



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 29 czerwca 2017 r. *

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Podatek akcyzowy na papierosy — Dyrektywa 2008/118/WE — Powstanie obowiązku podatkowego — Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego — Znaki akcyzy — Swobodny przepływ wyrobów akcyzowych — Ograniczenie w czasie wprowadzania do obrotu i sprzedaży opakowań jednostkowych — Zasada proporcjonalności

W sprawie C-126/15

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 12 marca 2015 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez F. Tomat oraz G. Bragę da Cruz, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandes, N. Silvę Vitorino oraz przez A. Cunha, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Belgii, reprezentowane przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Estońską, reprezentowaną przez K. Kraavi-Käerdi, działającą w charakterze pełnomocnika,

Rzeczpospolitą Polską, reprezentowaną przez B. Majczyń, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenienci,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

* Język postępowania: portugalski.

uwzględniając pisemny etap postępowania,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 października 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Komisia Europejska wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że obejmując opakowania jednostkowe papierosów, które zostały już opodatkowane i dopuszczone do konsumpcji w danym roku, zakazem wprowadzania do obrotu i publicznej sprzedaży po upływie zbyt krótkiego okresu określonego w art. 27 Portaria n.º1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (rozporządzenia nr 1295/2007 ministerstwa finansów i administracji publicznej) z dnia 1 października 2007 r. (*Diário da República*, seria I, nr 189 z dnia 1 października 2007 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszej skargi (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1295/2007”), Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które ciążyą na niej na mocy art. 7, art. 9 akapit pierwszy i art. 39 ust. 3 dyrektywy Rady 2008/11/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12) oraz na mocy zasady proporcjonalności.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 2 Zgodnie z motywem 31 dyrektywy 2008/118:

„Państwa członkowskie powinny mieć możliwość wprowadzenia oznaczeń podatkowych lub krajowych znaków identyfikacyjnych dla wyrobów dopuszczonych do konsumpcji. Stosowanie takich oznaczeń lub znaków nie może stwarzać przeszkód w handlu wewnątrzwspólnotowym.

Z uwagi na fakt, że stosowanie tych oznaczeń lub znaków nie powinno prowadzić do podwójnego opodatkowania, należy wyraźnie stwierdzić, że państwa członkowskie wprowadzające oznaczenia muszą zwrócić, umorzyć lub zwolnić wszelkie kwoty zapłacone lub wniesione tytułem gwarancji w celu otrzymania takich oznaczeń lub znaków, jeśli podatek akcyzowy stał się wymagalny w innym państwie członkowskim i został tam pobrany [jeśli obowiązek podatkowy z tytułu akcyzy powstał w innym państwie członkowskim i podatek został tam pobrany].

Niemniej jednak aby uniknąć jakichkolwiek nadużyć, państwa członkowskie, które wydały takie oznaczenia lub znaki, powinny móc uzależnić zwrot, umorzenie lub zwolnienie przedmiotowych kwot od przedstawienia dowodu, że te oznaczenia lub znaki zostały usunięte lub zniszczone”.

- 3 Artykuł 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 2008/118 stanowi, co następuje:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny [Obowiązek podatkowy z tytułu akcyzy powstaje] w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

- a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;

- b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;
- c) produkcj[ę] wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcj[ę] niezgodn[ą] z przepisami;
- d) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy”.

4 Artykuł 9 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny [Stosuje się warunki regulujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu podatku akcyzowego oraz jego stawki obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu w którym powstał obowiązek podatkowy]”.

5 Zgodnie z art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118:

„Oprócz przypadków, o których mowa w art. 33 ust. 6, art. 36 ust. 5 oraz art. 38 ust. 3, jak również przypadków przewidzianych w dyrektywach, o których mowa w art. 1, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom”.

6 Artykuł 39 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

1. Nie naruszając przepisów art. 7 ust. 1, państwa członkowskie mogą wymagać oznaczania wyrobów akcyzowych za pomocą oznaczeń podatkowych lub krajowych znaków identyfikacyjnych używanych do celów podatkowych w momencie dopuszczenia wyrobów do konsumpcji na ich terytorium lub, w przypadkach określonych w art. 33 ust. 1 akapit pierwszy oraz w art. 36 ust. 1, w momencie wprowadzenia wyrobów na ich terytorium.

[...]

3. Nie naruszając przepisów przyjmowanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia właściwego wdrożenia niniejszego artykułu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyciom, państwa członkowskie zapewniają, aby takie oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne określone w ust. 1 nie stanowiły przeszkód dla swobodnego przemieszczania [przepływu] wyrobów akcyzowych.

[...]”.

Prawo portugalskie

7 Artykuł 106 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalskiej ustawy o podatku akcyzowym, zwanej dalej „CIEC”) stanowi:

1. Dopuszczenie papierosów do konsumpcji podlega ograniczeniom mającym zastosowanie w okresie od 1 września do 31 grudnia każdego roku kalendarzowego.

2. W okresie określonym w poprzednim ustępie ilość papierosów dopuszczonych do konsumpcji w ciągu jednego miesiąca przez jeden podmiot gospodarczy nie może przekroczyć limitu ilościowego określonego na podstawie średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych do konsumpcji w ciągu 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających ten okres, podwyższonej o 10%.
 3. Średnią miesięczną na potrzeby stosowania poprzedniego ustępu oblicza się na podstawie całkowitej ilości papierosów niepodlegających zwolnieniu z podatku akcyzowego dopuszczonych do konsumpcji w okresie od 1 września poprzedniego roku do 31 sierpnia roku następnego.
 4. Każdy podmiot gospodarczy dostarcza do właściwego urzędu skarbowego, najpóźniej do 15 września każdego roku, wstępną deklarację wskazującą jego średnią miesięczną i określającą limit ilościowy obowiązujący go w okresie ograniczonego dopuszczenia do konsumpcji.
 5. W szczególnych wypadkach, odpowiednio uzasadnionych nagłą i ograniczoną w czasie zmianą w wielkości sprzedaży, dopuszczalne jest zezwolenie na przekroczenie wyżej określonych limitów ilościowych, przy czym przypadki te nie są uwzględniane przy obliczaniu średniej miesięcznej w następnym roku.
 6. Po upływie okresu ograniczonego dopuszczania do konsumpcji i nie później niż z końcem stycznia każdego roku każdy podmiot gospodarczy dostarcza właściwemu urzędowi skarbowemu deklarację rozliczeniową wskazującą całkowitą ilość papierosów rzeczywiście dopuszczonych przez niego do konsumpcji w okresie ograniczonego dopuszczenia do konsumpcji.
 7. W przypadku przekroczenia limitów ilościowych określonych w ust. 4, stwierdzonego na podstawie porównania informacji wskazanych w deklaracji rozliczeniowej i informacji posiadanych przez organy skarbowe, papierosy przekraczające te limity podlegają opłacie według stawki obowiązującej w dniu złożenia deklaracji rozliczeniowej, bez uszczerbku dla ewentualnego postępowania w sprawie wykroczenia.
 8. Zasady określone w niniejszym artykule są stosowane indywidualnie w Portugalii kontynentalnej, w autonomicznym regionie Azorów i w autonomicznym regionie Madery, przy czym obowiązków wskazanych w poprzednich ustępach należy dopełnić w urzędach skarbowych właściwych dla dopuszczenia do konsumpcji”.
- 8 Artykuł 27 rozporządzenia nr 1295/2007 brzmi następująco:
- „Dla celów stosowania art. 93 ust. 7 [CIEC] wyroby tytoniowe mogą być wprowadzane do obrotu i publicznej sprzedaży w następujących terminach:
- a) opakowania jednostkowe papierosów: do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku, który jest wskazany na banderoli;
 - b) tytoń drobno krojony przeznaczony do skręcania papierosów oraz inne rodzaje tytoniu przeznaczonego do palenia: do końca roku następującego po roku, który jest wskazany na banderoli;
 - c) cygara i cygaretki: do końca piątego roku następującego po roku, który jest wskazany na banderoli”.

