STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 4. května 2006 [1]

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Rakousko) klade otázky týkající se především výkladu bodu 6 odst. 2 Přílohy XIII Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie [2].

2. Přesněji jde o to, zda Rakouská republika může uplatňovat právní úpravu, podle které osvobození od spotřební daně je omezeno na 25 kusů, co se týče cigaret dovezených ze Slovinska, pokud jsou dovážené do Rakouska v osobních zavazadlech osob s bydlištěm v tomto členském státu, které vstupují bezprostředně na jeho daňové území přes pozemní hranici nebo hranici ve vnitrozemních vodách ze Slovinska.

I – Skutkový stav v původním řízení, právní rámec a otázky předložené Soudnímu dvoru

3. Tato žádost byla předložena v rámci žaloby podané A. Valeško, s bydlištěm v Rakousku, proti rozhodnutí Zollamt Klagenfurt (celní úřad v Klagenfurtu, dále jen „Zollamt") týkající se dovozu, dne 10. července 2004, 200 cigaret ze Slovinska na rakouské území, na základě kterého jí Zollamt zamítl možnost využít osvobození od spotřební daně 200 cigaret a uložil jí zaplatit daň z tabáku ze 175 cigaret překračujících uplatnitelné osvobození 25 cigaret.

4. Toto rozhodnutí o zamítnutí možnosti využít osvobození 175 cigaret dovezených A. Valeško bylo založeno na zákoně o daních

1 — Původní jazyk: portugalština.

2 — Úř. věst. 2003, L 236, s. 33 (dále jen „akt o přistoupení").

z tabáku (Tabaksteuergesetz) ze dne 31. srpna 1994 [3], zejména na jeho článku 29a.

5. Článek 29 odst. 1 TabStG zaprvé stanoví, že „[t]abákové výrobky, které získá fyzická osoba v rámci volného obchodu pro osobní spotřebu v jiném členském státě a které s sebou doveze na daňové území, jsou osvobozeny, pokud jsou určeny k soukromému a nikoli obchodnímu použití".

6. Článek 29a TabStG mimoto stanoví, že:

„1. Během přechodných období uvedených v čl. 44f odst. 2 je osvobození od spotřební daně na základě článku 29 pro tabákové výrobky, které jsou dováženy na daňové území v osobních zavazadlech cestujících, omezeno na:

[...]

3) 200 cigaret při vstupu z Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky.

2. Odchylně od odstavce 1 je osvobození od spotřební daně pro tabákové výrobky dovážené v osobních zavazadlech cestujících, kteří mají trvalé bydliště na daňovém území a kteří vstupují bezprostředně na daňové území přes pozemní hranici nebo hranici ve vnitrozemních vodách, během přechodných období uvedených v čl. 44f odst. 2 omezeno na:

[...]

2) 25 cigaret při vstupu ze Slovenské republiky, Republiky Slovinsko nebo Maďarské republiky."

7. Článek 44f odst. 2 bod 4 TabStG stanoví, že tento článek 29a vstupuje v platnost spolu s aktem o přistoupení a platí během přechodného období, co se týče konkrétně Republiky Slovinsko, až do 31. prosince 2007.

3 — BGBl. 704/1994 ve znění zákona, kterým se mění zdanění (Abgabenänderungsgesetz), ze dne 19. prosince 2003 (BGBl. I, 124/2003, dále jen „TabStG"),

8. Podle článku 3a nařízení týkající se osvobození od spotřební daně (Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung) ze dne 5. ledna 1995 [4]:

„1. Osvobození od spotřební daně pro tabákové výrobky dovezené v osobních zavazadlech cestujících, kteří mají trvalé bydliště na území, na němž se uplatňuje tato vyhláška, a kteří vstupují na toto území přes pozemní hranici, která je spojuje s jinými zeměmi, než jsou členské státy Evropské unie a členové ESVO, je omezeno na:

1. 25 cigaret nebo

[...]

2. Odstavec 1 se nevztahuje na tabákové výrobky, u nichž je prokázáno, že byly nabyty na území, na němž se uplatňuje vyhláška, nebo v rámci volného obchodu v jiném členském státě Evropské unie, a u kterých nedošlo k vrácení nebo úhradě spotřební daně.

3. Odstavec 1 se vztahuje také na tabákové výrobky, které jsou dovezeny ze švýcarského svobodného celního pásma Samnauntal.

[...]“

9. A. Valeško podala stížnost proti rozhodnutí Zollamt, který jí uložil uhradit daň z tabáku ze 175 cigaret přesahujících uplatnitelné osvobození 25 cigaret argumentujíc, že omezení osvobození na 25 cigaret stanovené v článku 29a TabStG je v rozporu s právem Společenství. Rozhodnutím ze dne 17. prosince 2004 Zollamt zamítl tuto stížnost jako neopodstatněnou.

