



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

29 юни 2017 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Акциз върху цигарите — Директива 2008/118/ЕО — Възникване на задължението — Място и време на възникване — Данъчни обозначения — Свободно движение на акцизни стоки — Ограничаване във времето на разпространението и продажбата на цигари — Принцип на пропорционалност“

По дело C-126/15

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 12 март 2015 г.,

Европейска комисия, за която се явяват F. Tomat и G. Braga da Cruz, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Португалска република, за която се явяват L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino и A. Cunha, в качеството на представители,

ответник,

подпомагана от:

Кралство Белгия, за което се явяват M. Jacobs и J.-C. Halleux, в качеството на представители,

Република Естония, за която се явява K. Kraavi-Käerdi, в качеството на представител,

Република Полша, за която се явява B. Majczyna, в качеството на представител,

встъпили страни,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, M. Berger, A. Borg Barthet (докладчик), E. Levits и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

* Език на производството: португалски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 октомври 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С иска си Европейската комисия моли Съда да установи, че като забранява след изтичането на прекомерно кратък срок, предвиден в член 27 от Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Наредба № 1295/2007 на Министерството на финансите и публичната администрация) от 1 октомври 2007 г. (*Diário da República*, 1-ва серия, бр. 189 от 1 октомври 2007 г.) в редакцията ѝ приложима към настоящия спор, да се предлагат на пазара и продават на потребителите пакети цигари, които вече са обложени с акциз и освободени за потребление през определена година, Португалската република не изпълнява задълженията си, произтичащи от член 7, член 9, първа алинея и член 39, параграф 3 от Директива 2008/118/ЕО от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12), както и от принципа на пропорционалност.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 2 Съгласно съображение 31 от Директива 2008/118:

„Държавите членки следва да могат да предвиждат разпоредби за означаването на стоките, освободени за потребление, с данъчни или национални разпознавателни обозначения. Използването на тези обозначения не трябва да създава никакви пречки пред търговията в Общността.

Тъй като използването на тези обозначения не трябва да води до възникването на двойна данъчна тежест, следва да се уточни, че всяка сума за получаването на такива обозначения, която е платена или обезпечена, следва да бъде възстановена, опростена или освободена от държавата членка, която е издала обозначенията, ако акцизът е станал дължим и е бил събран в друга държава членка.

Въпреки това, за да се избегнат всякакви злоупотреби, държавите членки, издали такива обозначения, следва да могат да изискват доказателство за тяхното премахване или тяхното унищожаване, като условие за възстановяването, опрощаването или освобождаването“.

- 3 Член 7, параграфи 1 и 2 от Директива 2008/118 гласи:

„1. Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

- а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;

- б) държане на акцизни стоки извън режим отложено плащане на акциз, когато не е начислен акциз съгласно приложимите разпоредби на правото на Общността и националното законодателство;
- в) производство на акцизни стоки, включително нередовно производство, извън режим отложено плащане на акциз;
- г) внасяне на акцизни стоки, включително [незаконно] внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз“.

4 Член 9, първа алинея от тази директива предвижда:

„Прилагат се условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление“.

5 Съгласно член 11, първа алинея от Директива 2008/118:

„Освен в случаите, посочени в член 33, параграф 6, член 36, параграф 5 и член 38, параграф 3, както и в случаите, предвидени в директивите, посочени в член 1, акцизът върху освободените за потребление акцизни стоки може, по искане на дадено заинтересовано лице, да бъде възстановен или опростен от компетентните органи на държавата членка, в която тези стоки са били освободени за потребление, в определените от държавите членки случаи и при условията, посочени от тях, с цел предотвратяване на всякакво възможно избягване на облагането или злоупотребите“.

6 Член 39 от същата директива гласи следното:

„1. Без да се засягат разпоредбите на член 7, параграф 1, държавите членки могат да изискват акцизните стоки да носят данъчни обозначения или национални разпознавателни обозначения, използвани за данъчни цели, в момента, в който те се освобождават за потребление на тяхна територия или, в случаите, предвидени по член 33, параграф 1, първа алинея и член 36, параграф 1 — когато те влизат на тяхна територия.

[...]

3. Без да се засягат разпоредбите, които държавите членки могат да приемат с оглед правилното прилагане на настоящия член и предотвратяването на избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, държавите членки следят данъчните обозначения или националните разпознавателни обозначения, посочени в параграф 1, да не препятстват свободното движение на акцизни стоки.

[...]“.

Португалското право

7 Член 106 от Código dos Impostos Especiais de Consumo (Кодекс за акцизите, наричан по-нататък „CIEC“) предвижда:

„1. Освобождаването за потребление на цигари се извършва при спазване на ограничителните правила, действащи през периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година.

2. През периода, посочен в предходния параграф, количеството на цигарите, освободени за потребление от отделен стопански субект за един месец, не може да надвишава определена стойност, представляваща средното месечно количество на цигарите, освободени за потребление през последните дванадесет месеца, увеличено с 10 %.

3. За целите на предходния параграф средното месечно количество се изчислява на базата на общото количество на неосвободените от акциз цигари, които са освободени за потребление през периода от 1 септември на предходната година до 31 август на следващата година.

4. Всяка година най-късно до 15 септември всеки стопански субект представя пред компетентното митническо бюро първоначална декларация, в която посочва средното си месечно количество и максималното количество, приложимо за неговия случай в ограничителния период.

5. При изключителни обстоятелства, когато това е надлежно обосновано поради рязка промяна в обема на продажбите в ограничен период от време, може да се разреши посочените количествени ограничения да не бъдат спазвани и дори да не се вземат предвид при изчисляването на средното месечно количество за следващата година.