- 9 Artykuł 109 Regime Geral das Infrações Tributárias (ustawy karnej skarbowej, zwanej dalej „RGIT”) stanowi:
1. Czyny opisane w art. 96 niniejszej ustawy, które ze względu na wartość zobowiązania podatkowego lub wartość towarów stanowiących przedmiot naruszenia nie stanowią przestępstwa oraz czyny, które, niezależnie od tych wartości, nie zostały popełnione umyślnie, podlegają grzywnie od 500 EUR do 165 000 EUR.
 2. Wymienione poniżej czyny podlegają karze grzywny od 250 EUR do 165 000 EUR:

[...]
 - o) odmowa poddania się kontroli lub utrudnianie przeprowadzenia kontroli warunków wykonywanej działalności, w szczególności nieprzekazanie służbom kontrolnym wymaganych przez przepisy informacji;
 - p) dopuszczanie do konsumpcji, wysyłanie, przechowywanie lub wprowadzanie do obrotu towarów z naruszeniem przepisów dotyczących znaków akcyzy, opakowania, przechowywania lub wprowadzania do obrotu, w szczególności w odniesieniu do limitów ilościowych ustanowionych w [CIEC] i ustawodawstwie uzupełniającym;

[...] 4. Usiłowanie podlega karze”.
- 10 Zgodnie z pkt. 4.2.9 rozdziału XII podręcznika podatku akcyzowego wyroby, które nie zostały wprowadzone do obrotu lub sprzedane w terminie określonym w art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007, mogą zostać ponownie dopuszczone do konsumpcji poprzez opatrzenie ich nowymi znakami akcyzy pod kontrolą organów skarbowych.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 11 W dniu 23 listopada 2009 r. Komisja wszczęła przeciwko Republice Portugalskiej postępowanie na podstawie art. 226 WE (obecnie art. 258 TFUE), wzywając to państwo członkowskie do usunięcia uchybienia pismem (zwanym dalej „wezwaniami do usunięcia uchybienia z dnia 23 listopada 2009 r.”), w którym wyjaśniła, że obejmując wyroby tytoniowe, które zostały już opodatkowane i dopuszczone do konsumpcji zakazem wprowadzenia do obrotu i publicznej sprzedaży po upływie określonej części roku następującego po roku wskazanym na znaku akcyzy, zgodnie z art. 27 i 28 rozporządzenia nr 1295/2007, uchybiło ono jego zobowiązaniom wynikającym z zasady proporcjonalności stosowanej w kontekście art. 6 i art. 21 ust. 2 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1).
- 12 Pismem z dnia 12 stycznia 2010 r. Republika Portugalska odrzuciła zarzuty Komisji.
- 13 Dnia 4 czerwca 2010 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej dodatkowe wezwanie do usunięcia uchybienia.
- 14 Komisja powtórzyła zarzuty przedstawione w wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 23 listopada 2009 r., uznawszy co do istoty, że Republika Portugalska nie wypełniła ciążących na niej zobowiązań wynikających z zasady proporcjonalności oraz z art. 7, art. 9 akapit pierwszy i art. 39 ust. 3 dyrektywy 2008/118, która uchyliła i zastąpiła dyrektywę 92/12.

- 15 Pismem z dnia 25 sierpnia 2010 r. Republika Portugalska ponownie odrzuciła zarzuty Komisji.
- 16 W dniu 22 czerwca 2012 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej uzasadnioną opinię, w której stwierdziła, że państwo to uchybiło ciążącym na nim zobowiązaniom wynikającym z zasady proporcjonalności oraz z art. 7, art. 9 akapit pierwszy i art. 39 ust. 3 dyrektywy 2008/118, obejmując opakowania jednostkowe papierosów, które zostały już opodatkowane i dopuszczone do konsumpcji, zakazem wprowadzania do obrotu i publicznej sprzedaży po upływie zbyt krótkich okresów określonych w art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007, upływających w ciągu roku następującego po roku wskazanym na znaku akcyzy. Komisja wezwała Republikę Portugalską do przyjęcia niezbędnych środków celem zastosowania się do uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy.
- 17 Pismem z dnia 3 sierpnia 2012 r. Republika Portugalska odpowiedziała na uzasadnioną opinię stwierdzeniem, co do istoty, że argumentacja Komisji jest bezzasadna.
- 18 W dniu 31 maja 2013 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej dodatkową uzasadnioną opinię, która zawierała zasadniczo te same konkluzje co uzasadniona opinia z dnia 22 czerwca 2012 r. i której celem było sprostowanie niektórych błędów figurujących w tejże uzasadnionej opinii. Komisja wezwała Republikę Portugalską do przyjęcia niezbędnych środków celem zastosowania się do dodatkowej uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy.
- 19 Pismem z dnia 3 lipca 2013 r. Republika Portugalska odpowiedziała na dodatkową uzasadnioną opinię ponownie kwestionując zasadność stanowiska Komisji.
- 20 W tych okolicznościach Komisja postanowiła wnieść rozpatrywaną obecnie skargę.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego naruszenia art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118 oraz naruszenia zasady proporcjonalności

