Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 27. októbra 2016 [1]

Vec C-126/15

Európska komisia
proti

Portugalskej republike

„Daňová právna úprava — Spotrebná daň z tabakových výrobkov — Smernica 2008/118/ES — Článok 7, článok 9 prvý odsek a článok 39 ods. 3 — Obmedzenie uvádzania na trh a predaja — Daňové označenie — Proporcionalita“

I – Úvod

1. Predmetné konanie o nesplnení povinnosti začaté Európskou komisiou proti Portugalskej republike sa v zásade týka otázky, či smernica 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní [2] (ďalej len „smernica o spotrebných daniach“) bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej je predaj balíčkov cigariet možný len počas určitej lehoty po ich uvedení do voľného obehu.

2. Uvedená otázka vyvstáva v súvislosti s opatrením, ktoré Portugalsko prijalo proti tzv. „forestalling“ (predchádzaniu) vo vzťahu k tabakovým výrobkom. Pod predchádzaním sa rozumie, že výrobcovia bezprostredne pred zvýšením dane prepustia do voľného obehu nadmerné objemy tabakových výrobkov pod starou sadzbou dane, aby tak odložili účinky zvýšenej sadzby dane. Takéto praktiky obmedzujú príjmy do štátneho rozpočtu a Komisia nepopiera, že opatrenia členských štátov, ktoré tomu majú zabrániť, sú v zásade prípustné. [3] Domnieva sa však, že v prípade opatrení, ktoré prijalo Portugalsko, nebola zachovaná proporcionalita.

3. Význam sporu presahuje hranice Portugalska, keďže v iných členských štátoch existujú obdobné právne úpravy. Komisia z tohto dôvodu začala konanie o nesplnenie povinnosti aj proti Estónsku. [4]

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

3 — Komisia je dokonca toho názoru, že opatrenia v Únii, ktoré v súčasnosti existujú, nie sú dostatočné, pozri oznámenie zo 6. júna 2013, COM(2013) 324 final, s. 11.

4 — Pozri MEMO/14/537 z 25. septembra 2014. Konanie o nesplnenie povinnosti začaté proti Maďarsku (pozri MEMO/14/293) bolo zastavené 29. apríla 2015, pretože Maďarsko zmenilo svoju legislatívu.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

4. Smernica o spotrebných daniach stanovuje vo svojom článku 1 ods. 1 všeobecný systém spotrebných daní. Podľa písm. c) tohto ustanovenia podliehajú tabakové výrobky spotrebnej dani.

5. Článok 7 smernice o spotrebných daniach okrem iného stanovuje:

„1. Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.

2. Na účely tejto smernice ‚uvedenie do daňového voľného obehu' znamená:

a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;

…"

6. Článok 9 smernice o spotrebných daniach stanovuje:

„Uplatňujú sa tie podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzba spotrebnej dane, ktoré sú platné k dátumu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť v členskom štáte, v ktorom sa tovar uvádza do daňového voľného obehu.

Spotrebná daň sa vyrubí, vyberie a podľa potreby vráti alebo odpustí v súlade s postupom stanoveným každým členským štátom. Členské štáty uplatňujú rovnaké postupy na vnútroštátny tovar a na tovar z iných členských štátov."

7. Článok 39 smernice o spotrebných daniach stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý článok 7 ods. 1, môžu členské štáty vyžadovať, aby tovar podliehajúci spotrebnej dani niesol daňové označenia alebo vnútroštátne identifikačné značky používané na daňové účely v čase, keď je uvedený do voľného daňového obehu na ich území, …

…

3. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia, ktoré členské štáty môžu stanoviť s cieľom zabezpečiť, aby sa tento článok vykonával správne, a s cieľom zamedziť akýmkoľvek daňovým podvodom, únikom alebo zneužitiu dane, členské štáty zabezpečujú, aby tieto daňové označenia alebo vnútroštátne identifikačné značky uvedené v odseku 1 nevytvárali prekážky voľnému pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

…"

B – *Portugalské právo*

8. Podľa článku 110 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalský zákon o spotrebných daniach, ďalej len „CIEC") obchodné balenia tabakových výrobkov, ktoré sú určené na spotrebu v tuzemsku, musia byť pred ich uvedením na trh označené daňovým označením.