6. След изтичане на ограничителния период, не по-късно от края на месец януари на всяка година стопанският субект представя пред компетентното митническо бюро декларация за приключване, в която посочва количеството цигари, действително освободено за потребление през ограничителния период.

7. Цигарите над посоченото в параграф 4 максимално количество се облагат при прилагане на ставката, действаща към момента на подаване на декларацията за приключване, когато надвишаването на максималното количество е установено чрез съпоставяне на данните от декларацията и от обработените от администрацията документи, като това не е пречка да се образува съответното административно-наказателно производство.

8. Настоящият член се прилага отделно за континенталната част на Португалия, автономна област Азорски острови и автономна област Мадейра, като задълженията по предходните параграфи трябва да бъдат изпълнени пред митническото бюро, което разглежда освобождаването за потребление“.

8 Член 27 от Наредба № 1295/2007 гласи:

„За целите на член 93, параграф 7 от [CIEC] изделията от обработен тютюн могат да бъдат предлагани на пазара и продавани на потребителите в следните срокове:

- а) пакетите цигари — до края на третия месец на първата година след посочената върху бандерола,
- б) фино нарязаният тютюн за свиване на цигари и останалите тютюни за пушене — до края на първата година след посочената върху бандерола,
- с) пурите и пуретите — до края на петата година след посочената на бандерола“.

- 9 Член 109 от Regime Geral das Infrações Tributárias (общ закон за данъчните нарушения, наричан по-нататък „RGIT“) гласи:

„1. Деянията по член 96 от този закон се наказват с глоба в размер от 500 EUR до 165 000 EUR, ако не са престъпления поради размера на данъчното задължение или вида на стоката, обект на нарушението, или ако, независимо от размера на данъчното задължение и вида на стоката, са извършени по непредпазливост.

2. С глоба в размер от 250 EUR до 165 000 EUR се наказва този, който:

[...]

о) откаже да се подложи на контрол по отношение на условията на извършване на дейността, или затрудни или пречатства този контрол, по-специално като не предостави на контролните органи изискваните по закон сведения;

р) освободи за потребление, изпрати, държи или предлага на пазара стоки в нарушение на правилата относно бандерола, опаковката, държането или предлагането на пазара, и по-специално на разпоредбите на [CIEC] и допълващото го законодателство, установяващи количествени ограничения;

[...]

4. Опитът се наказва“.

- 10 Съгласно точка 4.2.9 от глава XII от Наръчника за акцизите продуктите, които повече не могат да бъдат предлагани на пазара или продавани поради изтичане на срока по член 27 от Наредбата № 1295/2007, могат отново да бъдат освободени за потребление с нови бандероли, поставени под митнически контрол.

Досъдебната процедура

- 11 На 23 ноември 2009 г. Комисията образува срещу Португалската република производство за установяване на неизпълнение на задължения по член 226 ЕО (понастоящем член 258 ДФЕС), като изпраща на тази държава членка официално уведомително писмо, в което посочва, че тя не изпълнява задълженията си, произтичащи от принципа на пропорционалност, приложен в светлината на член 6 и член 21, параграф 2 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), като с членове 27 и 28 от Наредба № 1295/2007 забранява след изтичането на определен период от годината, следваща тази, която е посочена върху поставения бандерол, да се предлагат на пазара и да се продават вече обложени и освободени за потребление изделия от обработен тютюн (наричано по-нататък „официалното уведомително писмо от 23 ноември 2009 г.“).
- 12 С писмо от 12 януари 2010 г. Португалската република оспорва изложените от Комисията твърдения за нарушение.
- 13 На 4 юни 2010 г. Комисията изпраща на Португалската република допълнително официално уведомително писмо.

- 14 В него Комисията отново излага посоченото в официалното уведомително писмо от 23 ноември 2009 г. и което по същество е, че Португалската република не е изпълнила задълженията си, произтичащи от принципа на пропорционалност, както и от член 7, член 9, първа алинея и член 39, параграф 3 от Директива 2008/118, която междувременно е отменена и заменена с Директива 92/12.
- 15 С писмо от 25 август 2010 г. Португалската република отново оспорва изложените от Комисията твърдения за нарушение.
- 16 На 22 юни 2012 г. Комисията отправя до Португалската република мотивирано становище, в което заключава, че като забранява след изтичане на прекомерно късите периоди по член 27 от Наредба № 1295/2007 в рамките на годината, следваща тази, която е посочена върху бандерола, да се предлагат на пазара и продават на потребителите вече обложени и освободени за потребление пакети цигари, тази държава членка не изпълнява задълженията си, произтичащи от принципа на пропорционалност и от член 7, член 9, първа алинея и член 39, параграф 3 от Директива 2008/118. Комисията приканва Португалската република в срок от два месеца да приеме мерките, необходими за съобразяване с това мотивирано становище.
- 17 С писмо от 3 август 2012 г. Португалската република отговаря на това мотивирано становище, като по същество поддържа, че доводите на Комисията са несъстоятелни.
- 18 На 31 май 2013 г. Комисията отправя до Португалската република допълнително мотивирано становище за поправяне на определени грешки в мотивираното становище от 22 юни 2012 г., което обаче съдържа същия по същество извод. Комисията приканва Португалската република в срок от два месеца да приеме мерките, необходими за съобразяване с това допълнително мотивирано становище.
- 19 С писмо от 3 юли 2013 г. Португалската република отговаря на мотивираното становище, като отново оспорва становището на Комисията.
- 20 При тези обстоятелства Комисията предявява настоящия иск.

