Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 27. října 2016 [1]

Věc C-126/15

Evropská komise
proti

Portugalské republice

„Daňové právní předpisy — Spotřební daň z tabákových výrobků — Směrnice 2008/118/ES — Článek 7, čl. 9 odst. 1 a čl. 39 odst. 3 — Omezení distribuce a prodeje — Daňové značení — Proporcionalita“

I – Úvod

1. Toto řízení zahájené Evropskou komisí proti Portugalské republice o nesplnění povinnosti v podstatě nastoluje otázku, zda směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní [2] (dále jen „směrnice o spotřebních daních“) brání úpravě členského státu, na jejímž základě je dovolen prodej balení cigaret po jejich uvedení na trh pouze během určité lhůty.

2. Vyvstává v kontextu opatření, která Portugalsko zavedlo proti tzv. „forestallingu“ tabákových výrobků. Tím se rozumí, že výrobci před plánovaným zvýšením spotřební daně z tabáku propustí do volného oběhu nadměrné množství výrobků se starou sazbou daně, aby oddálili účinky zvýšené daně. Takové praktiky snižují příjmy státního rozpočtu a Komise nepopírá, že protiopatření členských států jsou v zásadě přípustná [3]. Má však za to, že v případě portugalských preventivních opatření není zaručena jejich přiměřenost.

3. Význam právního sporu přesahuje rámec Portugalska, neboť v jiných členských státech také existují obdobné úpravy. Komise z tohoto důvodu zahájila řízení o nesplnění povinnosti i proti Estonsku [4].

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Směrnice o spotřebních daních stanoví podle čl. 1 odst. 1 obecnou úpravu spotřebních daní. Podle písm. c) tohoto ustanovení podléhají tabákové výrobky spotřební dani.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, Úř. věst. 2009, L 9, s. 12.

3 — Komise je dokonce navíc toho názoru, že preventivní opatření existující v současnosti v Unii nejsou dostatečná, srov. sdělení Komise ze dne 6. června 2013, COM(2013) 324 final, s. 11.

4 — MEMO/14/537 ze dne 25. září 2014. Řízení o nesplnění povinnosti, jež Komise vedla proti Maďarsku (srov. MEMO/14/293), bylo dne 29. dubna 2015 zastaveno, neboť Maďarsko svou legislativu změnilo.

5. Článek 7 směrnice o spotřebních daních ve výňatcích stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.

2. Pro účely této směrnice se ‚propuštěním ke spotřebě' rozumí

a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění;

[…]"

6. Článek 9 směrnice o spotřebních daních stanoví:

„Použijí se podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, v němž bylo zboží propuštěno ke spotřebě.

Spotřební daň se vyměří a vybere a popřípadě vrátí nebo promine postupem stanoveným každým členským státem. Členské státy použijí stejné postupy na tuzemské zboží i na zboží pocházející z ostatních členských států."

7. V článku 39 směrnice o spotřebních daních se stanoví:

„1. Aniž je dotčen čl. 7 odst. 1, mohou členské státy vyžadovat, aby zboží podléhající spotřební dani v okamžiku propuštění ke spotřebě na jejich území […] neslo daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení používané pro daňové účely.

[…]

3. Aniž jsou dotčeny předpisy, které přijmou k zajištění řádného uplatňování tohoto článku a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, dbají členské státy na to, aby daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení podle odstavce 1 nebylo překážkou volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani.

[…]"

B – *Portugalské právo*

8. Podle článku 110 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalský zákon o spotřebních daních, dále jen „CIEC") se musí balení tabákových výrobků ke kusovému prodeji určené ke spotřebě v Portugalsku opatřit daňovým značením před jejich uvedením na trh.

9. Článek 27 prováděcí vyhlášky ministerstva financí a veřejné služby č. 1295/2007 (dále „prováděcí vyhláška") stanoví lhůty pro uvedení na trh a prodej tabákových výrobků. Lhůta pro balení cigaret uběhne koncem třetího měsíce roku následujícího po roce uvedeném na daňovém značení, pro tabák ke kouření koncem následujícího roku a pro doutníky a doutníčky koncem pátého následujícího roku [5].

