL L 194, 2001, p. 26; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 6 t., p. 147) 14 straipsnį, kuriame numatyta, kad dvejus metus nuo šios direktyvos įsigaliojimo datos leidžiama toliau prekiauti šios direktyvos nuostatų neatitinkančiais tabako gaminiais, išskyrus cigaretes, kuriomis leidžiama prekiauti vienus metus. Ji paaiškina, kad šie terminai buvo nustatyti siekiant atsižvelgti į šių produktų apyvartos sezoninius svyravimus.

28 Be to, Komisija pažymi, kad skirtumas tarp Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte numatyto cigarečių pakelių platinimo ir pardavimo termino ir šio nutarimo 27 straipsnio b ir c punktuose numatyto kitų tabako produktų platinimo ir pardavimo termino įrodo ginčijamos priemonės neproporcingumą.

29 Trečia, Komisijos teigimu, ši priemonė lemia papildomas išlaidas ir nuostolius ūkio subjektams, nes, pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte nustatytam terminui, vienintelis jų turimas ekonomiškai naudingas sprendimas yra neparduotų pakelių sunaikinimas, o tai išryškina disproporciją tarp nurodytų tikslų ir ginčijamos priemonės poveikio.

30 Ketvirta, Komisija mano, kad nors visuomenės sveikatos apsauga yra teisėtas tikslas, kurio siekiama ginčijama priemone, ja viršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti. Portugalijos Respublika neįrodė, kaip ši priemonė iki šiol prisidėjo prie tabako suvartojimo mažinimo.

31 Penkta, Komisija nesupranta, kaip minėta priemonė gali prisidėti prie kovos su neteisėta tabako prekyba ir užtikrinti mokestines pajamas.

32 Šešta, Komisija mano, kad Portugalijos teisės aktuose numatytos sankcijos už Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio pažeidimą, galinčios siekti 165 000 eurų, tam tikrais atvejais gali būti neproporcingos, be kita ko, jei atsižvelgiama į nedidelį akcizo didėjimą Portugalijoje per pastaruosius kelerius metus ir į CIEC 106 straipsnyje numatytus apribojimus, susijusius su pateikimu į rinką.

33 Atsiliepime į ieškinį Portugalijos Respublika tvirtina, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsniu laikomasi Direktyvos 2008/118 7 ir 9 straipsnių bei proporcingumo principo tiek, kiek jis grindžiamas viešojo intereso pagrindais.

34 Visų pirma Portugalijos Respublika nurodo, kad Portugalijos banderolių sistema didžiąja dalimi grindžiama tuo, kad banderolės spalva keičiama kiekvienais metais. Iš esmės tai suteikia pusiausvyrą šiai sistemai ir leidžia jai pasiekti numatytus tikslus. Taigi, pagal Portugalijos teisės aktus tabako produktas, išleistas vartoti 2015 metais, turi būti pažymėtas šiuos metus atitinkančia banderole ir juo iš principo turi būti prekiaujama iki 2015 m. gruodžio 31 d., nes nuo 2016 m. sausio 1 d. taikoma nauja kitokios spalvos banderolė. Nutarimo Nr. 1295/2007 27 ir 28 straipsniuose skelbiama šio principo išimtis ir leidžiama mažmeninė prekyba tabako produktais pasibaigus pritvirtintoje banderolėje nurodytiems metams. Todėl praktiškai metinės banderolės galiojimo trukmė yra 15 mėnesių.

35 Visų pirma, dėl sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių vengimo prevencijos reikia pažymėti, kad Portugalijos Respublika nurodo, jog CIEC 106 straipsnyje numatytų kiekio apribojimų nepakanka šiam tikslui pasiekti. Iš tiesų tuo atveju, jei egzistuotų tik šie apribojimai, didelių finansinių pajėgumų turintiems ūkio subjektams būtų lengva išleisti vartoti didelį kiekį prekių prieš pardavimo laikotarpį, pavyzdžiui liepą ar rugpjūtį, ir turėti prekių atsargų tam, kad aprūpintų rinką kitais metais.

36 Ginčijama priemonė taip pat neleidžia iškraipyti konkurencijos tarp didelių ir mažų ūkio subjektų. Iš tiesų, jei pagal Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punktą nebūtų draudžiamas cigarečių pakelių platinimas ir prekyba pasibaigus jame numatytam laikotarpiui, didelių finansinių pajėgumų turintys ūkio subjektai turėtų didelį konkurencinį pranašumą, nes kitais metais jie turėtų pigesnių prekių nei jų konkurentai dėl mažesnių finansinių pajėgumų.