По иска

По първото твърдение, което е за нарушение на членове 7 и 9 от Регламент № 2008/118 и на принципа на пропорционалност

Доводи на страните

- 21 Във връзка с първото си твърдение за нарушение Комисията изтъква, че данъчното законодателство на Европейския съюз не разрешава на държавите членки да облагат с допълнителен акциз, освен дължимия данък, вече пуснати на пазара тютюневи изделия или по данъчни съображения да ограничават тяхното разпространение в зависимост от датата на освобождаване за потребление. В Португалия обаче по силата на член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 пакетите цигари с бандерол от определена финансова година могат да бъдат продавани и предлагани на пазара само до края на третия месец от годината, следваща тази, през която са освободени за потребление (наричано по-нататък „спорната мярка“).
- 22 На първо място, Комисията счита, че макар да преследва законосъобразна цел, а именно предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци, тази мярка не е съобразена с принципа на пропорционалност.

- 23 Всъщност посочената мярка се основавала на необорима презумпция, че всички пакети цигари, които не са продадени до изтичане на предвидения срок, са били освободени за потребление в прекомерно големи количества с оглед на бъдещо увеличаване на ставката на акциза. Като не допускала доказване на обратното, тази презумпция била непропорционална спрямо набелязаната цел.
- 24 Комисията добавя, че мерките, предвидени в член 106 от СИЕС, вече позволяват да се ограничи количеството цигари, които един стопански субект може да пусне на португалския пазар през периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година.
- 25 Комисията счита, че за да може спорната мярка да бъде обоснована с целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци, увеличението на акциза върху цигарите трябва да е особено голямо. През последните години обаче акцизът върху цигарите в Португалия не бил увеличаван съществено. Всъщност по данни относно най-търсения ценови клас (CPMV, Cost per Thousand Viewable Ads) цената за 1 000 цигари от 170 EUR през 2009 г. е станала 195 EUR през 2014 г., което представлявало увеличение с 14,7 % за петгодишен период, или увеличение от 3,4 EUR на 3,9 EUR за пакет от 20 цигари.
- 26 На второ място, Комисията счита, че предвиденият от португалското законодателство срок не отчита в достатъчна степен срока за съхранение на различните изделия, нито сезонните промени в оборота.
- 27 Всъщност срокът по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 бил изключително къс, по-специално за по-непопулярните марки цигари, при които по принцип е необходим по-дълъг срок за реализиране на очаквания оборот. В това отношение Комисията се позовава на член 14 от Директива 2001/37/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 5 юни 2001 година за сближаване на законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите членки относно производството, представянето и продажбата на тютюневи изделия (ОВ L 194, 2001 г., стр. 26; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 7, стр. 125), който предвижда, че тютюневите изделия, различни от цигарите, които не отговарят на разпоредбите на тази директива, могат все пак да бъдат пускани в търговската мрежа в продължение на две години след датата на влизане в сила на посочената директива, докато за цигарите този срок е една година. Тя обяснява, че тези срокове са били определени, за да се отчетат сезонните промени в оборота на тези стоки.
- 28 Освен това Комисията отбелязва, че разликата между срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 за предлагане на пазара и продажба на пакети цигари и сроковете по член 27, букви б) и с) от тази наредба за предлагане на пазара и продажба на останалите тютюневи изделия свидетелства за непропорционалността на спорната мярка.
- 29 На трето място, Комисията счита, че тази мярка води до допълнителни разходи и загуби за стопанските субекти, като се има предвид, че след изтичане на срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 единственото икономически целесъобразно разрешение е унищожаването на непродадените пакети, което засилвало липсата на пропорционалност между изтъкнатите цели на спорната мярка и последиците от нея.
- 30 На четвърто място, Комисията счита, че макар целта на спорната мярка за защита на общественото здраве да е законна, тази мярка надхвърля необходимото за постигането ѝ.
- 31 На пето място, според Комисията не е ясно с какво посочената мярка може да допринесе за борбата с незаконната търговия с тютюн и да гарантира данъчните приходи.