Argumentacja stron

- 21 W pierwszym zarzucie skargi Komisja utrzymuje, że przepisy podatkowe Unii Europejskiej nie pozwalają państwom członkowskim na to, aby wyroby tytoniowe raz już wprowadzone do obrotu były, ze względu na czas ich dopuszczenia do konsumpcji, ponownie obejmowane dodatkowym podatkiem akcyzowym, ani na to, żeby ograniczać dystrybucję tych produktów ze względów podatkowych. W Portugalii natomiast, na mocy art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 (zwanego dalej „spornym uregulowaniem”), paczki papierosów opatrzone znakiem akcyzy w postaci banderoli z danego roku mogą być sprzedawane i wprowadzane do obrotu jedynie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku ich wprowadzenia do konsumpcji.
- 22 Komisja, po pierwsze, stoi na stanowisku, że nawet jeśli uregulowanie to realizuje zgodny z prawem cel, jakim jest w rozpatrywanej sprawie zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, nie jest ono zgodne z zasadą proporcjonalności.
- 23 Uregulowanie to jest bowiem zdaniem Komisji oparte na niewzruszalnym domniemaniu, zgodnie z którym wszystkie paczki papierosów, których nie sprzedano po upływie przewidzianego terminu, muszą być uznane za dopuszczone do konsumpcji w nadmiernych ilościach, w związku ze spodziewaną podwyżką stawki podatku akcyzowego. Ponieważ nie przewiduje ono możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwnego, domniemanie to jest dysproporcjonalne w odniesieniu do zamierzonego ocelu.

- 24 Komisja dodaje, że środki przewidziane w art. 106 CIEC pozwalają już na ograniczenie ilości papierosów, które mogą być wprowadzone do obrotu w Portugalii przez dany podmiot gospodarczy w okresie pomiędzy 1 września a 31 grudnia każdego roku.
- 25 Zdaniem Komisji aby sporne uregulowanie można było uzasadnić koniecznością zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, podwyżki stawek podatku akcyzowego na papierosy powinny być dosyć wysokie. Tymczasem w ciągu ostatnich lat w Portugalii podatek akcyzowy na papierosy nie uległ znaczącej podwyżce. Zgodnie z danymi dotyczącymi papierosów należących do najbardziej poszukiwanej kategorii cenowej (CPMV) cena za 1000 sztuk papierosów podniosła się ze 170 EUR w 2009 r. do 195 EUR w 2014 r., co stanowi podwyżkę w wysokości 14,7% na przestrzeni pięciu lat lub podwyżkę ceny paczki zawierającej 20 sztuk papierosów z 3,4 EUR do 3,9 EUR.
- 26 Po drugie, zdaniem Komisji termin ustanowiony przez przepisy portugalskie nie uwzględnia w wystarczającym stopniu okresu przechowywania różnych wyrobów ani okresowych wahań obrotu.
- 27 Termin przewidziany w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 jest bowiem zdaniem Komisji zbyt krótki, w szczególności w odniesieniu do papierosów mniej znanych marek, dla których z reguły potrzeba jest więcej czasu do osiągnięcia oczekiwanego obrotu. Komisja odwołuje się w tym zakresie do art. 14 dyrektywy 2001/37/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 czerwca 2001 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, dotyczących produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2001, L 194, s. 26), który przewiduje, że wyroby tytoniowe inne niż papierosy, które nie spełniają wymagań niniejszej dyrektywy, mogą nadal być wprowadzane do obrotu przez okres dwóch lat od dnia jej wejścia w życie tej, podczas gdy papierosy – przez okres jednego roku. Wyjaśnia ona, że terminy te zostały określone w taki sposób, aby uwzględnić sezonowe wahania obrotu tymi wyrobami.
- 28 Komisja zauważa ponadto, że różnica pomiędzy okresem wprowadzania do obrotu i sprzedaży paczek papierosów ustanowiona w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 i okresami wprowadzania do obrotu przewidzianymi dla innych wyrobów tytoniowych w art. 27 lit. b) i c) tego rozporządzenia unaocznia dysproporcjonalny charakter spornego uregulowania.
- 29 Po trzecie, zdaniem Komisji regulacja ta generuje dodatkowe koszty i straty dla podmiotów gospodarczych, ponieważ po upływie terminu określonego w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 jedynym opłacalnym ekonomicznie dla nich rozwiązaniem jest zniszczenie niesprzedanych paczek papierosów, co podkreśla brak równowagi między powołanym celami spornego uregulowania i jego skutkami.
- 30 Po czwarte, Komisja uważa, że o ile ochrona zdrowia publicznego stanowi zgodny z prawem cel spornego uregulowania, o tyle uregulowanie to wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu. Zdaniem Komisji Republika Portugalska nie wykazała, w jaki sposób uregulowanie to przyczyniło się do tej pory do zredukowania palenia tytoniu.
- 31 Po piąte, Komisja nie rozumie, w jaki sposób wspomniane uregulowanie może przyczynić się do zwalczania nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi i zapewnić wpływy podatkowe.
- 32 Po szóste, Komisja uważa, że sankcje przewidziane przez ustawodawstwo portugalskie w wypadku naruszenia art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007, które mogą sięgać 165 000 EUR, mogą w określonych sytuacjach okazać się dysproporcjonalne, w szczególności jeśli weźmie się pod uwagę niewielkie podwyżki podatku akcyzowego w Portugalii w ciągu ostatnich lat oraz ograniczenia we wprowadzaniu na rynek przewidziane w art. 106 CIEC.
- 33 W odpowiedzi na skargę Republika Portugalska twierdzi, że art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007 realizuje istotny interes publiczny i jako taki jest zgodny z art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118 oraz z zasadą proporcjonalności.