37 Antra, trijų mėnesių termino apskritai pakanka, nes, remiantis Portugalijos administratoriaus turimais duomenimis, vidutinė cigarečių atsargų rotacijos trukmė yra du mėnesiai.

38 Taigi Portugalijos Respublika tvirtina, kad nors kiekvienų metų kovo mėnesio pabaigoje lieka tabako produktų atsargų, tai lemia ne tai, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte numatytas terminas yra pernelyg trumpas, kaip klaidingai tvirtina Komisija, bet tai, kad ūkio subjektai iki pardavimo laikotarpio išleido vartoti perteklinį kiekį tam, kad sukauptų pakankamai atsargų, kad kitais metais maksimalų leidžiamą laikotarpį galėtų prekiauti produktais, pažymėtais ankstesnių metų banderole.

39 Trečia, dėl išlaidų, kurių patiria ūkio subjektai dėl ginčijamos priemonės, reikia pažymėti, kad Portugalijos Respublika ginčija šiuo klausimu Komisijos pateiktus teiginius. Jei akcizo mokestis, kuris siekia 78,08 % cigarečių kainos, grąžinamas sunaikinus neparduotus cigarečių pakelius per Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte nustatytą terminą, sunaikinimo išlaidos nėra labai didelės, palyginti su produkto pagaminimo kaina.

40 Portugalijos Respublika patikslina, kad pagal jos turimus duomenis, keli ūkio subjektai taiko produktų, kuriais nebegalima prekiauti remiantis Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsniu, grąžinimo į jų akcizais apmokestinamų prekių sandėlį praktiką tam, kad galėtų šiuos produktus pažymėti nauju mokestiniu žymeniu ir taikyti naują mažmeninės prekybos kainą. Šios operacijos lemia tik mažas išlaidas, nes tai nereikalauja sudėtingų technologijų.

41 Ketvirta, Portugalijos Respublika pažymi, kad nors ginčijama priemone siekiama tikslų mokestinių pajamų surinkimo srityje, jomis siekiama ir visuomenės sveikatos apsaugos tikslų, ypač tabako produktų vartojimo sumažinimo.

42 Penkta, dėl kovos su neteisėta prekyba tabaku Portugalijos Respublika nurodo, kad šis tikslas labai priklauso nuo banderolių sistemos, kurios pagrindinis elementas yra ginčijama priemonė. Šiuo tikslu ji pažymi, kad banderolės spalvos pakeitimas kiekvienais metais lemia gerus rezultatus, nes dėl to yra sunkiau suklastoti banderoles ir užkertamas kelias piktnaudžiavimui.

43 Šešta, dėl 165 000 eurų siekiančių baudų taikymo Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio pažeidimo atvejais Portugalijos Respublika tvirtina, kad paskirtos baudos dydis priklauso nuo pažeidėjo kaltės sunkumo ir jo ekonominės padėties, ir priduria, kad ši suma, kiek įmanoma, turi viršyti ekonominę naudą, kurią pažeidėjas gavo dėl padaryto pažeidimo.

44 Dublike Komisija laikosi savo pozicijos.

45 Dėl sukčiavimo prevencijos tikslo ji nurodo, kad Nutarimas Nr. 1295/2007 taikomas visiems atvejams, neatsižvelgiant į cigarečių apmokestinimo dydžio pasikeitimus, todėl pakanka įrodyti ginčijamos priemonės neproporcingumą.

46 Komisija pabrėžia, kad nors maksimalus cigarečių pakelių rotacijos laikotarpis, remiantis Portugalijos Respublikos pateiktais duomenimis, yra du mėnesiai, tai – tik vidutinis laikotarpis.

47 Dėl ūkio subjektams tenkančios išlaidų naštos reikia pažymėti, kad Komisija abejoja dėl Portugalijos Respublikos teiginio, kad būtų ekonomiškai naudinga grąžinti neparduotus cigarečių pakelius į prekybą pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte numatytam terminui, pagrįstumo. Toks teiginys prieštarautų šios valstybės narės pozicijai, kurios ji laikėsi per procedūros administracinį etapą, ir būtų grindžiamas aplinkybėmis, įvykusiomis pasibaigus papildomoje pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, t. y. 2013 m. rugpjūčio 1 d.