- 32 На шесто място, Комисията счита, че предвидените от португалското законодателство санкции за неспазване на член 27 от Наредба № 1295/2007, които могат да достигнат 165 000 EUR, в определени случаи биха могли да се окажат непропорционални, по-специално ако се вземат предвид слабото увеличение на акцизите в Португалия през последните години, както и ограниченията за пускане на пазара, предвидени в член 106 от СІЕС.
- 33 В писмената си защита Португалската република поддържа, че доколкото се основава на съображения от обществен интерес, член 27 от Наредба № 1295/2007 е съобразен с членове 7 и 9 от Директива 2008/118, както и с принципа на пропорционалност.
- 34 Португалската република излага най-напред, че в основата на нейната система на бандероли е ежегодната промяна на фоновия цвят на бандерола. Равновесието на системата се дължало главно на тази особеност и същата позволява да се постигнат набеязаните цели. Така според португалското законодателство тютюнево изделие, което е освободено за потребление през 2015 г., трябва да носи бандерола за тази година и по принцип да бъде предлагано на пазара до 31 декември 2015 г., тъй като от 1 януари 2016 г. влиза в сила нов бандерол с различен фонов цвят. Членове 27 и 28 от Наредба № 1295/2007 предвиждали изключение от този принцип, като разрешавали тютюневите изделия да се предлагат на пазара и продават на потребителите след изтичане на годината, посочена върху поставените бандероли. Така на практика срокът на валидност на годишния бандерол ставал 15-месечен.
- 35 На първо място, що се отнася до предотвратяването на данъчните измами и избягването на данъци, Португалската република сочи, че количествените ограничения, предвидени в член 106 от СІЕС, сами по себе си не са достатъчни за постигането на тази цел. Всъщност, ако съществували само тези ограничения, стопанските субекти със значителна финансова мощ лесно могли да освободят за потребление големи количества преди началото на периода на ограничения, например през юли и август и да разполагат със стоки на склад, с които да снабдяват пазара през следващата година.
- 36 Спорната мярка също така не допускала нарушаване на конкуренцията между големи и малки стопански субекти. Всъщност, ако член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 не забранявал продажбата и предлагането на пазара на пакети цигари след изтичане на предвидения в него срок, стопанските субекти с голям финансов капацитет щели да имат значително конкурентно предимство, тъй като през следващата година щели да разполагат със стоки, по-евтини от тези на конкурентите с по-ограничен финансов капацитет.
- 37 На второ място, тримесечният срок бил напълно достатъчен, доколкото според данните, с които разполага португалската администрация, оборотът на запасите се извършвал средно за два месеца.
- 38 Ето защо Португалската република счита, че ако в края на март всяка година остават тютюневи изделия на склад, това не е защото срокът по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 е прекомерно кратък, както поддържа Комисията, а защото преди началото на ограничителния период стопанските субекти са освободили за потребление прекомерно големи количества с цел да натрупат достатъчно запаси, за да могат през максималния разрешен период от следващата година да предлагат на пазара стоки с бандерол от предходната година.
- 39 На трето място, що се отнася до разходите, които стопанските оператори правят заради спорната мярка, Португалската република оспорва твърдяното в тази насока от Комисията. Доколкото акцизът, който представлява 78,08 % от цената на цигарите, се възстановява при унищожаване на пакетите цигари, които не са продадени в срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007, разходите за унищожаването не били твърде високи спрямо заводските цени на изделията.

- 40 Португалската република уточнява, че според данните, с които разполага, практиката, следвана от много стопански субекти, е да връщат обратно в митническия си склад изделията, които в съответствие с член 27 от Наредба № 1295/2007 вече не могат да бъдат предлагани на пазара, за да им бъдат поставени нови бандероли и нова цена на дребно. Тези действия били свързани с ограничени разходи, доколкото не изисквали сложна технология.
- 41 На четвърто място, Португалската република подчертава, че спорната мярка преследва не само цели, свързани със събирането на данъчни приходи, но и цели, свързани със защитата на здравето, и по-специално намаляване на употребата на тютюневи изделия.
- 42 На пето място, що се отнася до борбата с незаконната търговия с тютюн, Португалската република сочи, че тази цел до голяма степен зависи от системата на бандероли, а спорната мярка е основен елемент на тази система. В това отношение тя отбелязва, че ежегодната смяна на фоновия цвят на бандерола има добри резултати, доколкото затруднява възпроизвеждането на бандеролите и предотвратява злоупотребите.
- 43 На шесто място, що се отнася до прилагането на санкции за неспазване на член 27 от Наредба № 1295/2007, които могат да достигнат 165 000 EUR, Португалската република изтъква, че размерът на наказанието се определя в зависимост от тежестта на нарушението и от икономическото състояние на извършителя, и добавя, че този размер трябва, доколкото е възможно, да надвишава икономическата изгода за нарушителя от нарушението.
- 44 В писмената си реплика Комисията посочва, че продължава да поддържа своето становище.
- 45 Що се отнася до целта за предотвратяване на измамите, тя посочва, че Наредба № 1295/2007 се прилага във всички случаи, независимо дали акцизът върху цигарите се променя, което било достатъчно доказателство за непропорционалността на спорната мярка.
- 46 Комисията отбелязва, че двумесечният период, който според представените от Португалската република данни е максималният срок на оборота на пакетите цигари, всъщност е само среден срок.
- 47 Що се отнася до разходите за стопанските субекти, Комисията се съмнява в основателността на твърдението на Португалската република, че връщането на пазара на цигарите, непродадени до изтичане на срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007, е икономически целесъобразно. Такова твърдение противоречало на позицията, защитавана от тази държава в административната фаза на процедурата, и се основавало на факти, настъпили след изтичане на срока, определен с допълнителното мотивирано становище, тоест 1 август 2013 г.
- 48 Комисията припомня, че при всяко положение свързаните със спорната мярка разходи за поставяне на нови бандероли върху пакетите цигари, оставали в тежест на стопанските субекти, макар увеличението на акциза да било малко и дори незначително, което свидетелствало за непропорционалността на тази мярка.
- 49 В своята писмена дуплика Португалската република отбелязва, че доколкото Комисията счита тримесечния срок по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 за „твърде кратък“, тя по подразбиране приема, че трябва да съществува краен срок за предлагането на пазара през определена година на пакети цигари с бандерол от предходната година. Комисията обаче не давала никакви насоки за това кой срок според нея би бил разумен.
- 50 Що се отнася до разходите на икономическите оператори, дължащи се на спорната мярка, Португалската република признава, че позицията ѝ се е променила от административната фаза на производството насам. Тази промяна обаче се дължала на промяна във фактическата обстановка, доколкото през тази фаза пред португалските власти не постъпила нито една молба

за поставяне на нови данъчни обозначения върху пакетите цигари. Подаването на такива молби започнало през 2014 г. в съответствие с даденото с циркулярно писмо от 20 декември 2012 г. разрешение.