5 — Odchylně článek 28 prováděcí vyhlášky stanoví, že balení cigaret, která mají platné daňové označení pro rok 2007, příp. pro rok 2008, smějí být distribuována a prodávána do konce pátého měsíce roku 2008, příp. do konce čtvrtého měsíce roku 2009.

10. Podle článku 106 CIEC podléhá propuštění cigaret ke spotřebě v období od 1. září do 31. prosince kromě toho zvláštním pravidlům. Během tohoto období mohou hospodářské subjekty uvádět cigarety na trh pouze do určených limitních množství. Měsíční limitní množství se vyměřuje podle měsíčního průměru množství cigaret uvedených na trh v bezprostředně předcházejících dvanácti měsících s připočtením 10 %. Od tohoto se lze na základě odůvodněné žádosti odchýlit.

11. Články 19 a 20 CIEC obsahují úpravu vracení již odvedené spotřební daně. Důvodem vracení je mimo jiné zničení výrobku pod úřední kontrolou.

12. Podle bodu 4.2.9 kapitoly XII příručky ke spotřebním daním zveřejněné daňovým a celním úřadem mohou být výrobky, které nesmějí být dále prodávány vzhledem ke lhůtě podle článku 27 prováděcí vyhlášky, prostřednictvím opatření nového daňového značení opětovně propuštěny ke spotřebě.

13. Podle článku 109 Regime Geral das Infracções Tributárias (obecný předpis o daňových deliktech) může být propuštění výrobků ke spotřebě při porušení ustanovení o daňovém značení nebo o přípustném množstevním omezení potrestáno peněžitou pokutou od 250 eur do 165 000 eur.

III – Postup před zahájením soudního řízení a návrhová žádání

14. Komise je toho názoru, že článek 27 prováděcí vyhlášky je v rozporu s článkem 7, čl. 9 odst. 1 a čl. 39 odst. 3 směrnice o spotřebních daních, protože balení cigaret, která již byla zdaněna a propuštěna do volného oběhu, nesmějí být po uplynutí tam uvedené lhůty dále distribuována a prodávána. Proto zahájila předmětné řízení o nesplnění povinnosti. Poté co Komise vyzvala Portugalsko výzvou dopisem ze dne 23. listopadu 2009 a doplňující výzvou dopisem ze dne 4. června 2010, aby se k výtkám vyjádřilo, adresovala dne 22. června 2012, jakož i dodatečně – z důvodů opravy určitých chyb – dne 31. května 2013 po jednom odůvodněném stanovisku tomuto členskému státu a stanovila lhůtu dvou měsíců k odstranění tvrzeného nesplnění povinnosti.

15. Vzhledem k tomu, že Portugalsko stanoviskům vyhovělo, podala Komise dne 12. března 2015 předmětnou žalobu.

16. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

— určil, že Portugalská republika tím, že pro balení cigaret, která již byla v určitém účetním roce zdaněna a uvedena na trh, po uplynutí příliš krátké, v článku 27 prováděcí vyhlášky stanovené lhůty, vydala zákaz veřejné distribuce a prodeje, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 7, čl. 9 odst. 1 a čl. 39 odst. 3 směrnice o spotřebních daních, a porušila zásadu proporcionality;

— uložil Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

17. Portugalská republika navrhuje, aby Soudní dvůr:

— zamítl žalobu;

— uložil Evropské komisi náhradu nákladů řízení.

18. Belgickému království, Estonské republice a Polské republice byl povolen vstup do řízení v postavení vedlejších účastníků. Podporují návrhy Portugalska.

19. Účastníci jednali písemně.

IV – Právní posouzení

20. Na základě úpravy obsažené článku 27 prováděcí vyhlášky, sporné v původním řízení, platí v Portugalsku časové omezení pro prodej cigaret, které je určeno kolkem opatřeným na balení. Cigarety podle něj mohou být prodávány pouze maximálně tři měsíce po uplynutí roku, ve kterém byly propuštěny do volného oběhu.