48 Bet kuriuo atveju Komisija primena, kad išlaidos dėl ginčijamos priemonės, susijusios su cigarečių pakelių žymėjimo iš naujo procesu, tenka ūkio subjektui, net jei akcizo tarifas padidinamas nedaug arba visai nepadidinamas, o tai įrodo šios priemonės neproporcingumą.

49 Triplike Portugalijos Respublika pažymi: kadangi Komisija mano, jog Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte nustatytas trijų mėnesių terminas yra „pernelyg trumpas“, ji netiesiogiai pripažįsta, kad turi egzistuoti cigarečių pakelių, pažymėtų ankstesnių metų banderolėmis, prekybos nustatytais metais galutinis terminas. Tačiau Komisija nepateikė jokių nuorodų dėl to, koks, jos nuomone, yra protingas terminas.

50 Dėl ginčijamos priemonės ūkio subjektų patiriamų išlaidų Portugalijos Respublika pripažįsta, kad jos pozicija keitėsi nuo procedūros administracinio etapo. Tačiau tai lėmė faktinės situacijos pasikeitimas, nes per šį etapą Portugalijos valdžios institucijos negavo nė vieno prašymo leisti cigarečių pakelius pažymėti naujais mokestiniais žymenimis. Tik nuo 2014 m. tokie prašymai buvo pateikti, kaip tai buvo leidžiama pagal 2012 m. gruodžio 20 d. administracinį aplinkraštį.

51 Įstojimo į bylą paaiškinimuose Belgijos Karalystė, Estijos Respublika ir Lenkijos Respublika palaiko Portugalijos Respublikos reikalavimus.

52 Pastabose, pateiktose atsakant į Belgijos Karalystės, Estijos Respublikos ir Lenkijos Respublikos įstojimo į bylą paaiškinimus, Komisija laikosi savo pozicijos.

Teisingumo Teismo vertinimas

53 Ieškinio pirmajame pagrinde Komisija iš esmės tvirtina, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punktas pažeidžia Direktyvos 2008/118 9 straipsnio pirmą pastraipą ir proporcingumo principą, nes jame numatyta, kad į Portugalijos rinką pateikti cigarečių pakeliai nebegali būti platinami ar parduodami pasibaigus metų, einančių po metų, per kuriuos jie buvo išleisti vartoti, trečiajam mėnesiui.

– Dėl Direktyvos 2008/118 7 ir 9 straipsnių pažeidimo

54 Visų pirma reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2008/118 7 straipsnį prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje. Pagal šios direktyvos 9 straipsnio pirmą pastraipą taikomos tokios prievolės apskaičiuoti akcizus atsiradimo sąlygos ir toks akcizų tarifas, kurie galioja tą dieną, kurią valstybėje narėje, kur įvyksta išleidimas vartoti, atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus.

55 Iš šių nuostatų matyti, kad nors Sąjungos teisėje nustatomas momentas, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti akcizus, joje daroma nuoroda į valstybių narių teisę, kurioje turi būti nustatytos akcizo apskaičiavimo sąlygos ir tarifas.

56 Taigi, priešingai, nei tvirtina Komisija, iš šių nuostatų neturėtų būti daroma išvados apie draudimą valstybėms narėms riboti laiko atžvilgiu cigarečių, kurios buvo teisėtai pateiktos į rinką, pardavimą, kaip savo išvados 25 punkte nurodė generalinė advokatė.

57 Komisija taip pat neturėtų pagrįstai tvirtinti, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio poveikis yra įpareigoti ūkio subjektus mokėti papildomą akcizą už cigarečių pakelius, kurie jau buvo teisėtai išleisti vartoti. Iš tiesų iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tuomet, kai šie ūkio subjektai pasibaigus minėtame 27 straipsnyje numatytam terminui turi neparduotų cigarečių pakelių, minėti ūkio subjektai gali arba prašyti grąžinti anksčiau sumokėtus akcizus, jei pakeliai sunaikinami prižiūrinti muitinės tarnybai, arba dar kartą išleisti vartoti minėtas prekes, jas pažymint nauja banderole, prižiūrint muitinės tarnybai; ši operacija yra savarankiškai įvykęs apmokestinimo momentas.

58 Remiantis tuo, negalima pritarti Komisijos teiginiui, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punktas pažeidžia Direktyvos 2008/118 7 straipsnį ir 9 straipsnio pirmą pastraipą.

59 Antra, reikia pažymėti, kad valstybės narės turi teisėtą interesą imtis priemonių, tinkamų jų finansiniams interesams apsaugoti (2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), ir kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra pagal Direktyvą 2008/118 siekiamas tikslas, kaip matyti iš jos 31 konstatuojamosios dalies, 11 straipsnio ir 39 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos.