9. Článok 27 vykonávacieho nariadenia ministerstva financií a verejnej správy č. 1295/2007 (ďalej len „vykonávacie nariadenie“) stanovuje lehoty na uvedenie výrobkov na trh a predaj tabakových výrobkov. Lehota sa končí pre jednotlivé balíčky cigariet na konci tretieho mesiaca roka, ktorý nasleduje po roku uvedenom na daňovom označení, pre tabak na fajčenie koncom nasledujúceho roka a pre cigary a cigarky koncom piateho nasledujúceho roka. [5]

10. Okrem toho podľa článku 106 CIEC počas obdobia od 1. septembra do 31. decembra každého roka podlieha uvedenie cigariet do daňového voľného obehu ďalším osobitným pravidlám. Počas tohto obdobia môžu hospodárske subjekty uviesť na trh cigarety len v určitom maximálnom množstve. Mesačné maximálne množstvá sú vypočítané na základe mesačného priemeru cigariet uvedených na trh počas bezprostredne predchádzajúcich dvanástich mesiacov, pričom sa pripočíta 10 %. Od uvedeného je možné sa odkloniť na základe odôvodnenej žiadosti.

11. Články 19 a 20 CIEC obsahujú pravidlá na vrátenie už zaplatenej spotrebnej dane. Dôvodom na vrátenie dane je okrem iného zničenie tovaru pod úradným dohľadom.

12. Podľa bodu 4.2.9 kapitoly XII príručky pre spotrebné dane, zverejnenej daňovým a colným orgánom, môžu byť výrobky, ktoré sa už nemôžu predať vzhľadom na uplynutie lehoty stanovenej v článku 27 vykonávacieho nariadenia, znova prepustené do voľného obehu prostredníctvom označenia novým daňovým označením.

13. Podľa článku 109 Regime Geral das Infracções Tributárias (všeobecné pravidlá pre daňové delikty) môže byť uvedenie výrobkov do daňového voľného obehu v rozpore s ustanoveniami o daňovom označení alebo ustanoveniami o prípustných množstevných obmedzeniach potrestané peňažnou sankciou od 250 eur do 165 000 eur.

III – Konanie pred podaním žaloby a návrhy

14. Komisia sa domnieva, že článok 27 vykonávacieho nariadenia je v rozpore s článkom 7, článkom 9 ods. 1 a článkom 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach, keďže balíčky cigariet, ktoré už boli zdanené a uvedené do voľného obehu, sa po uplynutí stanovenej lehoty nemôžu už uvádzať na trh a predávať. Začala tak predmetné konanie o nesplnenie povinnosti. Po tom, ako Komisia výzvou z 23. novembra 2009 a doplňujúcou výzvou zo 4. júna 2010 vyzvala Portugalsko, aby sa vyjadrilo k výhradám, 22. júna 2012 a – z dôvodov opravy určitých chýb – 31. mája 2013, tomuto členskému štátu zaslala odôvodnené stanovisko a stanovila lehotu dvoch mesiacov na odstránenie uplatňovaného nesplnenia povinnosti.

15. Keďže Portugalsko stanoviskám nevyhovelo, podala Komisia 12. marca 2015 uvedenú žalobu.

16. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor

— určil, že Portugalská republika si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 7, článku 9 ods. 1 a článku 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach a porušila zásadu proporcionality tým, že na balíčky cigariet, ktoré už boli v určitom zdaňovacom období zdanené a uvedené do daňového voľného obehu, uvalila zákaz uvádzania na trh a predaja verejnosti po uplynutí neprimerane krátkej lehoty stanovenej článkom 27 vykonávacieho nariadenia,

— uložil Portugalskej republike povinnosť nahradiť trovy konania.

17. Portugalská republika navrhuje, aby Súdny dvor

5 — Na rozdiel od uvedeného stanovuje článok 28 vykonávacieho nariadenia, že balíčky cigariet, ktoré sú označené daňovým označením na rok 2007, resp. 2008, sa môžu uvádzať na trh a predávať do konca piateho mesiaca roka 2008, resp. do konca štvrtého mesiaca roka 2009.

— zamietol žalobu,

— uložil Európskej komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

18. Belgické kráľovstvo, Estónska republika a Poľská republika boli do konania pripustení ako vedľajší účastníci. V konaní podporujú návrhy Portugalska.

19. Účastníci konania sa vyjadrili písomne.

IV – Právne posúdenie

20. Vzhľadom na ustanovenie článku 27 vykonávacieho nariadenia, ktoré je vo veci sporné, platí v Portugalsku časové obmedzenie na predaj cigariet, ktoré je určené prostredníctvom daňového kolku na balíčku. Cigarety je tak možné predať najneskôr do troch mesiacov po uplynutí roka, v ktorom boli uvedené do voľného obehu.