- 34 Tytułem wstępu Republika Portugalska wyjaśnia, że podstawową cechą portugalskiego systemu znaków akcyzy jest coroczna zmiana koloru banderoli. To przede wszystkim ten zabieg pozwala na osiągnięcie celów tego systemu i nadaje mu zrównoważony charakter. Zgodnie z ustawodawstwem portugalskim wyrób tytoniowy dopuszczony do konsumpcji w ciągu 2015 r. powinien być oznaczony banderolą odpowiadającą temu rokowi i co do zasady powinien zostać wprowadzany do obrotu do dnia 31 grudnia 2015 r., ponieważ od dnia 1 stycznia 2016 r. obowiązuje nowa banderola, o innym kolorze. Artykuły 27 i 28 rozporządzenia nr 1295/2007 wprowadzają wyjątek od tej zasady, umożliwiając wprowadzanie na rynek i sprzedaż detaliczną wyrobów tytoniowych po upływie roku odpowiadającego przyklejonej do danego wyrobu banderoli. Okres ważności banderoli wydanej w danym roku wynosi zatem w rzeczywistości 15 miesięcy.
- 35 Republika Portugalska wskazuje, po pierwsze, w odniesieniu do przeciwdziałania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, że same tylko ograniczenia ilościowe przewidziane w art. 106 CIEC nie są wystarczające do osiągnięcia tych celów. Gdyby bowiem istniały tylko takie ograniczenia, podmioty gospodarcze dysponujące znacznymi zasobami finansowymi mogłyby dokonywać masowego dopuszczenia do konsumpcji przed rozpoczęciem okresu ograniczonego dopuszczania do konsumpcji, na przykład w lipcu lub w sierpniu, i zasiląć rynek zgromadzonymi w ten sposób zapasami w następnym roku.
- 36 Sporne uregulowanie przeciwdziała również zdaniem Republiki Portugalskiej naruszeniom konkurencji między dużymi i małymi podmiotami gospodarczymi. Gdyby bowiem art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 nie zakazywał sprzedaży i wprowadzania do obrotu paczek papierosów po upływie przewidzianego w nim terminu, podmioty dysponujące znacznymi zasobami finansowymi korzystałyby z istotnej przewagi konkurencyjnej, ponieważ w trakcie następnego roku dysponowałyby one wyrobami tańszymi od wyrobów swoich konkurentów, posiadających mniejsze zasoby finansowe.
- 37 Po drugie, termin trzymiesięczny jest zdaniem Republiki Portugalskiej w zupełności wystarczający, ponieważ zgodnie z danymi znajdującymi się w posiadaniu portugalskich organów administracji średni okres rotacji zapasów papierosów wynosi dwa miesiące.
- 38 Republika Portugalska utrzymuje w konsekwencji, że jeśli z końcem marca każdego roku w magazynach pozostają zapasy wyrobów tytoniowych, nie wynika to, jak błędnie twierdzi Komisja, z faktu, że termin przewidziany w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 jest za krótki, ale z faktu, że przed rozpoczęciem okresu ograniczonego dopuszczania do konsumpcji podmioty gospodarcze dokonały nadmiernego dopuszczenia do konsumpcji w celu zgromadzenia zapasów wystarczających do tego, aby w następnym roku do samego końca dozwolonego okresu móc wprowadzać do obrotu wyroby opatrzone banderolą z poprzedniego roku.
- 39 Po trzecie, Republika Portugalska kwestionuje argumenty Komisji w odniesieniu do kosztów ponoszonych przez podmioty gospodarcze w związku ze spornym uregulowaniem. Jako że podatek akcyzowy, reprezentujący 78,08% ceny papierosów, jest zwracany w przypadku zniszczenia paczek papierosów niesprzedanych w terminie określonym w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007, koszty zniszczenia nie są wygórowane w porównaniu z ceną produktu opuszczającego fabrykę.
- 40 Republika Portugalska dodaje, że zgodnie z danymi, którymi dysponuje, wiele podmiotów gospodarczych praktykuje ponowne wprowadzenie do składu podatkowego wyrobów, które na mocy art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007 nie mogą być już wprowadzane do obrotu, w celu zamieszczenia na tych wyrobach nowej banderoli oraz nowej ceny detalicznej. Koszty tych operacji są ograniczone, ponieważ nie wymagają one zastosowania skomplikowanych technologii.
- 41 Po czwarte, Republika Portugalska podkreśla, że o ile sporne uregulowanie realizuje cele związane z poborem podatków, jego celem jest również ochrona zdrowia publicznego, w szczególności ograniczenie konsumpcji wyrobów tytoniowych.

- 42 Po piąte, w odniesieniu do zwalczania nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi Republika Portugalska wskazuje, że cel ten uzależniony jest w znacznej mierze od przyjętego systemu znaków akcyzy, którego zasadniczym elementem jest spore uregulowanie. Wyjaśnia ona w tym względzie, że coroczna zmiana koloru banderoli przynosi dobre rezultaty, ponieważ utrudnia powielanie banderoli i przeciwdziała nadużyciom.
- 43 Po szóste, w odniesieniu do stosowania sankcji za naruszenie art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007 w postaci grzywny mogącej dochodzić do 165 000 EUR Republika Portugalska podnosi, że kwota wymierzonej grzywny jest uzależniona od stopnia winy sprawcy wykroczenia oraz od jego sytuacji ekonomicznej, i dodaje, że kwota grzywny ma, na tyle, na ile to możliwe, przekraczać korzyści ekonomiczne, jakie sprawca uzyskał z popełnionego wykroczenia.
- 44 W replice Komisja podtrzymuje swoje stanowisko.
- 45 W odniesieniu do celu zapobiegania oszustwom podatkowym podnosi ona, że rozporządzenie nr 1295/2007 stosuje się we wszystkich przypadkach, niezależnie od zmian w poziomie opodatkowania papierosów, co jej zdaniem wystarcza do wykazania dysproporcjonalnego charakteru spornego uregulowania.
- 46 Komisja podkreśla, że o ile zgodnie z danymi przedstawionymi przez Republikę Portugalską maksymalny okres rotacji zapasów paczek papierosów wynosi dwa miesiące, to okres ten jest jedynie okresem uśrednionym.
- 47 W odniesieniu do kosztów ponoszonych przez podmioty gospodarcze Komisja podaje w wątpliwość zasadność twierdzenia Republiki Portugalskiej, zgodnie z którym wprowadzanie na nowo do obrotu paczek papierosów niesprzedanych w terminie określonym w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 jest praktyką ekonomicznie opłacalną. Twierdzenie takie przeczyłoby zresztą stanowisku przyjętemu przez to państwo członkowskie na administracyjnym etapie postępowania i opierałoby się na okolicznościach faktycznych, które wystąpiły po dniu 1 sierpnia 2013 r., tj. po upływie terminu określonego w dodatkowej uzasadnionej opinii.
- 48 Komisja przypomina w każdym wypadku, że koszty wynikające z zastosowania spornego uregulowania związane z procedurą opieczetowania paczek papierosów obciążają podmioty gospodarcze, i to również wtedy, kiedy podwyżka stawki podatku akcyzowego jest niewielka, a nawet kiedy podwyżka taka nie następuje, co samo w sobie wystarcza do wykazania, że uregulowanie to jest dysproporcjonalne.
- 49 W duplice Republika Portugalska zaznacza, że w zakresie, w jakim Komisja uważa, iż trzymiesięczny termin przewidziany w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 jest „zbyt krótki”, przyznaje ona w sposób dorozumiany, że musi istnieć jakiś ograniczenie czasowe dla wprowadzania do obrotu, w ciągu danego roku, paczek papierosów oznaczonych banderolą odpowiadającą rokowi poprzedniemu. Komisja nie przedstawiła jednak żadnych wskazówek dotyczących tego, jaki termin byłby w jej odczuciu terminem rozsądnym.
- 50 W odniesieniu do kosztów ponoszonych przez podmioty gospodarcze w związku z obowiązywaniem spornego uregulowania Republika Portugalska przyznaje, że jej stanowisko zmieniło się od zakończenia administracyjnego etapu postępowania. Jednakże zmiana ta jest uzasadniona okolicznościami faktycznymi, ponieważ w trakcie trwania tego etapu postępowania do organów portugalskich nie wpłynął żaden wniosek o umieszczenie na paczkach papierosów nowych banderoli. Podobne wnioski zaczęły być składane dopiero od 2014 r., po tym jak zezwolono na ich składanie w drodze okólnika administracyjnego z dnia 20 grudnia 2012 r.
- 51 Królestwo Belgii, Republika Estońska oraz Rzeczpospolita Polska w przedstawionych przez nie uwagach interwenienta popierają żądania Republiki Portugalskiej.