A – *K prvnímu žalobnímu bodu: články 7 a 9 směrnice o spotřebních daních a zásada proporcionality*

21. Prvním žalobním bodem Komise tvrdí, že článek 27 prováděcí vyhlášky odporuje článkům 7 a 9 směrnice o spotřebních daních i zásadě proporcionality. Ze jmenovaných ustanovení směrnice vyplývá, že členský stát nesmí vybírat dodatečné daně z tabákových výrobků nad rámec dlužné spotřební daně po jejich uvedení na trh a nesmí z daňových důvodů omezit jejich distribuci. Právě toto je ale podle názoru Komise v Portugalsku ten případ, kdy na základě sporné úpravy mohou být balení cigaret distribuována pouze po omezený čas. Tudíž se jedná o porušení článků 7 a 9. Komise sice nevylučuje odůvodnění na základě obecného zájmu, ale přinejmenším zásada proporcionality je ale porušena.

22. Portugalsko tomuto tvrzení oponuje tím, že sporná úprava s sebou nepřináší žádnou povinnost placení dodatečné spotřební daně z výrobků, které již byly uvedeny na trh. Hospodářským subjektům je spotřební daň, kterou odvedly na základě časového omezení nadále neprodejných balení cigaret, vrácena. Výrobky mohly být alternativně opětovně uvedeny na trh po opatření novým daňovým značením a zaplacení pak platné sazby daně.

23. K analýze tohoto prvního žalobního bodu se budu nejprve zabývat články 7 a 9 směrnice o spotřebních daních (k tomu v bodě 1.) a v návaznosti na to zásadou proporcionality (k tomu v bodě 2.).

1. Články 7 a 9 směrnice o spotřebních daních

24. Podle článku 7 směrnice o spotřebních daních vzniká daňová povinnost ke spotřební dani z tabákových výrobků okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo. To zpravidla (čl. 7 odst. 2 písm. a)) odpovídá okamžiku, kdy výrobky opustí tzv. režim s podmíněným osvobozením od daně, tj. kdy opustí výrobní závod nebo jiný daňový sklad. K doplnění tohoto stanoví čl. 9 odst. 1, že se podmínky pro vznik daňové povinnosti a použitelnost sazby spotřební daně řídí ustanoveními, která platí v okamžiku vzniku daňové povinnosti v členském státě, kde došlo k propuštění ke spotřebě.

25. Oproti tvrzení Komise předně z článků 7 a 9 směrnice o spotřební dani nelze vyvodit zákaz časového omezení prodeje balení cigaret, jak stanoví sporný článek 27 prováděcí vyhlášky. Naopak článek 7 stanoví spíše pouze časový okamžik vzniku nároku na spotřební daň, zatímco je v článku 9 odkazováno na právo členských států, pokud jde o příslušné podmínky a použitelnou sazbu daně.

26. Pokud pak hospodářské subjekty nad tento rámec opětovně uvedou na trh balení po zničení starého daňového značení a opatření novým značením, nejedná se ve světle článků 7 a 9 směrnice o spotřebních daních o dodatečné zdanění, ale o nezávislé naplnění daňové skutkové podstaty.

27. I kdybychom vyšli z toho, že omezení prodeje již v zásadě porušuje články 7 a 9 směrnice o spotřebních daních, je stěží představitelné, proč má být podle tvrzení Komise bráno v potaz odůvodnění na základě obecného zájmu v analogii k judikatuře v oblasti základních svobod. Konec konců je právě smyslem a účelem harmonizačního opatření, že členské státy se od něj v zásadě

nemohou odchýlit, pokud to není výslovně stanoveno [6].

28. Pokud ovšem čl. 9 odst. 1 směrnice o spotřebních daních ohledně podmínek pro vznik daňové povinnosti i použitelné sazby spotřební daně odkazuje na vnitrostátní právo platné k okamžiku vzniku daňové povinnosti, implikuje to nutně legislativní pravomoc členských států. V tomto smyslu zmocňuje čl. 9 odst. 2 členské státy také explicitně k tomu, aby upravily řízení o výběru a vymáhání, eventuálně o vrácení a prominutí, spotřební daně.