A – *O prvom žalobnom dôvode: články 7 a 9 smernice o spotrebných daniach a zásada proporcionality*

21. Prvým žalobným dôvodom Komisia uplatňuje, že článok 27 vykonávacieho nariadenia je v rozpore s článkami 7 a 9 smernice o spotrebných daniach a so zásadou proporcionality. Z uvedených ustanovení smernice vyplýva, že členský štát po uvedení tabakových výrobkov na trh nemôže popri dlžnej spotrebnej dani na tieto vyrubiť ďalšiu daň či obmedzovať ich distribúciu z daňových dôvodov. A práve k tomuto podľa názoru Komisie v Portugalsku dochádza, keďže v dôsledku spornej právnej úpravy môžu byť balíčky cigariet predávané len po určitý čas. Ide tak o porušenie článkov 7 a 9 smernice o spotrebných daniach. Komisia síce nevylučuje, že by uvedená právna úprava mohla byť odôvodnená dôvodmi verejného záujmu, avšak v každom prípade je v rozpore so zásadou proporcionality.

22. Portugalsko voči týmto tvrdeniam namieta, že sporná právna úprava nestanovuje povinnosť zaplatiť ďalšiu vyrubenú spotrebnú daň za tovar, ktorý už bol uvedený do voľného obehu. Hospodárskym subjektom sa spotrebná daň, ktorú zaplatili za balíčky cigariet, ktoré z dôvodu časového obmedzenia nemohli predať, vráti. Tovar môže byť prípadne znova uvedený do voľného obehu za podmienky, že sa označí novým daňovým označením a zaplatí sa aktuálna daňová sadzba.

23. Na účely posúdenia tohto prvého žalobného dôvodu sa najprv budem zaoberať článkami 7 a 9 smernice o spotrebných daniach (pozri k tomu bod 1 nižšie) a následne zásadou proporcionality (pozri k tomu bod 2 nižšie).

1. Články 7 a 9 smernice o spotrebných daniach

24. Podľa článku 7 smernice o spotrebných daniach daňová povinnosť k spotrebnej dani z tabakových výrobkov vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený. Spravidla [článok 7 ods. 2 písm. a)] to zodpovedá prepusteniu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z tzv. režimu pozastavenia dane, tzn. jeho odobratie z výrobného závodu alebo z iného daňového skladu. Na doplnenie uvádza článok 9 prvý odsek, že sa uplatňujú tie ustanovenia vzniku daňovej povinnosti a sadzba spotrebnej dane, ktoré sú účinné k dátumu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť v členskom štáte, v ktorom sa tovar uvádza do daňového voľného obehu.

25. Na rozdiel od tvrdenia Komisie, z článkov 7 a 9 smernice o spotrebných daniach nie je možné odvodiť zákaz časového obmedzenia predaja balíčkov cigariet, aký upravuje sporný článok 27 vykonávacieho nariadenia. Článok 7 stanovuje okamih vzniku daňovej povinnosti, kým článok 9 odkazuje na právo členských štátov, pokiaľ ide o podmienky a sadzby spotrebnej dane.

26. Pokiaľ hospodársky subjekt balíčky cigariet po zničení starého daňového označenia a označení novým označením tieto znova uvedie do obehu, v tomto prípade nejde vo svetle článkov 7 a 9 smernice o spotrebných daniach o dodatočné zdanenie, ale o nezávislú realizáciu zdaniteľného plnenia.

27. Ak by sa aj vychádzalo z toho, že už samotné obmedzenie predaja je porušením článkov 7 a 9 smernice o spotrebných daniach, je len ťažko pochopiteľné, prečo, podľa tvrdenia Komisie, by sa analógiou s judikatúrou v oblasti základných práv malo predsa len vziať do úvahy, že obmedzenie by malo byť odôvodnené dôvodmi všeobecného záujmu. Veď účelom a cieľom harmonizujúceho opatrenia je práve to, aby sa členské štáty v zásade od neho nemohli odkloniť, pokiaľ nie je výslovne uvedené inak. [6]

28. V rozsahu, v akom však článok 9 prvý odsek smernice o spotrebných daniach vo vzťahu k podmienkam vzniku daňovej povinnosti a k sadzbe spotrebnej dane odkazuje na vnútroštátne právo, ktoré je platné ku dňu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť, nevyhnutne to znamená regulačnú právomoc členských štátov. V tomto zmysle článok 9 druhý odsek oprávňuje členské štáty výslovne stanoviť konanie na vyrubenie a výber, resp. prípadne vrátenie a odpustenie spotrebnej dane.