- 52 W uwagach przedstawionych w odpowiedzi na uwagi interwenientów Królestwa Belgii, Republiki Estońskiej i Rzeczypospolitej Polskiej Komisja podtrzymuje swoje stanowisko.

Ocena Trybunału

- 53 Pierwszy zarzut Komisji oparty jest co do zasady na stwierdzeniu, że art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 narusza art. 7 i art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 oraz zasadę proporcjonalności w zakresie, w jakim przewiduje on, że paczki papierosów znajdujące w obrocie na rynku portugalskim nie mogą być wprowadzane do obrotu ani sprzedawane po upływie trzeciego miesiąca roku następującego po roku, podczas którego zostały one dopuszczone do konsumpcji.

– W przedmiocie naruszenia art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118

- 54 Po pierwsze, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 7 dyrektywy 2008/118 obowiązek podatkowy z tytułu akcyzy powstaje w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim, gdzie ma to miejsce. Zgodnie z art. 9 akapit pierwszy tej dyrektywy warunki regulujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu podatku akcyzowego oraz jego stawki to warunki i stawki obowiązujące w dniu, w którym powstał obowiązek podatkowy w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.
- 55 Z przepisów tych wynika, że o ile prawo Unii określa moment, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu akcyzy, to odsyła ono do prawa państw członkowskich w celu określenia warunków regulujących powstanie tego obowiązku oraz stawki podatku akcyzowego.
- 56 A zatem, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 25 swej opinii, wbrew twierdzeniom Komisji z przepisów tych nie można wywieść skierowanego do państw członkowskich zakazu ograniczania w czasie sprzedaży papierosów, które zostały wprowadzone do obrotu zgodnie z prawem.
- 57 Nie jest również uprawnione twierdzenie Komisji, zgodnie z którym art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007 zmusza podmioty gospodarcze do uiszczenia dodatkowego podatku akcyzowego od paczek papierosów, które zostały dopuszczone do konsumpcji zgodnie z prawem. Jak wynika bowiem z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi przez Komisję, w przypadkach, w których w momencie upływu terminu określonego we wspomnianym art. 27 podmioty gospodarcze znajdują się w posiadaniu niesprzedanych opakowań papierosów, podmioty te mogą albo złożyć wniosek o zwrot zapłaconego wcześniej podatku akcyzowego, o ile opakowania te zostaną zniszczone pod kontrolą organów skarbowych, albo ponownie wprowadzić je do konsumpcji poprzez opatrzenie nową banderolą pod kontrolą tych organów, co stanowi samoistne zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.
- 58 Z powyższego wynika, że argumentacja Komisji, zgodnie z którą art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 narusza art. 7 i art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118, nie zasługuje na uwzględnienie.
- 59 Po drugie, należy zaznaczyć, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych (wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo) i że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem realizowanym przez dyrektywę 2008/118, co wynika z jej motywu 31 oraz jej art. 11 i art. 39 ust. 3 akapit pierwszy.
- 60 Strony natomiast zgadzają się co do tego, że celem spornego uregulowania jest zapobieżenie dopuszczaniu do konsumpcji nadmiernych ilości paczek papierosów w okresie poprzedzającym koniec roku ze względu na oczekiwaną podwyżkę podatku akcyzowego. Takie dopuszczanie do konsumpcji

nadmiernych ilości wyrobów akcyzowych w oczekiwaniu na przyszłą podwyżkę stawki podatku akcyzowego stanowi rodzaj nadużycia, któremu państwa członkowskie mogą przeciwdziałać przyjmując odpowiednie rozwiązania, co Komisja przyznała zresztą wyraźnie w swych pismach procesowych.

- 61 W zakresie, w jakim art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 odsyła do prawa krajowego mającego zastosowanie w czasie powstania obowiązku podatkowego z tytułu akcyzy w celu określenia warunków regulujących powstanie tego obowiązku oraz stawek akcyzy, uprawnienie przyznane w ten sposób państwom członkowskim w sposób konieczny zakłada możliwość przyjęcia rozwiązań takich jak to, przewidziane w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007.
- 62 Niemniej jednak, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 32 swojej opinii, wykonując uprawnienia przekazane im przez prawo Unii, państwa członkowskie zobowiązane są przestrzegać ogólnych zasad prawa, do których zalicza się w szczególności zasadę proporcjonalności, która, zdaniem Komisji, została naruszona w niniejszej sprawie.
- 63 Należy zatem zbadać, czy sporne uregulowanie jest dysproporcjonalne i czy z tego powodu narusza art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118.

– W przedmiocie naruszenia zasady proporcjonalności

- 64 Należy przypomnieć, że zasada proporcjonalności nakłada na państwa członkowskie obowiązek stosowania rozwiązań, które, umożliwiając efektywne osiągnięcie realizowanego przez prawo wewnętrzne celu, nie wykraczają poza to co konieczne i w jak najmniejszym stopniu godzą w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in., C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 46; a także z dnia 22 października 2015 r., Impresa Edilux i SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym zakresie Trybunał uściślił w swym orzecznictwie, że tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować rozwiązanie najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyroki: z dnia 12 lipca 2001 r., Jippes i in., C-189/01, EU:C:2001:420, pkt 81; a także z dnia 9 marca 2010 r., ERG i in., C-379/08 i C-380/08, EU:C:2010:127, pkt 86).
- 65 Po pierwsze, w odniesieniu do celów realizowanych przez sporne uregulowanie – zdaniem Republiki Portugalskiej uregulowanie to zmierza do zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, do zachowania zdrowej konkurencji i do ochrony zdrowia publicznego, jak również do zwalczania nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi. Zgodność tych celów z prawem nie jest kwestionowana.
- 66 Po drugie, w odniesieniu do odpowiedniego charakteru spornego uregulowania stwierdzić należy, że zakaz wprowadzania do obrotu i sprzedaży paczek papierosów po upływie miesiąca marca roku następującego po roku, w którym paczki te zostały dopuszczone do konsumpcji, pociąga za sobą zniknięcie zachęty do dopuszczania przez podmioty gospodarcze do konsumpcji nadmiernych ilości wyrobów tytoniowych w oczekiwaniu na przyszłą podwyżkę podatku akcyzowego, ponieważ po upływie tego terminu są one zobowiązane do wycofania niesprzedanych paczek z rynku. Brak spornego uregulowania utrudniłby lub opóźnił wystąpienie skutków przyszłej podwyżki stawki podatku akcyzowego, która z reguły pociąga za sobą podwyżkę ceny detalicznej paczek papierosów.
- 67 Uregulowanie to jest zatem odpowiednie dla osiągnięcia zgodnych z prawem celów, jakimi są zwalczanie oszustw podatkowych i unikanie opodatkowania oraz ochrona zdrowia publicznego. W odniesieniu do ostatniego z wymienionych celów dodać należy, że Trybunał orzekł już, że jeżeli chodzi o wyroby tytoniowe, to regulacja podatkowa stanowi ważny i skuteczny instrument w walce

z konsumpcją tych wyrobów, a tym samym instrument ochrony zdrowia publicznego (wyroki: z dnia 5 października 2006 r., Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, pkt 58; z dnia 4 marca 2010 r., Komisja/Francja, C-197/08, EU:C:2010:111, pkt 52).