60 Neneigiama, kad ginčijamos priemonės tikslas – užkirsti kelią perteklinio cigarečių pakelių kiekio išleidimui vartoti metų pabaigoje, reaguojant į akcizo padidinimą ateityje. Vis dėlto, kaip Komisija aiškiai pripažįsta savo pastabose, tokie perteklinių kiekių išleidimai vartoti numatant akcizo tarifo padidinimą ateityje yra piktnaudžiavimo forma, kuriai valstybės narės turi teisę užkirsti kelią tinkamomis priemonėmis.

61 Kadangi Direktyvos 2008/118 9 straipsnio pirmoje pastraipoje daroma nuoroda į nacionalinę teisę, galiojančią akcizo apskaičiavimo dieną, siekiant nustatyti akcizo apskaičiavimo sąlygas ir tarifą, tokia valstybėms narėms pripažįstama teisė neišvengiamai reiškia galimybę joms imtis priemonių, kaip antai numatytų Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte.

62 Vis dėlto, kaip savo išvados 32 punkte nurodė generalinė advokatė, valstybės narės, vykdydamos Sąjungos teisės joms suteiktus įgaliojimus, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, ypač proporcingumo principo, kuris, Komisijos nuomone, šioje byloje yra pažeistas.

63 Taigi reikia išnagrinėti ar ginčijama priemonė yra neproporcinga ir ar ja dėl to pažeidžiama Direktyvos 2008/118 9 straipsnio pirma pastraipa.

– Dėl proporcingumo principo pažeidimo

64 Reikia priminti, kad proporcingumo principas įpareigoja valstybes nares imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamuose Sąjungos teisės aktuose nustatytiems tikslams ir principams (šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 46 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Impresa Edilux ir SICEF*, C-425/14, EU:C:2015:721, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencijoje patikslinama, kad kai galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai varžančią, o sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi nurodytiems tikslams (2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Jippes ir kt.*, C-189/01, EU:C:2001:420, 81 punktas ir 2010 m. kovo 9 d. Sprendimo *ERG ir kt.*, C-379/08 ir C-380/08, EU:C:2010:127, 86 punktas).

65 Visų pirma dėl ginčijama priemone siekiamų tikslų reikia pažymėti, kad Portugalijos Respublika teigia, jog ja, be sukčiavimo ir mokesčių vengimo prevencijos, dar siekiama išsaugoti sveiką konkurenciją, užtikrinti visuomenės sveikatos apsaugą ir kovoti su neteisėta prekyba tabaku. Neginčijama, kad šie tikslai yra teisėti.

66 Antra, dėl ginčijamos priemonės tinkamumo reikia konstatuoti, kad draudimo platinti ir parduoti cigarečių pakelius po atitinkamų metų, einančių po metų, per kuriuos jie buvo išleisti vartoti, kovo mėnesio poveikis yra pašalinti bet kokias paskatas ūkio subjektams išleisti vartoti perteklinį šių tabako produktų kiekį, numatant mokesčio padidinimą ateityje, nes jie privalo pašalinti iš rinkos po šio termino neparduotus pakelius. Priešingai, ginčijamos priemonės nebuvimas sutrukdytų ar pavėlintų akcizo tarifo padidinimo ateityje poveikį, o tai bendrai lemia cigarečių pakelių mažmeninės prekybos kainos padidėjimą.

67 Taigi ši priemonė yra tinkama pasiekti teisėtus tikslus – kovoti su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių vengimu, taip pat užtikrinti visuomenės sveikatos apsaugą. Dėl pastarojo tikslo reikia pridurti, kad Teisingumo Teismas dėl tabako produktų jau yra nusprendęs, kad mokesčių teisės aktai yra labai svarbi ir veiksminga priemonė kovoti su šių produktų vartojimu ir taip apsaugoti visuomenės sveikatą (2006 m. spalio 5 d. Sprendimo *Valeško*, C-140/05, EU:C:2006:647, 58 punktas ir 2010 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-197/08, EU:C:2010:111, 52 punktas).

68 Minėta priemonė taip pat leidžia išvengti, kad didelių finansinių pajėgumų turintys ūkio subjektai, pateikdami rinkai perteklinį kiekį, naudotųsi konkurenciniu pranašumu, palyginti su konkurentais, kurie turi mažiau finansinių pajėgumų, todėl prisideda prie sveikos konkurencijos užtikrinimo.