29. V súvislosti s výberom spotrebnej dane z tabakových výrobkov zahŕňa oprávnenie podľa článku 9 ods. 1 smernice o spotrebných daniach aj opatrenia proti prepúšťaniu nadmerných objemov tabakových výrobkov do voľného obehu. V zmysle judikatúry sú totiž členské štáty oprávnené prijať opatrenia na ochranu nárokov týkajúcich sa verejných financií. [7] Z článku 4 ods. 3 ZEÚ dokonca vyplýva povinnosť členského štátu zabezpečiť účinný výber spotrebných daní. [8] Uvedené by nebolo zabezpečené, ak by hospodárske subjekty mohli uniknúť zvýšenej daňovej sadzbe prostredníctvom predchádzania. Ako Komisia sama správne uviedla, takéto praktiky predstavujú formu zneužitia. Účel zabrániť zneužívajúcemu správaniu je hneď niekoľkokrát zdôraznený aj v smernici o spotrebných daniach. [9]

30. Opatrenia ďalej slúžia aj cieľom v oblasti politiky zdravia. Úroveň zdanenia je dôležitým faktorom pri stanovení ceny tabakových výrobkov, ktorá naopak ovplyvňuje fajčiarske návyky spotrebiteľov. [10] Pokiaľ ide o tabakové výrobky, daňová právna úprava predstavuje dôležitý a efektívny nástroj boja proti konzumácii týchto výrobkov, a teda ochrany verejného zdravia. [11] Prepustenie nadmerného množstva tabakových výrobkov do voľného obehu však obmedzuje účinnosť zvýšenej daňovej sadzby, a tým následne aj zamýšľané ovplyvnenie cenovej úrovne.

6 — Pozri napr. v pôsobnosti článku 114 ZFEÚ veľmi úzko stanovené predpoklady na odklonenie sa od vnútroštátnej právnej úpravy podľa ods. 5 tohto ustanovenia.

7 — Rozsudky Molenheide a i. (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 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37) a Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25).

9 — Pozri odôvodnenie 31, článok 11 alebo článok 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach. Pozri tiež rozsudok Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, bod 43).

10 — Pozri odôvodnenie 16 smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov (Ú. v. EÚ L 176, 2011, s. 24), ako aj rozsudky Komisia/Francúzsko (C-197/08, EU:C:2010:111, bod 52), Komisia/Rakúsko (C-198/08, EU:C:2010:112, bod 45) a Komisia/Írsko (C-221/08, EU:C:2010:113, bod 54).

11 — Rozsudky Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, bod 58), Komisia/Francúzsko (C-197/08, EU:C:2010:111, bod 52), Komisia/Rakúsko (C-198/08, EU:C:2010:112, bod 45) a Komisia/Írsko (C-221/08, EU:C:2010:113, bod 54).

31. Okrem toho je potrebné poukázať aj na Rámcový dohovor Svetovej zdravotníckej organizácie o kontrole tabaku, ktorého signatármi sú ako Únia, tak všetky jej členské štáty.[12] Podľa článku 6 rámcového dohovoru majú zmluvné strany uplatňovať daňovú politiku tak, aby prispievala k zníženiu spotreby tabaku. Vysvetlivky k uplatňovaniu článku 6 v tomto smere okrem iného odporúčajú použitie opatrení proti predchádzaniu.[13] Tieto vysvetlivky síce nie sú právne záväzné, avšak Únii a členským štátom slúžia ako orientačná pomôcka pri uplatňovaní rámcového dohovoru.[14]

32. Nie je tak možné prikloniť sa k tvrdeniam Komisie, v zmysle ktorých článok 27 vykonávacieho nariadenia je v zásade v rozpore s článkom 7 a 9 smernice o spotrebných daniach. Článok 9 prvý odsek smernice o spotrebných daniach v oblasti spotrebných daní z tabakových výrobkov skôr poskytuje oprávnenie na vydanie opatrení proti predchádzaniu. Členské štáty však musia pri výkone tohto oprávnenia, ktoré im poskytuje právo Únie, dodržiavať všeobecné právne zásady, ku ktorým patrí aj zásada proporcionality,[15] ktorú Komisia považuje v danej veci za porušenú. V zmysle uvedeného je obmedzenie predaja podľa článku 27 vykonávacieho nariadenia v rozpore s článkom 9 ods. 1 smernice o spotrebných daniach, ak je neprimerané.