- 68 Rozpatrywane uregulowanie pozwala również zapobiec temu, aby podmioty gospodarcze dysponujące znacznymi zasobami finansowymi korzystały z przewagi konkurencyjnej zaopatrując rynek w sposób nadmierny w porównaniu z podmiotami dysponującymi mniejszymi zasobami finansowymi, a tym samym przyczynia się ono do zapewnienia zdrowej konkurencji.
- 69 Republika Portugalska nie wyjaśnia za to w sposób wystarczająco zrozumiały, w jaki sposób obowiązujący po upływie określonego terminu zakaz wprowadzania do obrotu i sprzedaży wyrobów, które zostały już zgodnie z prawem objęte podatkiem akcyzowym, pozwala walczyć z nielegalnym handlem wyrobami tytoniowymi. Nie można zatem uznać, że sporne uregulowanie jest odpowiednie do walki z takim nielegalnym handlem.
- 70 Po trzecie, w odniesieniu do konieczności zastosowania spornego uregulowania przypomnieć należy, że na Komisji spoczywa obowiązek wykazania istnienia zarzucanego państwu członkowskiemu uchybienia. To do niej bowiem należy dostarczenie Trybunałowi dowodów koniecznych do zweryfikowania przezeń istnienia tego uchybienia, przy czym Komisja nie może opierać się na jakimkolwiek domniemaniu (wyrok z dnia 24 listopada 2016 r., Komisja/Hiszpania, C-461/14, EU:C:2016:895, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 71 W tym względzie, w odniesieniu do pierwszego argumentu wysuniętego przez Komisję, zgodnie z którym przewidziane w art. 106 CIEC ograniczenia ilościowe, którym podlega dopuszczanie do konsumpcji papierosów, są już same w sobie wystarczające dla osiągnięcia zamierzonego celu, należy zauważyć, że zgodnie z tym przepisem dopuszczenie do konsumpcji papierosów w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia każdego roku nie może przekroczyć limitu ilościowego, ustalonego na podstawie średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych do konsumpcji w roku bezpośrednio wcześniejszym, podniesionej o 10%.
- 72 Stwierdzić należy jednak, że istnieje możliwość obejścia wspomnianego przepisu przez podmiot gospodarczy, który zdecydowałby się na dopuszczenie do konsumpcji nadmiernych ilości papierosów w okresie poprzedzającym datę 1 września. Jak wynika w tym zakresie z danych dostarczonych przez Republikę Portugalską, w 2014 r. dopuszczenie do konsumpcji papierosów w sierpniu wzrosło o 241% w stosunku do średniej miesięcznej. Nie wydaje się zatem, aby ograniczenia ilościowe przewidziane w art. 106 CIEC same w sobie wystarczyły do skutecznego zwalczania nadmiernego dopuszczania do konsumpcji papierosów wiążącego się z przewidywaną podwyżką podatku akcyzowego.
- 73 W odniesieniu do drugiego argumentu Komisji dotyczącego trzymiesięcznego terminu ustanowionego przez sporne uregulowanie należy podkreślić, że Komisja nie podważa konieczności wprowadzenia czasowego ograniczenia sprzedaży dla osiągnięcia zamierzonych celów, a tylko zarzuca Republice Portugalskiej, że ustanowiony przez nią termin jest za krótki. Odsyła ona w tej kwestii do dyrektywy 2001/37/WE, która przewiduje nowe wymogi dotyczące etykietowania wyrobów tytoniowych i ustala okresy przejściowe dla ich wykonania wynoszące, w odniesieniu do papierosów, jeden rok.
- 74 W tym względzie należy zauważyć, że przedłużenie okresu sprzedaży do końca roku następującego po roku, w którym nastąpiło dopuszczenie do konsumpcji, prowadziłoby do tego, że nowa stawka podatku akcyzowego mogłaby być zastosowana do papierosów dopuszczonych do konsumpcji – w najdłuższym z możliwych przypadków – dopiero rok po wejściu w życie podwyżki tego podatku. W pkt. 41 swej opinii rzecznik generalna zaznaczyła co do istoty, że tak długi okres sprzedaży znacznie ograniczyłby skuteczność art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007.