29. Pravomoc podle čl. 9 odst. 1 směrnice o spotřebních daních zahrnuje ve vztahu k výběru spotřební daně z tabákových výrobků opatření proti propuštění příliš velkého množství tabákových výrobků ke spotřebě. Podle judikatury jsou totiž členské státy nejen oprávněny přijmout opatření k ochraně nároků státního rozpočtu [7]. Z článku 4 odst. 3 SEU vyplývá také povinnost členských států zajistit účinný výběr spotřebních daní [8]. Toto by nebylo zaručeno, kdyby se hospodářské subjekty mohly pomocí „forestallingu“ dočasně vyhnout zvýšené sazbě daně. Jak sama Komise správně tvrdí, představují mimoto takové praktiky formu zneužití. Cíl zabránění zneužívajícímu chování je i ve směrnici o spotřebních daních zdůrazněn vícekrát [9].

30. Opatření slouží dále také zdravotně politickým cílům. Výše zdanění je významným prvkem ceny tabákových výrobků, a ta má zase vliv na kuřácké návyky spotřebitelů [10]. Daňové předpisy u tabákových výrobků jsou tedy důležitým nástrojem boje proti konzumaci těchto výrobků a k ochraně veřejného zdraví [11]. Propuštění příliš velkého množství tabákových výrobků ke spotřebě brání ale účinku zvýšené sazby daně, a tím v důsledku také zamýšlenému ovlivnění cenové hladiny.

31. Je třeba odkázat mimoto i na Rámcovou úmluvu WHO o omezení spotřeby tabáku, k jejímž signatářům patří Unie i všichni její členové [12]. Podle článku 6 Rámcové úmluvy mají smluvní státy zastávat takovou daňovou politiku, která bude směřovat ke snížení konzumace tabáku. V tomto směru doporučují Pokyny k provádění článku 6 mimo jiné použití opatření proti forestallingu [13]. Tyto pokyny nejsou sice jako takové právně závazné, přesto pomáhají Unii a členským státům při orientaci v provádění Rámcové úmluvy [14].

32. Ve výsledku tedy nelze přijmout tvrzení Komise, že článek 27 prováděcí vyhlášky již zásadně odporuje článku 7 a čl. 9 odst. 1 směrnice o spotřebních daních. Článek 9 odst. 1 naopak dává v oblasti spotřební daně z tabákových výrobků pravomoc k vydávání opatření proti forestallingu. Členské státy ale musí při výkonu pravomocí, které jsou jim svěřeny unijním právem, zohledňovat obecné právní zásady, ke kterým patří především zásada proporcionality [15], kterou Komise považuje v projednávaném případě za porušenou. Omezení prodeje podle článku 27 prováděcí vyhlášky je tedy v rozporu s čl. 9 odst. 1 směrnice o spotřebních daních, pokud je nepřiměřené.

6 — Srov. např. v oblasti použitelnosti článku 114 SFEU velice přísné předpoklady pro odchylující se vnitrostátní úpravu podle odstavce 5 tohoto ustanovení.

7 — Rozsudky Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 47), Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20) a BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 31).

8 — Srov. v tomto smyslu rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37) a Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25).

9 — Srov. 31. bod odůvodnění, článek 11 nebo čl. 39 odst. 3 směrnice o spotřební dani. Viz také rozsudek Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, bod 43).

10 — Srov. 16. bod odůvodnění směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (Úř. věst. L 176, s. 24) a rozsudky Komise v. Francie (C-197/08, EU:C:2010:111, bod 52), Komise v. Rakousko (C-198/08, EU:C:2010:112, bod 45) a Komise v. Irsko (C-221/08, EU:C:2010:113, bod 54).

11 — Rozsudky Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, bod 58), Komise v. Francie (C-197/08, EU:C:2010:111, bod 52), Komise v. Rakousko (C-198/08, EU:C:2010:112, bod 45) a Komise v. Irsko (C-221/08, EU:C:2010:113, bod 54).

12 — Přijata rozhodnutím Rady 2004/513/ES ze dne 2. června 2004, Úř. věst. L 213, s. 8.

13 — Viz „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC“, přijaté na konferenci smluvních stran při příležitosti šesté schůze v Moskvě (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Rozsudky Philip Morris Brands a další (C-547/14EU:C:2016:325 bod 111) a Polsko v. Parlament a Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, bod 45).

15 — Rozsudky Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, body 45 až 48), Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30), Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 48) a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, bod 20).