2. O zásade proporcionality

33. Súdny dvor pri posúdení proporcionality opatrení v oblasti nepriamych daní opakovane konštatoval, že členské štáty musia použiť prostriedky, ktoré na jednej strane síce umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, na druhej strane však v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie.[16] Podľa precízne formulovanej požiadavky vyplývajúcej z ustálenej judikatúry zásada proporcionality vyžaduje, aby opatrenie bolo vhodné na dosiahnutie legitímnych cieľov, a zároveň neprekračovalo hranice toho, čo je potrebné na uskutočnenie týchto cieľov.[17] Ak je možnosť výberu z niekoľkých vhodných opatrení, treba zvoliť najmenej obmedzujúce; okrem toho musia byť vo vzťahu k sledovaným cieľom uložené primerané zaťaženia.[18]

34. V ďalšom sa zameriam na preskúmanie a posúdenie najskôr vhodnosti portugalskej právnej úpravy [k tomu pozri bod a) nižšie], jej potreby [k tomu pozri bod b) nižšie], ako aj jej primeranosti [k tomu pozri bod c) nižšie].

a) Vhodnosť

35. Portugalská právna úprava predstavuje vhodný prostriedok na dosiahnutie ňou sledovaného legitímneho cieľa. Hospodárskym subjektom je efektívne odňatý stimul prepúšťať do voľného obehu nadmerné objemy zásob, keďže vedia, že balíčky cigariet, ktoré boli v danom roku uvedené do obehu, je možné predať len do konca marca nasledujúceho roku.

12 — Povolený rozhodnutím Rady 2004/513/ES z 2. júna 2004 (Ú. v. EÚ L 213, 2004, s. 8).

13 — Pozri „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC“, prijaté Konferenciou zmluvných strán počas ich šiesteho zasadnutia v Moskve (2014), FCTC/COP6(5).

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

15 — Rozsudky Molenheide a i. (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 i. (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).

16 — Rozsudky Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46), Teleos a i. (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 i. (137/85, EU:C:1987:493, bod 15), Spojené Kráľovstvo/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 i. (C-62/14, EU:C:2015:400, bod 67) a Philip Morris Brands a i. (C-547/14, EU:C:2016:325, bod 165).

18 — Rozsudky Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, bod 21), Jippes a i. (C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81) a ERG a i. (C-379/08 a C-380/08, EU:C:2010:127, bod 86); v tom istom zmysle aj rozsudok Gauweiler a i. (C-62/14, EU:C:2015:400, bod 91).

b) Potrebnosť

36. Komisia popiera potrebnosť tohto opatrenia. Je preto potrebné preskúmať, či je možné cieľ sledovaný právnou úpravou dosiahnuť miernejšími, rovnako vhodnými prostriedkami.

— Množstevné limity uvádzania na trh

37. Komisia sa domnieva, že už samotná právna úprava článku 106 CIEC predstavuje takýto miernejší prostriedok. Podľa tejto právnej úpravy môžu hospodárske subjekty počas obdobia od 1. septembra do 31. decembra uviesť na trh len určité obmedzené množstvo balíčkov cigariet.

38. Tieto tvrdenia nie sú presvedčivé. Právna úprava by sa mohla obísť tak, že sa na trh uvedie nadmerné množstvo pred 1. septembrom. Uvedené možno predpokladať aj vzhľadom na údaje poskytnuté Portugalskom, podľa ktorých v mesiaci august bolo do voľného obehu prepustené nadpriemerné množstvo cigariet.

39. Ani celoročné obmedzenie množstva cigariet, ktoré môžu byť uvedené na trh, nemôže predstavovať rovnako vhodný, miernejší prostriedok. Skôr by predstavoval zásah do dispozičnej slobody hospodárskeho subjektu, ak by sa na tieto cigarety od začiatku vzťahovali permanentné predajné kvóty. Zdá sa však, že naproti tomu môžu hospodárske subjekty na základe systému platného v Portugalsku uviesť do voľného obehu v období od januára do augusta v zásade ľubovoľné množstvo cigariet, avšak je im známe, že tieto môžu byť predané len do konca marca nasledujúceho roka.

— Doba trvania lehôt

40. Komisia ďalej považuje lehotu, v rámci ktorej je možné predať cigarety uvedené do voľného obehu v Portugalsku, za neprimerane krátku. V tejto súvislosti odkazuje na smernicu 2001/37/ES[19], ktorá stanovuje nové požiadavky týkajúce sa označovania tabakových výrobkov a pre cigarety na účely splnenia týchto požiadaviek stanovuje prechodné obdobie jedného roka.[20]

41. Prechodné obdobie, ako bolo stanovené vo vyššie citovanej smernici, sa už svojou povahou zásadne odlišuje od časového obmedzenia predaja, ktoré je predmetom tejto veci. Nové požiadavky zavedené touto smernicou vyžadovali zmeny existujúcej výroby, čo opodstatňuje prechodné obdobie. Naproti tomu sporná právna úprava nevyžaduje technické zmeny, na ktoré by sa výrobcovia najskôr museli nastaviť. Časové obmedzenie predaja trvajúce do konca roka nasledujúceho po prepustení tovaru do voľného obehu, ako implicitne navrhuje Komisia, by okrem toho v praxi umožnilo, aby cigarety podliehajúce novej sadzbe dane boli na trh uvádzané najdlhšie jeden rok od účinnosti zvýšenia dane. Uvedené by tak bolo miernejším, ale nie rovnako vhodným prostriedkom na zabránenie predchádzaniu, keďže účinnosť spornej právnej úpravy by bola veľmi významne obmedzená takouto dlhou lehotou.