- 51 В писмените си становища при встъпване Кралство Белгия, Република Естония и Република Полша поддържат исканията на Португалската република.
- 52 В писменото си становище в отговор на писмените становища при встъпване на Кралство Белгия, Република Естония и Република Полша Комисията посочва, че продължава да поддържа своето становище.

Съображения на Съда

- 53 Първото твърдение на Комисията по същество е, че член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 нарушава член 7 и член 9, първа алинея от Директива 2008/118, както и принципа на пропорционалност, тъй като предвижда, че пакети цигари, които вече са пуснати на португалския пазар, не могат да бъдат предлагани, нито продавани, след като изтече третият месец от годината, следваща тази, през която са били освободени за потребление.

– По нарушението на членове 7 и 9 от Директива 2008/118

- 54 Най-напред следва да се напомни, че съгласно член 7 от Директива 2008/118 задължението за акциз върху тютюневите изделия възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка. Според член 9, първа алинея от тази директива се прилагат условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, където е извършено освобождаването за потребление.
- 55 От тези разпоредби следва, че макар да определя момента на възникване на задължението за акциз, правото на Съюза препраща към правото на държавите членки за определяне на условията за облагане и на ставката на акциза.
- 56 При това положение, противно на изтъкнатото от Комисията, от посочените разпоредби не може да се направи извод, че на държавите членки е забранено да ограничават във времето продажбата на законно пуснати на пазара пакети цигари, както отбелязва генералният адвокат в точка 25 от заключението си.
- 57 Неоснователен е и доводът на Комисията, че член 27 от Наредба № 1295/2007 принуждава стопанските субекти да плащат допълнителен акциз за пакети цигари, които вече са законно освободени за потребление. Всъщност от предоставената на Съда преписка е видно, че когато след изтичане на срока по посочения член 27 разполагат с пакети цигари, които не са успели да продадат, стопанските субекти могат или да поискат възстановяване на вече платения акциз, стига пакетите да бъдат унищожени под митнически контрол, или да извършват ново освобождаване за потребление на съответните изделия с поставяне на нови бандероли под митнически контрол, което е самостоятелно настъпване на данъчно събитие.
- 58 Следователно доводите на Комисията, че член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 нарушава като такъв член 7 и член 9, първа алинея от Директива 2008/118, не могат да се приемат.
- 59 Второ, важно е да се отбележи, че държавите членки имат законен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси (решение от 10 юли 2008 г., *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, т. 22 и цитираната съдебна практика) и че борбата с евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и данъчни злоупотреби е цел на Директива 2008/118, както следва от съображение 31, член 11 и член 39, параграф 3, първа алинея от нея.

- 60 Безспорно е, че спорната мярка има за цел да предотврати освобождаването за потребление на прекомерно големи количества цигари в края на годината с оглед на бъдещо увеличаване на акциза. Както впрочем Комисията изрично признава в писменото си становище, такова освобождаване на прекомерно големи количества, извършено с оглед на бъдещо увеличаване на ставката на акциза, представлява форма на злоупотреба, която държавите членки имат право да предотвратяват чрез подходящи мерки.
- 61 Доколкото обаче член 9, първа алинея от Директива 2008/118 препраща към националното законодателство в сила към датата на възникване на задължението за плащане на акциз за определянето на условията за облагане и на ставката на акциза, това признато на държавите членки право задължително предполага, че те имат възможност да приемат мерки от категорията на предвидените в член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007.
- 62 Въпреки това, както отбелязва генералният адвокат в точка 32 от заключението си, при упражняване на правомощията, предоставени им от правото на Съюза, държавите членки трябва да спазват общите принципи на правото, сред които е и по-специално принципът на пропорционалност, а Комисията счита, че в случая този принцип е нарушен.
- 63 Ето защо следва да се прецени дали спорната мярка е непропорционална и дали като такава нарушава член 9, първа алинея от Директива 2008/118.

– Нарушение на принципа на пропорционалност

- 64 Важно е да се припомни, че принципът на пропорционалност задължава държавите членки да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваните от вътрешното право цели и същевременно в най-малка степен засягат целите и принципите, установени от съответната правна уредба на Съюза (вж. в този смисъл решения от 18 декември 1997 г., *Molenheide* и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 46, както и от 22 октомври 2015 г., *Impresa Edilux* и *SICEF*, C-425/14, EU:C:2015:721, т. 29 и цитираната съдебна практика). В това отношение практиката на Съда уточнява, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, като причинените неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо преследваните цели (решения от 12 юли 2001 г., *Jippes* и др., C-189/01, EU:C:2001:420, т. 81, както и от 9 март 2010 г., *ERG* и др., C-379/08 и C-380/08, EU:C:2010:127, т. 86).
- 65 Що се отнася, на първо място, до целите, преследвани със спорната мярка, Португалската република поддържа, че целта на спорната мярка е не само предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци, но и защита на общественото здраве и борба с незаконната търговия с цигари. Не се спори, че тези цели са законни.
- 66 Що се отнася, на второ място, до това дали спорната мярка е подходяща, следва да се констатира, че забраната за предлагане на пазара и продажба на пакети цигари след месец март на годината, следваща тази, през която те са били освободени за потребление, премахва всякакъв стимул за стопанските субекти да освобождават за потребление прекомерно големи количества тютюневи изделия с оглед на бъдещо увеличение на акциза, тъй като ще са принудени да изтеглят от пазара пакетите, които не са продадени до изтичане на този срок. Обратно, ако нямаше спорната мярка, бъдещото увеличаване на ставката на акциза, което по правило води до увеличаване на цените на дребно на пакетите цигари, не би породило действие или неговото действие би се забавило.
- 67 Ето защо тази мярка е подходяща за постигането на законни цели като борбата с данъчните измами и с избягването на данъци, както и защитата на общественото здраве. Що се отнася до последната цел, следва да се добави, че Съдът вече е приел, че когато става въпрос за тютюневи