2. K zásadě proporcionality

33. Soudní dvůr zpravidla uvozuje přezkum proporcionality opatření v oblasti nepřímých daní tak, že členské státy musí použít prostředky, které sice na jedné straně dovolují účinně dosáhnout cílů sledovaných vnitrostátním právem, které ale na druhé straně co možná nejméně narušují cíle a zásady příslušného unijního práva [16]. Z přesné formulace požadavků vycházejících z ustálené judikatury musí být opatření podle zásady proporcionality způsobilé dosáhnout jím sledované cíle a nesmí překročit meze toho, co je pro tento cíl nezbytné [17]. K tomu je třeba zvolit nejméně omezující opatření, pokud se nabízí volba mezi více přiměřenými opatřeními; kromě toho musí být uložená omezení přiměřená vzhledem ke sledovanému cíli [18].

34. Níže se budu držet tohoto schématu zkoumání a nejprve pojednám o způsobilosti portugalské úpravy (k tomu bod a), její nezbytnosti (k tomu bod b), a poté její přiměřenosti (k tomu bod c).

a) Způsobilost

35. Portugalská úprava představuje způsobilý prostředek k dosažení jí sledovaného, legitimního cíle. Hospodářským subjektům je efektivně odebírán podnět, aby propouštěly ke spotřebě příliš velké zásoby, protože vědí, že balení cigaret uvedená na trh v určitém roce lze prodávat jen do konce března následujícího roku.

b) Nezbytnost

36. Komise však popírá nezbytnost opatření. Je tedy nutné zkoumat, zda by cílů sledovaných úpravou nebylo možné dosáhnout mírnějšími, stejně způsobilými prostředky.

— Limitní množství pro uvedení na trh

37. Komise je nejprve toho názoru, že již samotná úprava článku 106 CIEC představuje takový mírnější prostředek. Podle tohoto ustanovení smějí hospodářské subjekty v období od 1. září do 31. prosince uvádět na trh balení cigaret jen v rámci určených limitních množství.

38. Tento argument však není přesvědčivý. Úpravu by bylo možné obejít uvedením příliš velkého množství na trh v období před 1. zářím. To naznačují i údaje předložené Portugalskem, podle kterých je v srpnu propouštěno ke spotřebě nadprůměrně velké množství cigaret.

39. Ani v celoročním omezení množství cigaret, které lze uvést na trh, nelze spatřovat stejně způsobilý, mírnější prostředek. Znamenalo by to spíše zásah do dispoziční svobody hospodářských subjektů, pokud by již od počátku podléhaly stálým distribučním limitním množstvím. Pokud je zřetelné, mohou naproti tomu hospodářské subjekty podle systému používaného v Portugalsku v období od ledna do srpna uvádět na trh neomezená množství cigaret, je jim ale známo, že tato smějí být prodávána regulérně jen do konce března následujícího roku.

— Trvání lhůty

16 — Rozsudky Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46), Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 36) a BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 30).

17 — Rozsudky Maizena a další (137/85, EU:C:1987:493, bod 15), Spojené království v. Rada (C-84/94, EU:C:1996:431, bod 57), British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, bod 122), Gauweiler a další (C-62/14, EU:C:2015:400, bod 67) a Philip Morris Brands a další (C-547/14, EU:C:2016:325 bod 165).

18 — Rozsudky Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, bod 21), Jippes a další (C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81) a ERG a další (C-379/08 a C-380/08, EU:C:2010:127, bod 86); ve stejném smyslu viz také rozsudek Gauweiler a další (C-62/14, EU:C:2015:400, bod 91).

40. Dále Komise považuje lhůtu, ve které mohou být v Portugalsku na trh uvedené cigarety prodávány, za nadměrně krátkou. Odkazuje v tomto ohledu na směrnici 2001/37/ES [19], která stanoví nové požadavky na etiketování tabákových výrobků a pro cigarety přechodné lhůty jednoho roku k jejich splnění [20].