- 75 Ponadto, odpowiadając na argument Republiki Portugalskiej, stwierdzającej, że termin trzymiesięczny jest wystarczający, ponieważ średni okres rotacji zapasów papierosów wynosi dwa miesiące, Komisja ogranicza się do stwierdzenia, iż chodzi o okres średni i że okres ten nie uwzględnia sezonowych wahań obrotu ani faktu, że okres rotacji zapasów jest dłuższy w przypadku papierosów mniej znanych marek, przy czym nie przytacza ona na poparcie tego stwierdzenia żadnego precyzyjnego argumentu pozwalającego na ustalenie, jaki termin byłby w jej odczuciu terminem rozsądnym.
- 76 Należy stwierdzić ponadto, że termin trzymiesięczny, podczas którego papierosy mogą być wprowadzane do obrotu i sprzedawane, dotyczy i tak jedynie papierosów dopuszczonych do konsumpcji z końcem grudnia poprzedniego roku. Papierosy dopuszczane do konsumpcji w styczniu lub w lutym tego samego roku co rok wskazany na umieszczonej na paczce banderoli mogą bowiem być sprzedawane do końca marca następnego roku, co daje okres 14–15 miesięcy na ich sprzedaż. A zatem im wcześniej w ciągu roku dochodzi do dopuszczenia papierosów do konsumpcji, tym dłuższy jest okres, podczas którego można je sprzedawać.
- 77 Poza tym fakt, że art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007 ustanawia dłuższe terminy dla tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów oraz dla cygar i cygaretek nie podważa powyższego stwierdzenia, ponieważ są to wyroby różniące się od zwykłych papierosów i każdy z nich ma swój własny przeciętny okres rotacji.
- 78 W odniesieniu do trzeciego argumentu, dotyczącego braku znaczących podwyżek akcyzy na wyroby tytoniowe w Portugalii w ciągu ostatnich lat, zauważyć należy, że sporne uregulowanie stosuje się we wszystkich wypadkach, również wtedy, gdy stawka podatku akcyzowego ulega obniżeniu lub pozostaje niezmienną. Tymczasem w takich okolicznościach zachęta dla podmiotów gospodarczych do zaopatrywania się na rynku w nadmierne ilości papierosów w ciągu danego roku jest nieznaczna, a nawet nieistniejąca, ponieważ akcyza, jaką podmioty te będą musiały zapłacić w następnym roku, nie zostanie podniesiona. W konsekwencji w takiej sytuacji sporne uregulowanie nie wydaje się konieczne dla osiągnięcia zamierzonych celów.
- 79 Wbrew twierdzeniom Republiki Portugalskiej zamierzone cele mogłyby być osiągnięte w sposób mniej dotkliwy, a równie skutecznie, gdyby sporne uregulowanie miało zastosowanie jedynie w przypadku podwyżki stawki podatku akcyzowego. W braku takiej podwyżki brak jest również zachęty dla podmiotów gospodarczych do dopuszczania do konsumpcji nadmiernych ilości papierosów w celu uniknięcia płacenia wyższego podatku akcyzowego.
- 80 W konsekwencji w zakresie, w jakim sporne uregulowanie stosowane jest również w przypadku braku podwyżki stawki podatku akcyzowego, pierwszy zarzut jest uzasadniony, co stwierdziła również rzecznik generalna w pkt 46 swej opinii. W odniesieniu do pozostałej części zarzutu z przedstawionych powyżej rozważań wynika, że argumenty Komisji dotyczące konieczności zastosowania spornego rozważania nie zasługują na uwzględnienie.
- 81 Po czwarte, należy upewnić się, że sporne uregulowanie nie godzi w sposób nieproporcjonalny w interesy podmiotów gospodarczych.
- 82 W odniesieniu do pierwszego argumentu Komisji, dotyczącego ustanowienia niewzruszalnego domniemania, zgodnie z którym wszystkie papierosy, których nie sprzedano po upływie terminu określonego w art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007, muszą być uznane za dopuszczone do konsumpcji w nadmiernej ilości, należy zauważyć, że Komisja odwołuje się do wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623), w którym Trybunał w odniesieniu do środka tymczasowego polegającego na zatrzymaniu podatku od wartości dodanej naliczonego i podlegającego zwrotowi orzekł, że domniemanie niewzruszalne wykraczałoby poza to, co jest konieczne do zapewnienia skutecznego poboru podatku, i naruszałoby zasadę proporcjonalności, ponieważ nie pozwala ono podatnikowi na przeprowadzenie dowodu przeciwnego pod kontrolą sądu w postępowaniu sądowym dotyczącym środka tymczasowego.

- 83 Należy jednak zauważyć, że sporne uregulowanie różni się od uregulowania stanowiącego przedmiot sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623), ponieważ w rozpatrywanej sprawie w sytuacji, w której po upływie terminu określonego w art. 27 rozporządzenia nr 1295/2007 podmiotom gospodarczym pozostają niesprzedane paczki papierosów, mogą one albo domagać się zwrotu zapłaconego wcześniej podatku akcyzowego, o ile opakowania te zostaną zniszczone pod kontrolą organów skarbowych, albo ponownie wprowadzić je do konsumpcji, pod warunkiem że opakowania te zostaną pod kontrolą tych organów, opatrzone nową banderolą. W konsekwencji argument ten nie ma znaczenia dla sprawy.
- 84 Ponadto, jak zaznaczyła rzecznik generalna w pkt. 49 swej opinii, wymagana przez Komisję możliwość przeprowadzenia dowodu na to, że papierosy nie zostały dopuszczone do konsumpcji w ilości nadmiernej, lecz w ilości normalnej lub niewielkiej, wymagałaby jednostkowej oceny i byłaby związana ze znacznymi obciążeniami administracyjnymi. System taki utrudniłby stosowania ustawodawstwa portugalskiego i prowadziłby do powstania stanu niepewności, na przykład w odniesieniu do ustalenia odpowiednich ilości referencyjnych. Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie można odmówić państwom członkowskim możliwości realizacji zgodnych z prawem celów, takich jak zwalczanie oszustw i unikania opodatkowania, ochrona zdrowia oraz ochrona zdrowej i uczciwej konkurencji, poprzez wprowadzenie przepisów, które mogą być w łatwy sposób stosowane i kontrolowane (zob. podobnie wyroki z dnia 10 lutego 2009 r., Komisja/Włochy, C-110/05, EU:C:2009:66, pkt 67; z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania, C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 124).
- 85 W konsekwencji argument dotyczący ustanowienia domniemania niewzruszalnego nie zasługuje na uwzględnienie.
- 86 W odniesieniu do drugiego argumentu Komisji, dotyczącego kosztów ponoszonych przez podmioty gospodarcze w związku z obowiązywaniem spornego uregulowania, z akt sprawy wynika, że od grudnia 2012 r. podmioty gospodarcze, które nie zdołały sprzedać wszystkich paczek papierosów po upływie terminu ustanowionego w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007, mogą dokonać wyboru między zniszczeniem tych paczek, wiążącym się ze zwrotem zapłaconego podatku, który reprezentuje 78,08% ceny papierosów, a ich ponownym dopuszczeniem do konsumpcji poprzez umieszczenie na nich nowej banderoli.
- 87 O ile bezsporne jest, że każda z tych operacji prowadzi do powstania kosztów dla podmiotów gospodarczych, o tyle Komisja nie zdołała wykazać, że koszty te są nieproporcjonalnie wysokie w porównaniu ze zgodnymi z prawem celami realizowanymi przez sporne uregulowanie.
- 88 Podmioty gospodarcze ponoszą bowiem te koszty jedynie w sytuacji, w której dokonują dopuszczenia do konsumpcji w nadmiernych ilościach. Strony nie kwestionują natomiast tego, że rynek sprzedaży papierosów charakteryzuje się mało elastycznym popytem oraz tym, że podmioty gospodarcze dobrze znają jego realia. Ponadto stawka podatku akcyzowego mająca zastosowanie w danym roku podawana jest do publicznej wiadomości z wyprzedzeniem, bo już 15 października roku poprzedzającego jej wprowadzenie. Z powyższego wynika, że podmioty gospodarcze mają możliwość rozważnego zaplanowania popytu na papierosy i uniknięcia gromadzenia nadmiernych zapasów, które mogłyby je zmusić do wycofywania z rynku niesprzedanych paczek papierosów, a tym samym do ponoszenia kosztów związanych z ich zniszczeniem lub przygotowaniem do ponownego dopuszczenia do konsumpcji. W konsekwencji argument Komisji dotyczący kosztów generowanych przez sporne uregulowanie należy odrzucić.
- 89 W odniesieniu do trzeciego argumentu Komisji, zgodnie z którym grzywny przewidziane przez art. 109 RGIT są dysproporcjonalne, ponieważ mogą one wynieść aż 165 000 EUR, stwierdzić należy, że zgodnie z przepisami art. 109 RGIT powołanymi przez Komisję za wykroczenia wymienione w tych przepisach grozi kara grzywny od 250 EUR do 165 000 EUR lub od 500 EUR do 165 000 EUR. Komisja natomiast nie wykazała ani nawet nie utrzymywała przez Trybunałem, że te określone w sposób abstrakcyjny sankcje były stosowane w sposób dysproporcjonalny.