изделия, данъчното законодателство представлява важен и ефикасен инструмент за борба с употребата на тези изделия, а следователно — и за закрила на общественото здраве (решения от 5 октомври 2006 г., *Valeško*, C-140/05, EU:C:2006:647, т. 58 и от 4 март 2010 г., Комисия/Франция, C-197/08, EU:C:2010:111, т. 52).

- 68 Посочената мярка позволява също така да се избегне стопанските субекти, ползващи се със значителна финансова мощ, да получат конкурентно предимство, като снабдят пазара с количества, които са прекомерно големи в сравнение с тези на конкурентите им с по-малък финансов капацитет, и така допринася за здравословна конкуренция.
- 69 За сметка на това Португалската република не излага достатъчно ясно с какво забраната за предлагане на пазара и продажба след изтичане на определен срок на стоки, които вече законно са били обложени с акциз, би позволила да се противодейства на незаконната търговия с тютюн. При това положение не може да се приеме, че тази мярка е подходяща за борба с такава незаконна търговия.
- 70 Що се отнася, на трето място, до това дали спорната мярка е подходяща, важно е да се припомни, че според постоянната практика на Съда, Комисията е тази, която следва да докаже твърдяното неизпълнение на задължения. Всъщност тя е тази, която трябва да представи на Съда необходимите доказателства, въз основа на които последният да провери дали е налице неизпълнение на задължения, без да може да се позовава на предположения (решение от 24 ноември 2016 г., Комисия/Испания, C-461/14, EU:C:2016:895, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 71 В това отношение, във връзка с довода на Комисията, че количествените ограничения на освобождаванията за потребление на цигари, предвидени в член 106 от СІЕС, са мярка, която сама по себе си вече е достатъчна за постигане на набелязаните цели, следва да се отбележи, че съгласно тази разпоредба количеството цигари, освободени за потребление през периода от 1 септември до 31 декември на всяка календарна година, не може да надхвърля определени граници, които се определят, като средното месечно количество на цигарите, освободени за потребление през предходната година, се увеличи с 10 %.
- 72 Следва обаче да се констатира, че стопанският субект би могъл да заобиколи посочената разпоредба, като освободи за потребление прекомерно големи количества цигари през периода преди 1 септември. В това отношение, както следва от данните, предоставени от Португалската република, количеството на цигарите, освободени за потребление през август 2014 г., се е увеличило с 241 % спрямо средната месечна стойност. Следователно не се установява, че количествените ограничения по член 106 от СІЕС сами по себе си са достатъчни, за да се противодейства ефективно на освобождаването за потребление на прекомерно големи количества цигари с оглед на бъдещо повишаване на ставката на акциза.
- 73 Второ, що се отнася до довода на Комисията относно тримесечния срок, предвиден от спорната мярка, трябва да се констатира, че Комисията не оспорва необходимостта от определяне на срок за постигане на набелязаните цели, а упреква Португалската република, че е определила твърде кратък срок. В този смисъл тя се позовава на Директива 2001/37, която предвижда нови изисквания за етикетирането на тютюневите изделия и по отношение на цигарите определя едногодишен преходен период, за да бъдат приведени в съответствие с тези изисквания.
- 74 В това отношение следва да се отбележи, че ако срокът за продажба беше до края на годината, следваща тази на освобождаването за потребление, би се стигнало до прилагане на новата ставка на акциза към освободените за потребление цигари — в случая на най-късните продажби — цяла година след влизането в сила на увеличаването на акциза. Както генералният адвокат по същество отбелязва в точка 41 от заключението си, толкова дълъг срок на продажба би намалил значително ефективността на член 27 от Наредба № 1295/2007.