41. Přechodná lhůta, stanovená v citované směrnici, se ale liší již svou podstatou zásadně od zde sporného časového omezení prodeje. Nové požadavky zavedené touto směrnicí znamenaly zpravidla nutnost změn na stávajících výrobních zařízeních, což odůvodňovalo určitou přechodnou lhůtu. Naproti tomu není sporná úprava spojena s žádnými technickými změnami, kterým by se výrobci nejprve museli přizpůsobit. Prodejní lhůta trvající do konce roku následujícího po uvedení na trh, jak ji Komise implicitně navrhuje, by navíc v praxi umožnila, aby cigarety podléhající nové sazbě byly v nejdelším případě uvedeny na trh až rok po nabytí účinnosti daňového zvýšení. To by tedy byl mírnější, ale nikoli stejně způsobilý prostředek k zamezení forestallingu, protože by účinnost sporné úpravy byla takto dlouhou lhůtou velmi významně omezena.

42. Portugalsko reaguje na tvrzení Komise navíc tím, že se cigarety uvedené na trh v tuzemsku průměrně prodají do dvou měsíců. Sporná úprava tuto okolnost zohledňuje a umožňuje bez dalšího odbyt zboží.

43. Komise proti tomu namítá, že dvouměsíční doba obratu je pouze průměrnou hodnotou. Omezuje se však v tomto ohledu na to, že obrat menších, méně známých značek trvá delší čas a nejsou zohledněny sezónní výkyvy, avšak nenamítá vůči tvrzení Portugalska nic konkrétního. Nejkratší možná lhůta, ve které mohou být podle portugalské úpravy cigarety prodávány, a to lhůta tříměsíční, se ale beztak týká nanejvýš jen těch cigaret, které jsou uvedeny na trh až úplně na konci roku. Čím dříve tento okamžik leží, tím více času je k dispozici k prodeji zboží. Ani okolnost, že pro tabák ke kouření, resp. doutníky a doutníčky, platí delší prodejní lhůty, nevede k jinému závěru, protože se jedná o výrobky rozdílné od běžných cigaret, jež mají vždy vlastní průměrnou dobou obratu.

— Neexistence signifikantních zvýšení spotřební daně z tabákových výrobků

44. Komise dále popírá nezbytnost portugalské úpravy argumentem, že v uplynulých letech tak jako tak nedošlo k signifikantnímu zvýšení spotřební daně z tabákových výrobků.

45. Jak ale vyplývá přímo z žaloby Komise, byla daň v uplynulých letech ročně zvyšována a vzrostla od roku 2009 do roku 2015 o 14,7 %. Na takovém trhu, který se vyznačuje nízkými maržemi a vysokými objemy, jako je trh s cigaretami, mohou dát již nepatrná zvýšení daně podnět, aby byla podle možnosti obcházena a docházelo tak k získání vlastní konkurenční výhody.

46. Omezení prodeje pak ovšem nelze považovat za nezbytné, pokud zůstane daňová sazba beze změny nebo bude dokonce snížena. V takových případech totiž od počátku chybí podnět ke tvorbě nadměrně vysokých zásob. Jelikož se portugalská úprava uplatní i tehdy, je žalobní důvod v tomto ohledu oprávněný. Argument Portugalska, podle kterého je nutné omezení prodeje i v takových případech, aby došlo k prosazení roční změny daňového značení, která je nezbytná z důvodu zamezení daňovým podvodům, není s ohledem na delší prodejní doby platné pro doutníky a doutníčky, resp. tabák ke kouření, přesvědčivý.

19 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/37/ES ze dne 5. června 2001 o sbližování právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových výrobků, Úř. věst. 2001, L 194, s. 26.

20 — Článek 14 odst. 2 citované směrnice.

c) Přiměřenost

47. Nehledě na to je konečně nutné posoudit argumenty Komise vztahující se k proporcionalitě portugalské úpravy v užším smyslu. I když je totiž opatření způsobilé a nezbytné k dosažení legitimních cílů, nesmí přesto způsobovat nevýhody, které nejsou přiměřené vzhledem ke sledovaným cílům. Je tedy nutné zajistit, aby taková úprava, jako je ta zde sporná, nadměrně negativně neovlivňovala zájmy hospodářských subjektů.

— Nevyvratitelná domněnka

48. Komise Portugalsku vytýká, že se na základě sporné úpravy ohledně balení cigaret, která nejsou na konci lhůty prodána, nevyvratitelně předpokládá, že byla uvedena na trh v nadměrném množství. Možnost důkazu opaku neexistuje. Taková nevyvratitelná domněnka je však s ohledem na judikaturu Soudního dvora v rozsudku Molenheide a další[21] nepřípustná.