- 90 W konsekwencji, jak zaznaczyła rzecznik generalna w pkt 52 swej opinii, niedogodności wynikające dla podmiotów gospodarczych ze spornego uregulowania nie są nieproporcjonalne w stosunku do zgodnych z prawem celów, które to uregulowanie realizuje.
- 91 Biorąc po uwagę całość powyższych rozważań, pierwszy zarzut należy uznać za zasadny jedynie w zakresie, w jakim sporne uregulowanie ma zastosowanie również w sytuacji, w której nie ma miejsca podwyżka stawki podatku akcyzowego wchodząca w życie w roku następującym po roku wskazanym na banderoli umieszczonej na opakowaniu wyrobu akcyzowego. W pozostałym zakresie zarzut pierwszy należy oddalić.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego naruszenia art. 39 ust. 3 dyrektywy 2008/118 oraz naruszenia zasady proporcjonalności

Argumentacja stron

- 92 Komisja twierdzi, że sporne uregulowanie narusza również art. 39 ust. 3 dyrektywy 2008/118, w zakresie, w jakim stwarza ono utrudnienia w swobodnym przepływie wyrobów akcyzowych. Obawy importerów o to, że w przypadku podniesienia stawki podatku akcyzowego nie zdołają oni sprzedać papierosów w terminie określonym w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007, mogłyby bowiem zniechęcić ich do dokonywania normalnych zakupów, w szczególności w odniesieniu do wyrobów pochodzących z innych państw członkowskich, a tym samym wpłynąć na handel w stopniu większym niż jest to konieczne dla zwalczania, w szczególności, praktyki nadmiernego dopuszczania do konsumpcji w okresie poprzedzającym podwyżkę podatku akcyzowego.
- 93 Republika Portugalii uważa, że sporne uregulowanie nie prowadzi w żaden sposób do dyskryminacji wyrobów pochodzących z innych państw członkowskich w porównaniu z wyrobami krajowymi. Wspierana w tym zakresie przez Republikę Estońską i Rzeczpospolitą Polską, wyjaśnia ona, że uregulowanie to jest w pełni uzasadnione celami ochrony zdrowia publicznego, ochrony konkurencji, przeciwdziałania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania i że nie wykracza ono ponad to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów.

Ocena Trybunału

- 94 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 39 ust. 3 dyrektywy 2008/118, bez naruszania przepisów przyjmowanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia właściwego wdrożenia niniejszego artykułu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyciom, państwa członkowskie winny zapewnić, aby oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne nie stanowiły przeszkód dla swobodnego przepływu wyrobów akcyzowych.
- 95 Należy natomiast stwierdzić, że art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 ogranicza się do stwierdzenia, że paczki papierosów mogą być wprowadzane do obrotu i do sprzedaży do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku, który jest podany na banderoli. Takie ograniczenie w czasie wprowadzania do obrotu i sprzedaży opakowań jednostkowych papierosów, kwestionowane przez Komisję, nie jest zatem konsekwencją używania oznaczenia podatkowego i, jak zaznaczyła rzecznik generalna w pkt 56 swojej opinii, jest ono z nim związane tylko w takim zakresie, w jakim odsyła się do wskazanego w nich roku. Data dopuszczenia papierosów do konsumpcji mogłaby zresztą figurować w innym miejscu niż na banderoli.
- 96 Niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy jedynie art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007, a zatem ocena zgodności tego przepisu z prawem Unii nie może być dokonywana z perspektywy art. 39 dyrektywy 2008/118.

- 97 W konsekwencji zarzut drugi nie zasługuje na uwzględnienie.
- 98 Z całości powyższych rozważań wynika, że niniejszą skargę należy uwzględnić jedynie w zakresie, w jakim sporne uregulowanie ma zastosowanie również wtedy, kiedy nie ma miejsca podwyżka stawki podatku akcyzowego wchodząca w życie w roku następującym po roku wskazanym na banderoli, i że w pozostałym zakresie należy ją oddalić.
- 99 Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118/WE oraz zasadzie proporcjonalności poprzez przyjęcie, że papierosy dopuszczone do konsumpcji w określonym roku nie mogą być wprowadzane do obrotu ani do publicznej sprzedaży po upływie terminu określonego w art. 27 lit. a) rozporządzenia nr 1295/2007 również w sytuacji, gdy nie ma miejsca podwyższenie stawki podatku akcyzowego na te wyroby wchodzące w życie w następnym roku.

W przedmiocie kosztów

- 100 Zgodnie z art. 138 ust. 3 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron każda z nich pokrywa własne koszty, chyba że Trybunał z uwagi na okoliczności sprawy uzna za uzasadnione, że jedna ze stron powinna pokryć, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną.
- 101 W rozpatrywanej sprawie zarówno Komisja, jak i Republika Portugalska wniosły o obciążenie drugiej strony kosztami. Ponieważ wniesiona przeciwko Republice Portugalskiej skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego została częściowo oddalona, w świetle okoliczności rozpatrywanej sprawy należy obciążyć Komisję połową kosztów postępowania poniesionych przez to państwo członkowskie.
- 102 Zgodnie z art. 140 ust. 1 regulaminu państwa członkowskie i instytucje, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Obejmując opakowania jednostkowe papierosów, które zostały już opodatkowane i dopuszczone do konsumpcji w danym roku, zakazem wprowadzania do obrotu i publicznej sprzedaży po upływie terminu określonego w art. 27 lit. a) Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (rozporządzenie nr 1295/2007 ministerstwa finansów i administracji publicznej) z dnia 1 października 2007 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszej skargi, również w sytuacji, gdy nie ma miejsce podwyższenie stawki podatku akcyzowego na te wyroby wchodzące w życie w następnym roku, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które ciążą na niej na mocy art. 9 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, oraz zasadzie proporcjonalności.**
- 2) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**
- 3) **Republika Portugalska pokrywa połowę własnych kosztów.**
- 4) **Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz połowę kosztów poniesionych przez Republikę Portugalii.**
- 5) **Królestwo Belgii, Republika Estońska oraz Rzeczpospolita Polska pokrywają własne koszty.**

Podpisy