69 Vis dėlto Portugalijos Respublika pakankamai suprantamai nenurodo, kaip draudimas pasibaigus nustatytam terminui platinti ir parduoti produktus, kurie jau buvo teisėtai apmokestinti akcizu, leidžia kovoti su neteisėta tabako prekyba. Todėl neturėtų būti laikoma, kad ši priemonė yra tinkama kovoti su neteisėta prekyba.

70 Trečia, dėl ginčijamos priemonės būtinumo reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Komisija privalo nustatyti ginčijamo įsipareigojimų neįvykdymo buvimą. Būtent ji turi Teisingumo Teismui pateikti įrodymų, kad šis galėtų patikrinti tokio įsipareigojimo neįvykdymą, nesiremdamas jokia prezumpcija (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo, *Komisija / Ispanija*, C-461/14, EU:C:2016:895, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

71 Šiuo aspektu, kiek tai susiję, pirma, su Komisijos argumentu, kad CIEC 106 straipsnyje numatyti cigarečių išleidimo vartoti kiekio ribojimai jau savaime yra pakankama priemonė numatytiems tikslams pasiekti, reikia pažymėti, kad pagal šią nuostatą vartoti išleidžiamų cigarečių kiekis laikotarpiu nuo kiekvienų kalendorinių metų rugsėjo 1 d. iki gruodžio 31 d. negali viršyti kiekio ribų taikant 10% padidinimo daugiklį vidutiniam mėnesiniam vartoti išleistų cigarečių kiekiui ankstesniais metais.

72 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad minėta nuostata galėtų būti apeita ūkio subjekto, kuris pasirinktų išleisti vartoti perteklinį cigarečių kiekį laikotarpiu iki rugsėjo 1 d. Šiuo aspektu, kaip matyti iš Portugalijos Respublikos pateiktų duomenų, išleistų vartoti cigarečių kiekis 2014 m. rugpjūčio mėnesį padidėjo 241%, palyginti su mėnesio vidurkiu. Todėl nepanašu, kad vien CIEC 106 straipsnyje numatytų kiekybinių apribojimų pakanka veiksmingai kovoti su vartoti išleidžiamu pertekliniu cigarečių kiekiu, numatant akcizo tarifo padidinimą ateityje.

73 Antra, dėl Komisijos argumento, susijusio su ginčijamoje priemonėje numatytu trijų mėnesių terminu, reikia konstatuoti, kad Komisija neginčija būtinybės numatyti terminą nustatytiems tikslams pasiekti, tačiau kaltina Portugalijos Respubliką nustačius pernelyg trumpą terminą. Šiuo klausimu ji atkreipia dėmesį į Direktyvą 2001/37/EB, kuria nustatomi nauji tabako gaminių ženklinimo reikalavimai ir vienų metų pereinamasis laikotarpis šiems reikalavimams įvykdyti.

74 Šiuo aspektu reikia pažymėti, kad prekybos laikotarpis, kuris pratęsiamas iki metų, einančių po išleidimo vartoti metų, pabaigos, lemia tai, kad naujas akcizo tarifas išleistoms vartoti cigaretėms bus taikomas praėjus daugiausiai metams nuo padidinto mokesčio įsigaliojimo. Kaip iš esmės savo išvados 41 punkte nurodė generalinė advokatė, toks ilgas prekybos laikotarpis reikšmingai sumažintų Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio veiksmingumą.

75 Be to, atsakydama į Portugalijos Respublikos argumentą dėl to, kad trijų mėnesių terminas yra pakankamas, atsižvelgiant į tai, kad vidutinė cigarečių atsargų rotacijos trukmė yra du mėnesiai, Komisija tik tvirtina, kad tai vidutinis terminas ir kad šiuo terminu neatsižvelgiama nei į sezoninius svyravimus, nei į tai, kad ne tokių paklausių cigarečių rūšių rotacija yra ilgesnė, ir nenurodo jokio tą teiginį pagrindžiančio išsamaus argumento, leidžiančio nustatyti, koks, kaip ji mano, yra protingas terminas.

76 Be to, reikia konstatuoti, kad trijų mėnesių terminas, per kurį cigaretės gali būti platinamos ir parduodamos, bet kuriuo atveju apima tik tas cigaretes, kurios buvo pateiktos vartoti ankstesnių kalendorinių metų gruodžio pabaigoje. Iš tiesų tuo atveju, jei cigaretės pateikiamos vartoti tų pačių metų, kurie nurodyti ant banderolės, sausio ar vasario mėnesį, jos gali būti parduodamos iki kitų metų kovo mėnesio, o tai yra keturiolikos penkiolikos mėnesių laikotarpis joms parduoti. Taigi, kuo anksčiau einamaisiais metais cigaretės išleidžiamos vartoti, tuo ilgesnis laikotarpis joms parduoti.