42. Proti tvrdeniam Komisie sa Portugalsko bráni okrem iného tým, že cigarety uvedené na trh v tuzemsku sa v priemere predajú do dvoch mesiacov. Sporná právna úprava berie uvedenú skutočnosť do úvahy a bez ďalšieho umožňuje distribúciu výrobkov.

43. Komisia proti uvedenému namieta, že dvojmesačná doba obratu je len priemernou dobou. Komisia sa v tomto ohľade obmedzila len na to, že uviedla, že obrat menších, menej známych značiek trvá dlhší čas a nie sú zohľadnené ani sezónne výkyvy, avšak tvrdenia Portugalska konkrétne nespochybnila. Najkratšia možná lehota, v rámci ktorej cigarety podľa portugalskej právnej úpravy môžu byť predané, konkrétne tri mesiace, sa však aj tak týka nanajvýš tých cigariet, ktoré sú uvedené na trh až na

19 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2001/37/ES z 5. júna 2001 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových výrobkov (Ú. v. ES L 194, 2001, s. 26, Mim. vyd. 15/006, s. 147).

20 — Článok 14 ods. 2 citovanej smernice.

samotnom konci roka. Čím skorší tento okamih je, tým viac času je k dispozícii na distribúciu výrobkov. Aj okolnosť, že tabak na fajčenie, resp. cigary a cigarky majú dlhšie lehoty na predaj, nevedie k inému záveru, keďže na rozdiel od bežných cigariet ide o iné výrobky s vlastnou priemernou dobou obratu.

— Žiadne významné zvýšenie spotrebnej dane z tabakových výrobkov

44. Komisia popiera potrebnosť portugalskej právnej úpravy aj tvrdením, že v predchádzajúcich rokoch aj tak nedošlo k významnému zvýšeniu spotrebnej dane z tabakových výrobkov.

45. Ako však vyplýva zo samotnej žaloby Komisie, bola daň v predchádzajúcich rokoch každoročne zvýšená a medzi rokmi 2009 a 2015 bola zvýšená o 14,7 %. Na trhu, ktorý sa vyznačuje nízkymi maržami a veľkými množstvami, akým je aj trh s cigaretami, môže už nepatrné zvýšenie dane poskytnúť stimul k tomu, aby táto bola v rámci možnosti obídená, a tým sa získala konkurenčná výhoda.

46. Avšak obmedzenie predaja nie je možné vnímať ako potrebné, ak sadzba dane ostane nezmenená, či dokonca sa zníži. V takýchto prípadoch totiž od začiatku chýba stimul k tvorbe nadmerných zásob. Keďže sa však portugalská právna úprava uplatňuje aj v tomto prípade, je žalobný dôvod v tomto rozsahu odôvodnený. Argumentácia Portugalska, v zmysle ktorej je obmedzenie predaja potrebné aj v tomto prípade na to, aby sa presadila ročná obmena daňového označenia na účely zabránenia daňovým podvodom, nie je vzhľadom na dlhšie lehoty na predaj cigár a cigariek, resp. tabaku na fajčenie presvedčivá.

c) Proporcionalita

47. Odhliadnuc od vyššie uvedeného je potrebné posúdiť argumenty Komisie, ktoré sa vzťahujú na proporcionalitu portugalskej právnej úpravy v užšom slova zmysle. Aj v prípade, že je opatrenie vhodné a potrebné na dosiahnutie legitímneho cieľa, totiž nesmie spôsobiť žiadne nevýhody, ktoré by boli vo vzťahu k sledovanému cieľu neprimerané. Je tak potrebné zabezpečiť, aby právna úprava, ako je tá vo veci samej, nadmerne nenarúšala záujmy hospodárskych subjektov.

— Nevyvrátiteľná domnienka

48. Komisia Portugalsku vytýka, že vzhľadom na spornú právnu úpravu existuje v súvislosti s balíčkami cigariet, ktoré neboli do konca stanovenej lehoty predané, nevyvrátiteľná domnienka, že boli uvedené na trh v nadmernom množstve. Takáto nevyvrátiteľná domnienka je však v zmysle judikatúry Súdneho dvora v rozsudku Molenheide a i.[21] neprípustná.