49. Uvedená věc se týkala vnitrostátní úpravy, jejímž použitím byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet daně, který tvoří nedílnou součást systému daně z přidané hodnoty[22]. Je sice možné činit paralely k projednávanému případu, nicméně tento vykazuje odlišnosti. Portugalsko vrací na žádost daň, která byla již zaplacena z již neprodejných balení cigaret, případně mohou být tato balení alternativně opět uvedena na trh. Komisí požadovaná možnost důkazu, že cigarety nebyly propuštěny ke spotřebě v nadměrných, nýbrž v „normálních“ množstvích, by vyžadovala zkoumání v jednotlivém případě a byla by spojena se značnými administrativními náklady. Takový postup by významně ztížil správu portugalské úpravy a byl by navíc spojen s nejistotami, např. ohledně určení způsobilých referenčních množství. V judikatuře Soudního dvora se však uznává, že členské státy mohou použít ke sledování legitimních cílů předpisy, které lze jednoduše spravovat a kontrolovat[23].

— Náklady vznikající hospodářským subjektům

50. Odkaz Komise na náklady, které vznikají hospodářským subjektům, v této souvislosti nevede k jinému závěru. Výrobcům nebo dovozcům sice vznikají v případě již neprodejných balení cigaret přes vrácení spotřební daně, která tvoří zcela rozhodný podíl na ceně cigaret[24], náklady zničením zboží, resp. popř. jejich novým značením. Obezřetným plánováním odbytu by ale mělo být zaručeno, že bude od počátku preventivně bráněno již neprodejným zbytkovým zásobám v široké míře. To platí právě o takovém trhu, jako je trh s cigaretami, který je, jak Portugalsko nesporně uvádí, charakterizován nízkou pružností poptávky a ve vysoké míře známým tržním jednáním. Neprodané zásoby navíc nemusí být v žádném případě nutně následkem časového omezení prodeje, ale mohou vyplývat např. z příliš vysoko nastavené ceny.

— Nepřiměřená trestní sankce

51. Konečně ani Komisí napadané ustanovení článku 109 obecného předpisu o daňových deliktech, podle kterého mohou být porušení trestána peněžitými pokutami až do 165 000 eur, nevzbuzuje pochybnosti. Členské státy jsou nejen oprávněny, ale dokonce povinny účinně trestat porušení v oblasti spotřební daně[25]. Komise navíc ani netvrdila nepřiměřené použití sankčního ustanovení, ani nejsou patrné žádné indicie pro tento závěr.

21 — Rozsudek Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Rozsudky BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, bod 18), Ecotrade, (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 39) a Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 30).

23 — Srov. v tomto smyslu rozsudky Komise v. Itálie (C-110/05, EU:C:2009:66, bod 67), Mickelsson a Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, bod 36), Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, bod 82) a Komise v. Španělsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 124).

24 — Podle údajů Portugalska za leden 2015 činí podíl spotřební daně na ceně cigaret 78,08 %.

25 — Srov. v tomto smyslu i výslovně čl. 20 odst. 3 směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), zrušené směrnicí o spotřebních daních.

52. Nevýhody způsobené hospodářským subjektům tedy nejsou v nepoměru k cílům sledovaným portugalskou úpravou. Naopak z celkového pohledu vede k přiměřené rovnováze zájmů.

d) Závěr k prvnímu žalobnímu bodu

53. První žalobní bod je tudíž opodstatněný jen potud, že Portugalsko zakazuje prodej balení cigaret, která byla zdaněna a propuštěna ke spotřebě v určitém hospodářském roce, po uplynutí lhůty stanovené v článku 27 prováděcí vyhlášky i tehdy, když spotřební daň z tabáku nebyla s účinkem pro následující rok zvýšena.

B – *Ke druhému žalobnímu bodu: článek 39 odst. 3 směrnice o spotřebních daních a zásada proporcionality*

54. Svým druhým žalobním bodem Komise vytýká porušení čl. 39 odst. 3 směrnice o spotřebních daních. Časové omezení prodeje podle článku 27 prováděcí vyhlášky vede k překážkám volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, protože balení cigaret, která byla označena daňovým značením pro určitý hospodářský rok, mohou být prodávána a distribuována pouze do konce třetího měsíce roku, který následuje po roce uvedeném na daňovém značení. Dovozci by mohli z obavy o zásoby, které již nebudou připuštěny k prodeji, upustit od nákupů, čímž by byl obchod nepřiměřeným způsobem ovlivněn.