- 75 Нещо повече, в отговор на довода на Португалската република, че тримесечният срок е достатъчен, тъй като оборотът на запасите от цигари се извършвал средно за два месеца, Комисията просто твърди, че този срок е среден и не отчита сезонните промени в потреблението на цигари, нито обстоятелството, че при по-непопулярните марки оборотът е по-бавен, без да излага подробни доводи, позволяващи да се установи кой срок според нея е разумен.
- 76 Освен това следва да се констатира, че тримесечният срок, през който цигарите могат да бъдат предлагани на пазара и продавани, при всяко положение се отнася само до цигарите, освободени за потребление в края на декември на предходната година. Всъщност, в случай че цигарите са освободени за потребление през януари или през февруари на годината, посочена върху бандерола, те могат да бъдат продавани до март следващата година, което оставя четиринадесет или петнадесет месеца, за да бъдат продадени. Така, колкото по-рано през годината цигарите са освободени за потребление, толкова по-дълъг е срокът, през който могат да бъдат продадени.
- 77 Освен това обстоятелството, че член 27 от Наредба № 1295/2007 предвижда по-дълги срокове за продажба на фино нарязания тютюн за свиване на цигари и останалите тютюни за пушене, както и за пурите и пуретите, не опровергава този извод, тъй като посочените изделия се различават от обикновените цигари по това, че всяко от тях има собствен срок на оборот.
- 78 Трето, що се отнася до довода на Комисията, че в Португалия акцизът върху цигарите не е увеличаван значително през последните години, следва да се отбележи, че спорната мярка се прилага във всички случаи, включително когато ставката на акциза намалява или остава непроменена. При тези обстоятелства стопанските оператори нямат или имат съвсем слаб стимул през определена година да снабдят пазара с прекомерно големи количества, тъй като акцизът, който ще трябва да платят през следващата година, няма да е по-голям. Следователно при тези обстоятелства спорната мярка не е необходима за постигане на набелязаните цели.
- 79 Противно на поддържаното от Португалската република, набелязаните цели биха могли да бъдат постигнати с налагане на по-малко ограничения и по също толкова подходящ начин, ако спорната мярка се прилагаше само в случай на увеличаване на акциза върху цигарите. Всъщност при липса на увеличаване стопанските оператори нямат стимул да освобождават за потребление прекомерно големи количества цигари, за да избегнат плащането на по-голям акциз.
- 80 Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 46 от заключението си, първото твърдение за нарушение следва да се приеме за основателно, доколкото спорната мярка се прилага и когато няма увеличаване на ставката на акциза. Що се отнася до твърдението за наличие на нарушение в останалите случаи, от изложените по-горе съображения следва, че доводите на Комисията относно това дали мярката е необходима, не могат да бъдат приети.
- 81 На четвърто място, следва да се провери дали спорната мярка не засяга непропорционално интересите на стопанските субекти.
- 82 Що се отнася, на първо място, до довода на Комисията относно наличието на необорима презумпция, че пакетите цигари, които не са продадени до изтичане на срока по член 27 от Наредба № 1295/2007, са освободени за потребление в прекомерно големи количества, в това отношение Комисията се позовава на решение от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (С-286/94, С-340/95, С-401/95 и С-47/96, EU:С:1997:623), в което Съдът приема относно мярка, състояща се в задържане като обезпечение на подлежащ на възстановяване данъчен кредит във връзка с данъка върху добавената стойност, че необоримата презумпция би надхвърлила това, което е необходимо за гарантиране на ефективното събиране на данъка и би нарушила принципа на пропорционалност, тъй като не би позволила на данъчнозадълженото лице да докаже обратното пред съдия-изпълнителя.

- 83 Следва обаче да се отбележи, че спорната мярка е различна от разглежданата в решение от 18 декември 1997 г., *Molenheide* и др. (С-286/94, С-340/95, С-401/95 и С-47/96, EU:C:1997:623), тъй като в случая, ако след изтичането на срока по член 27 от Наредба № 1295/2007 останат непродадени пакети цигари, съответните стопански субекти могат или да поискат възстановяване на вече платения акциз, стига пакетите да бъдат унищожени под митнически контрол, или да извършват ново освобождаване за потребление на съответните изделия с поставяне на нови бандероли под митнически контрол. Ето защо това решение е ирелевантно.
- 84 Освен това, както генералният адвокат посочва в точка 49 от заключението си, ако, както иска Комисията, на стопанските оператори се признае възможност да доказват, че освободените за потребление количества пакети цигари не са прекомерно големи, а нормални или скромни, би се оказало необходимо всеки случай да бъде разглеждан поотделно, което би натоварило значително администрацията. Такава система би утежила прилагането на португалското законодателство и би довела до несигурност, що се отнася например до определянето на подходящите референтни количества. Според практиката на Съда обаче на държавите членки трябва да се признае възможността да осъществяват законни цели като борбата с данъчните измами и избягването на данъци, както и защитата на здравето и на здравословната и лоялна конкуренция чрез въвеждането на правила, които са лесно приложими и чието спазване е лесно контролируемо (вж. в този смисъл решения от 10 февруари 2009 г., *Комисия/Италия*, С-110/05, EU:C:2009:66, т. 67 и от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания*, С-400/08, EU:C:2011:172, т. 124).
- 85 Следователно доводът относно наличието на необорима презумпция не може да бъде приет.
- 86 Второ, що се отнася до довода на Комисията, свързан с разходите, които стопанските субекти трябва да понесат заради спорната мярка, от преписката е видно, че считано от декември 2012 г., стопанските субекти, които до изтичане на срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 не са успели да продадат всички освободени за потребление пакети цигари, могат да избират между това да ги унищожат и да им бъде възстановен платеният акциз, който представлява 78,08 % от цената на цигарите, и след това отново да ги освободят за потребление, като им поставят нови бандероли.
- 87 В това отношение обаче, макар и двете действия безспорно да водят до разходи за стопанските субекти, Комисията не доказва, че тези разходи са непропорционални спрямо целите, преследвани със спорната мярка.
- 88 Всъщност стопанските субекти ще направят такива разходи само ако са освободили за потребление прекомерно големи количества. Не се оспорва обаче, че търсенето на пазара на цигари е слабо еластично и че поведението на този пазар е известно на стопанските субекти. Освен това ставката на акциза, приложима през дадена година, е известна предварително, а именно на 15 октомври предходната година. Следователно стопанските субекти могат да планират търсенето на цигари, разполагайки с нужната информация, и така да избегнат презапасяване, което би ги принудило да изтеглят от пазара непродадените пакети цигари и да направят разходи за унищожаването или преупаковането им. Ето защо доводът на Комисията относно разходите, породени от спорната мярка, следва да бъде отхвърлен.
- 89 Трето, що се отнася до довода на Комисията, че санкциите, предвидени в член 109 от RGIT, са непропорционални, тъй като могат да достигнат 165 000 EUR, следва да се констатира, че според разпоредбите на член 109 от RGIT, цитирани от Комисията, за посочените в него нарушения се налага глоба в размер от 250 EUR до 165 000 EUR или от 500 EUR до 165 000 EUR. Комисията обаче не доказва и дори не твърди, че тези санкционни норми се прилагат непропорционално.