49. Citovaná vec sa týkala vnútroštátnej právnej úpravy, ktorej uplatnením bolo daňovníkovi odopreté právo na odpočet dane, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH.[22] Hoci je možné odvodiť paralely s touto vecou, je táto predsa len trochu odlišná. Portugalsko na návrh vráti daň zaplatenú za balíčky cigariet, ktoré už nie je možné predať, resp. tieto môžu byť znova uvedené do obehu. Komisiou požadovaná možnosť poskytnutia dôkazu, že cigarety neboli uvedené do voľného obehu v nadmernom, ale v „normálnom“ množstve, by vyžadovala preskúmanie každého jednotlivého prípadu, a bola by tak spojená s nadmernou administratívnou záťažou. Takýto postup by značne sťažil

21 — Rozsudok Molenheide a i. (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).

uplatňovanie portugalskej právnej úpravy a okrem toho by bol spojený s neistotou, napr. pokiaľ ide o určenie vhodných referenčných množstiev. V judikatúre Súdneho dvora je však uznané, že členské štáty na dosiahnutie legitímnych cieľov môžu použiť pravidlá, ktoré sa dajú jednoducho regulovať a kontrolovať. [23]

— Náklady, ktoré vznikli hospodárskym subjektom

50. Ani poukázanie Komisie na náklady, ktoré v tejto súvislosti hospodárskym subjektom vzniknú, nevedie k inému záveru. Výrobcom a dovozcom vznikajú v prípade nepredajných balíčkov cigariet, napriek vráteniu spotrebnej dane, ktorá tvorí podstatnú časť ceny cigariet, [24] náklady v súvislosti so zničením tovaru, resp. prípadným opakovaným zabalením. Avšak obozretným plánovaním dopytu by sa malo zabezpečiť, aby už od začiatku bolo zabránené hromadeniu nepredajných zásob. Uvedené sa týka predovšetkým trhu, akým je aj trh s cigaretami, ktorý, ako nespochybniteľne uvádza Portugalsko, sa vyznačuje malou pružnosťou dopytu a vo veľkej miere známym trhovým správaním. Nepredané zásoby okrem toho nemusia byť nevyhnutne dôsledkom uplynutia časového obmedzenia predaja, ale môžu vyplývať napríklad aj z príliš vysoko nastavenej ceny.

— Neprimerané sankcie

51. Na záver, obavy nevyvoláva ani Komisiou kritizované ustanovenie článku 109 všeobecných pravidiel pre daňové delikty, podľa ktorého môžu byť porušenia potrestané peňažnou sankciou do výšky 165 000 eur. Členské štáty sú nielen oprávnené, ale aj povinné účinne trestať porušenia ustanovení práva v oblasti spotrebných daní. [25] Neprimerané uplatnenie ustanovení o sankciách Komisia ani nenamietala, ani o ňom neexistujú dôkazy.

52. Nevýhody, ktoré sú tým spôsobené hospodárskym subjektom, tak nie sú neprimerané vzhľadom na cieľ, ktorý portugalská právna úprava sleduje. Pri celkovom hodnotení skôr vedú k primeranému vyváženiu záujmov.

d) Záver o prvom žalobnom dôvode

53. Prvý žalobný dôvod je dôvodný len v tom rozsahu, v akom Portugalsko zakazuje predaj balíčkov cigariet, ktoré už boli v určitom zdaňovacom období zdanené a uvedené do daňového voľného obehu, po uplynutí lehoty stanovenej článkom 27 vykonávacieho opatrenia, aj v prípade, že spotrebná daň z tabakových výrobkov nebola s účinnosťou pre nasledujúci rok zvýšená.

B – *O druhom žalobnom dôvode: článok 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach a zásada proporcionality*

54. Druhým žalobným dôvodom Komisia uplatňuje porušenie článku 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach. Časové obmedzenie predaja podľa článku 27 vykonávacieho nariadenia by viedlo k prekážkam voľného pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, keďže balíčky cigariet, ktoré majú daňové označenie na určité zdaňovacie obdobie, by bolo možné predať len do konca tretieho mesiaca roka, ktorý nasleduje po roku uvedenom na daňovom označení. Dovozcovia by mohli z obavy, že nebudú môcť už schválený tovar predať, upustiť od nákupov, čím by bolo neprimeraným spôsobom zasiahnuté do obchodu.

23 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko (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 Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 124).