77 Be to, tai, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnyje numatyti ilgesni pardavimo terminai cigaretėms sukti skirtam susmulkintam tabakui, taip pat kitam rūkomajam tabakui ir cigarams bei cigarilėms, nepaneigia šio konstatavimo, nes šie produktai skiriasi nuo įprastų cigarečių tuo, kad kiekvienas iš jų turi savo rotacijos trukmę.

78 Trečia, dėl Komisijos argumento, susijusio su žymaus akcizų už tabako produktus padidinimo Portugalijoje per pastaruosius metus nebuvimu, reikia pažymėti, kad ginčijama priemonė taikoma visais atvejais, įskaitant tą, kai akcizo tarifas mažėja ar išlieka nepasikeitęs. Tokiomis aplinkybėmis ūkio subjektų skatinimas aprūpinti rinką pertekliniu cigarečių kiekiu atitinkamais metais yra minimalus ar net neegzistuojantis, nes akcizai, kuriuos jie turės mokėti kitais metais, bus nepadidėję. Todėl nepanašu, kad ginčijama priemonė tokiomis sąlygomis yra būtina siekiamiems tikslams įgyvendinti.

79 Priešingai, nei teigia Portugalijos Respublika, siekiami tikslai galėtų būti įgyvendinti mažiau varžančiais ir vis tiek tinkamais būdais, jei ginčijama priemonė būtų taikoma tik akcizo tarifo cigaretėms padidėjimo atveju. Iš tiesų, nesant padidėjimo, ūkio subjektai nėra skatinami išleisti vartoti perteklinį cigarečių kiekį, siekiant išvengti didesnių akcizų.

80 Remiantis tuo, galima daryti išvadą, kad tiek, kiek ginčijama priemonė taikoma ir nesant akcizo tarifo padidinimo, ieškinio pirmasis pagrindas yra pagrįstas, kaip tai savo išvados 46 punkte nurodė generalinė advokatė. Dėl likusios ieškinio pirmojo pagrindo dalies reikia pažymėti, kad iš prieš tai išdėstytų svarstymų matyti, kad Komisijos nurodytiems argumentams, susijusiems su šios priemonės būtinumu, neturi būti pritarta.

81 Ketvirta, reikia įsitikinti, kad ginčijama priemonė nekelia neproporcingo pavojaus ūkio subjektų interesams.

82 Kalbant, pirma, apie Komisijos argumentą dėl nenuginčijamos prielaidos, kad visi cigarečių pakeliai, kurie neparduoti pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnyje numatytam laikotarpiui, turi būti laikomi išleisti vartoti kaip perteklinis kiekis, buvimo, pažymėtina, kad Komisija šiuo klausimu remiasi 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimu *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623), kuriame Teisingumo Teismas dėl gražintino pridėtinės vertės mokesčio kredito sulaikymo apsaugos tikslais priemonės nusprendė, kad nenuginčijama prielaida viršijama tai, kas būtina siekiant užtikrinti veiksmingą išieškojimą, ir keliama grėsmė proporcingumo principui, nes ji neleidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti priešingų įrodymų prižiūrint priemones taikančiam teismui.

83 Vis dėlto reikia pažymėti, kad ginčijama priemonė skiriasi nuo nagrinėtos byloje, kurioje priimtas 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623), nes šioje byloje tuo atveju, kai cigarečių pakeliai neparduodami pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnyje nustatytam terminui, suinteresuotieji ūkio subjektai gali arba prašyti grąžinti anksčiau sumokėtą akcizą, jei šie pakeliai sunaikinami prižiūrint muitinės tarnybai, arba iš naujo išleisti vartoti minėtus pakelius, ant jų pritvirtinus naują banderolę prižiūrint muitinės tarnybai. Todėl tas sprendimas neturi reikšmės.