55. Podle čl. 39 odst. 3 směrnice o spotřebních daních nesmí požadavek k označování zboží podléhajícího spotřební dani daňovým značením vést k překážkám volného pohybu tohoto zboží bez ohledu na opatření vydaná k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

56. Na rozdíl od názoru Komise není dáno porušení tohoto ustanovení. Sporná portugalská úprava stanoví, že lhůta pro prodej balení cigaret skončí na konci třetího měsíce toho roku, který následuje po roce uvedeném na daňovém značení. Komisí napadané omezení prodeje není tedy důsledkem použití daňového značení, nýbrž s ním souvisí jen do té míry, že je odkazováno na tam uvedený rok. Pro posouzení portugalské úpravy ale nemůže být tato okolnost rozhodující, protože rok uvedení na trh by bylo možné na balení cigaret znázornit i jiným způsobem než prostřednictvím daňového značení.

57. I kdybychom chtěli poměřovat článek 27 prováděcí vyhlášky s čl. 39 odst. 3 směrnice o spotřebních daních, je třeba mít za to, že nenastaly nepřiměřené překážky pohybu zboží. Aniž je dotčena otázka, zda opatření, jehož nediskriminační použití není v projednávaném případě popíráno, může vůbec být kvalifikováno jako překážka ve smyslu čl. 39 odst. 3, slouží v každém případě sledování legitimních cílů a nevzbuzuje zásadně pochybnosti o své přiměřenosti. Naopak je jeho účelem právě i zachování stabilního tržního prostředí, protože zabraňuje tomu, aby větší a finančně silnější účastníci na trhu získávali konkurenční výhody formou forestallingu [26]. Úprava tak ve výsledku přispívá i k tomu, aby bylo zaručeno fungování vnitřního trhu [27].

58. Z výše uvedeného vyplývá, že druhý žalobní bod je neopodstatněný.

26 — K použití forestallingu jako prostředku k cílené tvorbě podílů na trhu viz i studie vyhotovená pro Evropskou komisi „Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products", *H. Stener Pedersen et al*, TAXUD/2012/DE/341 (2014) s. 144 násl.

27 — Srov. ohledně tohoto cíle druhý a osmý bod odůvodnění směrnice o spotřebních daních.

C – *Závěr a náklady*

59. Je tedy nutné částečně vyhovět žalobě v prvním žalobním bodě, ve zbývající části je nutné žalobu zamítnout.

60. Podle čl. 138 odst. 3 jednacího řádu nese každý účastník v případě částečného úspěchu a částečného neúspěchu vlastní náklady řízení, ledaže Soudní dvůr považuje s ohledem na okolnosti jednotlivého případu za odůvodněné, aby jeden účastník nesl vlastní náklady řízení a nahradil část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení. Jelikož oba účastníci požadovali náhradu nákladů řízení a Portugalsko bylo neúspěšné pouze zčásti, navrhuji, aby byla Komisi uložena povinnost k náhradě poloviny nákladů řízení tohoto členského státu. O nákladech řízení vedlejších účastníků je třeba rozhodnout podle č. 140 odst. 1 jednacího řádu.

V – Závěry

61. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr rozhodl takto:„1) Portugalská republika tím, že balení cigaret, která byla v určitém hospodářském roce propuštěna ke spotřebě, již nesmějí být po uplynutí lhůty stanovené v článku 27 prováděcí vyhlášky č. 1295/2007 veřejně distribuována ani prodávána ani tehdy, když sazba spotřební daně použitelná na cigarety nebyla zvýšena s účinností pro rok následující po dotčeném hospodářském roce, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 9 odst. 1 směrnice 2008/118/ES a ze zásady proporcionality.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Portugalská republika ponese polovinu vlastních nákladů řízení. Komise ponese polovinu nákladů řízení Portugalské republiky a vlastní náklady řízení.

4) Belgické království, Estonská republika a Polská republika ponesou vlastní náklady řízení.“