- 90 Следователно неудобствата, причинени на икономическите оператори, не са несъразмерни спрямо преследваните със спорната мярка цели, както отбелязва генералният адвокат в точка 52 от заключението си.
- 91 Като се имат предвид всички изложени съображения, първото твърдение за нарушение следва да се приеме за основателно само доколкото спорната мярка се прилага и когато през годината, следваща посочената върху бандерола, няма увеличаване на акциза. В останалата част първото твърдение за нарушение следва да се отхвърли.

По второто твърдение, което е за нарушение на член 39, параграф 3 от Директива № 2008/118 и на принципа на пропорционалност

Доводи на страните

- 92 Комисията поддържа, че спорната мярка нарушава и член 39, параграф 3 от Директива 2008/118, доколкото създава пречки за свободното движение на акцизните стоки. Всъщност опасенията на производителите, че в случай на увеличаване на ставката на акциза няма да успеят да продадат цигарите в срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 биха могли да ги разубедят да закупуват нормални количества, по-специално с произход от други държави членки, и следователно биха могли да засегнат търговията до степен, надхвърляща това, което е необходимо за борбата по-специално с освобождаването за потребление на прекомерни количества преди увеличаване на акциз.
- 93 Португалската република счита, че спорната мярка не води до каквато и да било дискриминация между местните стоки и стоките с произход от други държави членки. Тя обяснява, подкрепяна в това отношение от Република Естония и Република Полша, че тази мярка е напълно обоснована от целите за защита на общественото здраве и конкуренцията и за предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци и не надхвърля това, което е необходимо, за да се гарантира постигането на тези цели.

Съображения на Съда

- 94 Следва да се припомни, че според член 39, параграф 3 от Директива 2008/118, без да се засягат разпоредбите, които държавите членки могат да приемат с оглед на правилното прилагане на този член и предотвратяването на избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, държавите членки следят данъчните обозначения или националните разпознавателни обозначения да не препятстват свободното движение на акцизни стоки.
- 95 Трябва да се констатира, че член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007 предвижда само, че пакетите цигари могат да бъдат предлагани на пазара и продавани до края на третия месец от годината, следваща тази, която е посочена върху бандерола. Ето защо такова времево ограничение за предлагане на пазара и продажба на пакети цигари не е последица от използването на данъчно обозначение и е свързано с използването на такова обозначение само доколкото препраща към годината, посочена върху това обозначение, както отбелязва генералният адвокат в точка 56 от заключението си. Впрочем датата, на която цигарите са освободени за потребление, би могла да бъде посочена на друг носител, различен от бандерола.
- 96 При това положение, доколкото настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения се отнася единствено до член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007, преценката дали тази разпоредба съответства на правото на Съюза не би могла да се извърши с оглед на член 39 от Директива 2008/118.

- 97 Следователно второто твърдение за нарушение трябва да бъде отхвърлено.
- 98 Като се имат предвид всички изложени съображения, искът следва да бъде уважен само доколкото спорната мярка се прилага и когато през годината, следваща посочената върху бандерола, няма увеличаване на акциза и да бъде отхвърлен в останалата му част.
- 99 При тези обстоятелства Португалската република не е изпълнила задълженията си, произтичащи от член 9, първа алинея от Директива 2008/118/ЕО и от принципа на пропорционалност, като е предвидила, че цигарите, освободени за потребление през определена година, не могат да се предлагат на пазара и продават на потребителите след изтичането на срока по член 27, буква а) от Наредба № 1295/2007, когато ставката на акциза върху тези стоки не се увеличава, считано от следващата година,

По съдебните разноски

- 100 Съгласно член 138, параграф 3 от Процедурния правилник на Съда, когато всички страни са загубили по едно или няколко основания, всяка от тях понася направените от нея съдебни разноски, освен ако предвид всички обстоятелства по делото Съдът не счете, че е оправдано една от страните да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и част от съдебните разноски на другата страна.
- 101 В случая и Комисията, и Португалската република искат противната страна да бъде осъдена да ѝ заплати съдебните разноски. Тъй като искът за установяване на неизпълнение на задължения срещу Португалската република е уважен само частично, Комисията следва да бъде осъдена да заплати половината от съдебните разноски, направени от тази държава членка.
- 102 Съгласно член 140, параграф 1 от Процедурния правилник държавите членки и институциите, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) **Португалската република не е изпълнила задълженията си, произтичащи от член 9, първа алинея от Директива 2008/118/ЕО от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО и от принципа на пропорционалност, като е предвидила, че цигари, освободени за потребление през определена година, не могат да се предлагат на пазара и продават на потребителите след изтичане на срока по член 27, буква а) от Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Наредба № 1295/2007 на Министерството на финансите и публичната администрация) от 1 октомври 2007 г. в редакцията ѝ, приложима към спора, когато ставката на акциза върху тези стоки не се увеличава, считано от следващата година.**
- 2) **Отхвърля иска в останалата му част.**
- 3) **Португалската република понася половината от направените от нея съдебни разноски.**
- 4) **Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски, както и половината от съдебните разноски на Португалската република.**
- 5) **Кралство Белгия, Република Естония и Република Полша понасят съответно направените от тях съдебни разноски.**

Подписи