24 — Podľa informácií Portugalska za január 2015 je podiel spotrebnej dane na cene cigariet 78,08 %.

25 — Pozri v tomto zmysle aj výslovne článok 20 ods. 3 smernice 92/12/EHS, zrušenej smernicou o spotrebných daniach (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1, Mim. vyd. 09/001, s. 179).

55. Podľa článku 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach nemôže potreba uviesť daňové označenie na tovar podliehajúci spotrebnej dani bez toho, aby boli dotknuté opatrenia na zamedzenie akýmkoľvek daňovým podvodom, únikom alebo zneužitiu dane, vytvoriť prekážky voľnému pohybu tohto tovaru.

56. Na rozdiel od názoru Komisie nejde o porušenie tohto ustanovenia. Sporná portugalská právna úprava stanovuje, že lehota na predaj balíčkov cigariet sa končí na konci tretieho mesiaca toho roku, ktorý nasleduje po roku uvedenom na daňovom označení. Obmedzenie predaja, ktoré uplatňuje Komisia, tak nie je dôsledkom použitia daňového označenia, ale s ním súvisí len v tom rozsahu, v akom sa odkazuje na tam uvedený rok. Na posúdenie portugalskej právnej úpravy však táto okolnosť nemôže byť rozhodujúca, keďže rok uvedenia na trh môže byť vyznačený na balíčkoch cigariet aj inak, ako na daňovom označení.

57. Aj v prípade, že by sa mal článok 27 vykonávacieho nariadenia posudzovať podľa článku 39 ods. 3 smernice o spotrebných daniach, je potrebné zamietnuť existenciu prekážok voľnému pohybu tovaru. Bez ohľadu na otázku, či je vôbec možné opatrenia, ktorých nediskriminačné uplatnenie v tomto prípade nie je sporné, kvalifikovať ako prekážky v zmysle článku 39 ods. 3, tieto opatrenia slúžia v každom prípade na dosiahnutie legitímnych cieľov a v zásade nevedú k žiadnym pochybnostiam ohľadom s ohľadom na ich proporcionalitu. Práve naopak, zabezpečujú udržanie stabilných trhových podmienok, keďže je nimi zamedzené, aby predovšetkým veľkí, finančne silní účastníci trhu získali prostredníctvom predchádzania konkurenčnú výhodu.[26] Právna úprava tým tak v konečnom dôsledku prispieva aj k tomu, aby bolo zabezpečené fungovanie vnútorného trhu.[27]

58. Z vyššie uvedeného vyplýva, že druhý žalobný dôvod je nedôvodný.

C – *Záver a trovy*

59. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa prvému žalobnému dôvodu má čiastočne vyhovieť a v zostávajúcej časti je potrebné žalobu zamietnuť.

60. Podľa článku 138 ods. 3 rokovacieho poriadku, ak mali účastníci konania úspech len v časti predmetu konania, každý z nich znáša vlastné trovy konania okrem prípadu, ak Súdny dvor považuje za oprávnené vzhľadom na okolnosti prípadu, že účastník konania okrem znášania vlastných trov konania je povinný nahradiť časť trov konania druhého účastníka. Keďže obidve strany žiadajú zaviazať druhú stranu na náhradu trov konania a Portugalsko prehralo len v časti, navrhujem, aby Komisia bola zaviazaná nahradiť tomuto členskému štátu polovicu jeho trov konania. O trovách vedľajších účastníkov je potrebné rozhodnúť podľa článku 140 ods. 1 rokovacieho poriadku.

V – Návrh

61. Navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol takto:

1. Portugalská republika si nesplnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 9 ods. 1 smernice 2008/118/ES a porušila zásadu proporcionality tým, že balíčky cigariet, ktoré už boli v určitom zdaňovacom období zdanené a uvedené do daňového voľného obehu, sa nemôžu po uplynutí lehoty

26 — Použitie predchádzania ako prostriedku na cielené odbúranie častí trhu predpokladá aj štúdia vyhotovená pre Európsku komisiu „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 a nasl.

27 — V súvislosti s týmto cieľom pozri odôvodnenie 2 a 8 smernice o spotrebných daniach.

stanovenej článkom 27 vykonávacieho nariadenia č. 1295/2007 uvádzať na trh a predávať verejnosti ani vtedy, ak spotrebná daň uplatniteľná na cigarety s účinnosťou pre rok nasledujúci po danom zdaňovacom období nebola zvýšená.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Portugalská republika znáša polovicu svojich vlastných trov konania. Komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť polovicu trov konania Portugalskej republiky.

4. Belgické kráľovstvo, Estónska republika a Poľská republika znášajú svoje vlastné trovy konania.