84 Be to, kaip savo išvados 49 punkte nurodė generalinė advokatė, suteikiant ūkio subjektams galimybę, kaip to reikalauja Komisija, pateikti įrodymų, kad cigarečių pakeliai buvo išleisti vartoti ne pertekliniais, bet normaliais arba mažais kiekiais, reikėtų išnagrinėti atskirai kiekvieną atvejį, o tai reikštų didelę administracinę naštą. Tokia sistema labai apsunkintų Portugalijos teisės aktų taikymą, be to, sukeltų netikrumą, pavyzdžiui, nustatant tinkamus referencinius kiekius. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje vis dėlto yra pripažinęs, kad iš valstybių narių negali būti atimta galimybė įgyvendinti teisėtus tikslus, kaip antai kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu bei užtikrinti sveikatos apsaugą ir sveiką bei sąžiningą konkurenciją, įtvirtinant lengvai taikomas ir kontroliuojamas

taisykles (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 10 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-110/05, EU:C:2009:66, 67 punktą ir 2011 m. kovo 24 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-400/08, EU:C:2011:172, 124 punktą).

85 Taigi negalima pritarti argumentui dėl nenuginčijamos prielaidos buvimo.

86 Antra, dėl Komisijos argumento, susijusio su išlaidomis, tenkančiomis ūkio subjektams dėl ginčijamos priemonės, reikia pažymėti, kad iš bylos medžiagos matyti, jog nuo 2012 m. gruodžio ūkio subjektai, kurie, pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte nustatytam laikotarpiui, nepardavė viso išleistų vartoti cigarečių pakelių kiekio, gali pasirinkti juos sunaikinti ir susigrąžinti sumokėtą mokestį, kuris yra 78,08% cigarečių kainos, arba iš naujo išleisti vartoti šiuos pakelius, juos pažymėjus naujomis banderolėmis.

87 Nors šiuo klausimu neginčijama, kad šios dvi operacijos reiškia išlaidas ūkio subjektams, Komisija nemano, kad jos yra neproporcingos atsižvelgiant į ginčijama priemone siekiamus teisėtus tikslus.

88 Iš tiesų ūkio subjektai patiria šių išlaidų tik jeigu jie išleidžia vartoti pernelyg didelį kiekį cigarečių. Neginčijama, kad cigarečių rinkai būdinga mažai kintanti paklausa ir tai, kad ūkio subjektai žino šios rinkos elgesį. Be to, akcizo tarifas už metus yra žinomas iš anksto, t. y. ankstesnių metų spalio 15 d. Remiantis tuo, darytina išvada, kad ūkio subjektai gali taikyti apdairų cigarečių paklausos planavimą taip, kad išvengtų perteklinių atsargų, dėl kurių būtų priversti išimti iš rinkos neparduotus cigarečių pakelius, todėl patirtų išlaidų, susijusių su jų sunaikinimu ar žymėjimu iš naujo. Todėl Komisijos argumentą dėl taikant ginčijamą priemonę atsirasiančių išlaidų reikia atmesti.

89 Trečia, dėl Komisijos argumento, kad RGIT 109 straipsnyje numatytos sankcijos yra neproporcingos motyvuojant tuo, kad jos gali siekti 165 000 eurų, reikia konstatuoti, kad, pagal Komisijos cituotas RGIT 109 straipsnio nuostatas, už jame numatytus pažeidimus gali būti skiriama bauda nuo 250 eurų iki 165 000 eurų arba nuo 500 eurų iki 165 000 eurų. Komisija neįrodė ir net neginčijo, kad buvo neproporcingai taikomas šis abstraktus baudų pagrindas.

90 Remiantis tuo, darytina išvada, kad nepatogumai ūkio subjektams nėra neproporcingai dideli, palyginti su ginčijama priemone siekiamais teisėtais tikslais, kaip savo išvados 52 punkte nurodė generalinė advokatė.

91 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, ieškinio pirmasis pagrindas yra pagrįstas tik tiek, kiek ginčijama priemonė taikoma ir nesant akcizo tarifo padidinimo metais, einančiais po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų. Likusią ieškinio pirmojo pagrindo dalį reikia atmesti.

Dėl ieškinio antrojo pagrindo, grindžiamo Direktyvos 2008/118 39 straipsnio 3 dalies ir proporcingumo principo pažeidimu

Šalių argumentai

92 Komisija tvirtina, kad ginčijama priemone pažeidžiama ir Direktyvos 2008/118 39 straipsnio 3 dalis, nes ja sukeliama akcizu apmokestinamu prekių laisvo judėjimo apribojimų. Iš tiesų importuotojų baimė, kad akcizo tarifo padidinimo atveju neparduos cigarečių per Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte nustatytą laikotarpį, gali juos atgrasyti nuo normalių įsigijimų, ypač iš kitų valstybių narių, todėl paveikti prekybą taip, kad būtų viršijama tai, kas būtina kovojant, be kita ko, su pertekliniu išleidimu vartoti prieš akcizo padidinimą.

93 Portugalijos Respublika mano, kad ginčijama priemonė nelemia jokios diskriminacijos, lyginant nacionalinius ir kitų valstybių narių kilmės produktus. Ji, šiuo klausimu palaikoma Estijos Respublikos ir Lenkijos Respublikos, paaiškina, kad ši priemonė visiškai pateisinama visuomenės sveikatos apsaugos, konkurencijos apsaugos, sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių vengimo prevencijos tikslais ir kad ji neviršija to, kas būtina šiems tikslams įgyvendinti.

Teisingumo Teismo vertinimas

94 Reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2008/118 39 straipsnio 3 dalį neribodamos jokių nuostatų, kurias gali nustatyti siekdamos užtikrinti tinkamą šio straipsnio įgyvendinimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, taikymo valstybės narės turi užtikrinti, kad dėl mokestinių žymenų ar nacionalinių identifikavimo ženklų naudojimo neatsirastų laisvo akcizais apmokestinamų prekių judėjimo kliūčių.

95 Reikia konstatuoti, kad Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte tik numatyta, kad cigarečių pakelius galima platinti ir parduoti iki metų, einančių po pritvirtintoje banderolėje nurodytų metų, trečiojo mėnesio pabaigos. Todėl toks cigarečių pakelių platinimo ir pardavimo ribojimas laiko atžvilgiu nėra mokestinio žymens naudojimo pasekmė ir turi su juo ryšį tik tiek, kiek daroma nuoroda į jame nurodytus metus, kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinė advokatė. Vis dėlto cigarečių išleidimo vartoti data galėtų būti nurodyta ir kitaip, ne mokestiniame žymenyje.

96 Kadangi šiame ieškinyje dėl įsipareigojimų neįvykdymo nurodytas tik Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punktas, jo atitikties Sąjungos teisei vertinimo neturėtų būti atlikta pagal Direktyvos 2008/118 39 straipsnį.

97 Remiantis tuo, darytina išvada, kad negalima pritarti ieškinio antrajam pagrindui.

98 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia patenkinti šį ieškinį tik tiek, kiek ginčijama priemonė taikoma ir nesant akcizo tarifo padidinimo, įsigaliojančio metais, einančiais po banderolėje nurodytų metų, ir atmesti likusią minėto ieškinio dalį.

99 Šiomis aplinkybėmis nustatydama draudimą viešai platinti ir parduoti konkrečiais finansiniais metais į apyvartą išleistus cigarečių pakelius pasibaigus Nutarimo Nr. 1295/2007 27 straipsnio a punkte numatytam laikotarpiui, kai šiems produktams taikytinas akcizo tarifas, įsigaliosiantis kitais metais, nėra didinamas, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2008/118/EB 9 straipsnio pirmą pastraipą ir pažeidė proporcingumo principą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

100 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Tačiau Teisingumo Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų, jeigu tai pateisinama atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes.

101 Šiuo atveju Komisija ir Portugalijos Respublika prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas viena iš kitos. Kadangi Portugalijos Respublika bylą dėl įsipareigojimų neįvykdymo pralaimėjo tik iš dalies, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, reikia priteisti iš Komisijos pusę šios valstybės nurodytų bylinėjimosi išlaidų.

102 Remiantis to paties Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalimi, įstojusios į bylą valstybės narės ir institucijos padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **Nustatydama draudimą viešai platinti ir parduoti konkrečiais finansiniais metais į apyvartą išleistus cigarečių pakelius pasibaigus šiam ieškiniui taikytinos redakcijos 2007 m. spalio 1 d. *Portaria n.°1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública* (Finansų ir viešojo administravimo ministerijos įgyvendinimo nutarimas Nr. 1295/2007) 27 straipsnio a punkte numatytam laikotarpiui, kai šiems produktams taikytinas akcizo tarifas, įsigaliosiantis kitais metais, nėra didinamas, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 9 straipsnio pirmą pastraipą ir pažeidė proporcingumo principą.**

2. **Atmesti likusią ieškinio dalį.**

3. **Portugalijos Respublika padengia pusę savo bylinėjimosi išlaidų.**

4. **Europos Komisija padengia savo ir pusę Portugalijos Respublikos nurodytų bylinėjimosi išlaidų.**

5. **Belgijos Karalystė, Estijos Respublika ir Lenkijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.