10. A. Valeško tedy podala proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobu u Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, který položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být ustanovení obsažená v bodě 6 odst. 2 přílohy XIII aktu [o přistoupení], podle kterých mohou členské státy, po informování Komise a aniž by byl dotčen článek 8 směrnice Rady 92/12/EHS [ze dne 25. února 1992] o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

4 — BGBl. 3/1995. Toto nařízení bylo zejména změněno s účinností od 1. července 1997 vyhláškou (Änderung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung) ze dne 19. června 1997 (BGBl. II, 162/1997).

[Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179], ‚zachovat' po dobu, kdy se uplatňuje výše uvedená odchylka, na cigarety, které smějí být dovezeny na jejich území ze Slovinska bez dodatečné platby spotřební daně, stejná množstevní omezení jako ta, která se uplatňují s ohledem na dovozy ze třetích zemí, vykládána s ohledem na terminus technicus ‚zachovat' tak, že tato smluvní ustanovení povolují množstevní omezení, která platila v členském státě do okamžiku přistoupení Republiky Slovinsko, mimo jiné také pro Republiku Slovinsko, jakožto třetí zemi?

2) Měl-li by Soudní dvůr nicméně dospět k závěru, že zmíněná smluvní ustanovení nemají být vykládána tak, že připouští množstevní omezení, která platila v členském státě do okamžiku přistoupení Republiky Slovinsko, mimo jiné také pro Republiku Slovinsko jakožto třetí zemi, táže se:

Mají být články 23 ES, 25 ES a 26 ES vykládány tak, že právní úprava členského státu, podle níž je osvobození od spotřební daně pro tabák, který je dovážen v osobních zavazadlech cestujících, kteří mají trvalé bydliště na daňovém území členského státu a vstupují přes pozemní hranici nebo hranici ve vnitrozemních vodách bezprostředně na daňové území členského státu, omezeno na 25 kusů cigaret při vstupu z některých jiných členských států, neporušuje zásadu volného pohybu zboží, existuje-li takové množstevní omezení jen vůči svobodnému celnímu pásmu jediné třetí země (Švýcarsko) a je-li zároveň dovoleno dovážet do tohoto členského státu ze všech ostatních třetích zemí 200 kusů cigaret osvobozených od spotřební daně?"

11. Tyto otázky vedou Soudní dvůr k výkladu několika ustanovení práva Společenství, zejména a nejprve bodu 6 odst. 2 Přílohy XIII aktu o přistoupení, který stanoví, že:

„[...]

Odchylně od čl. 2 odst. 1 směrnice 92/79/EHS může Slovinsko odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 60 a 64 eur na 1 000 cigaret u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2007 s podmínkou, že během tohoto období Slovinsko postupně přiblíží sazby spotřební daně k celkové minimální spotřební dani stanovené směrnicí.

Aniž je dotčen článek 8 směrnice Rady 92/12/EHS [...], mohou členské státy po informování Komise zachovat po dobu, kdy se uplatňuje výše uvedená odchylka, na cigarety, které smějí být dovezeny na jejich území ze Slovinska bez dodatečné platby spotřební daně, stejná množstevní omezení jako ta, která se uplatňují s ohledem na dovozy ze třetích zemí. Členské státy, které využijí této možnosti, mohou provádět nezbytné kontroly s podmínkou, že tyto kontroly nemají vliv na řádné fungování vnitřního trhu."

12. Článek 8 směrnice 92/12 stanoví, že „pokud jde o výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované, z hlavní zásady vnitřního trhu vyplývá, že se spotřební daň vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty".

13. Podle čl. 45 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla [5]:

„Za podmínek uvedených v článcích 46 až 49 je osvobozeno od dovozního cla zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících ze třetích zemí, pokud se jedná o dovozy zcela neobchodní povahy."

14. Co se týče cigaret, čl. 46 odst. 1 písm. a) nařízení č. 918/83 stanoví jako maximální množství, na které se vztahuje osvobození uvedené v čl. 45 odst. 1, na 200 kusů.

15. Článek 49 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví:

„Členské státy mohou snížit hodnotu a/nebo [nebo] množství zboží, které lze osvobodit od dovozního cla, pokud je dovážejí:

— osoby s bydlištěm v příhraničním území,

— příhraniční pracovníci,

5 — Úř. věst. L 105, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 419.

— posádky dopravních prostředků, které zajišťují dopravu mezi třetí zemí a Společenstvím.

[...]“

16. Článek 1 směrnice Rady 69/169/EHS ze dne 28. května 1969 o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu [6], ve znění čtvrté směrnice Rady 78/1033/EHS ze dne 19. prosince 1978 [7] a směrnice Rady 94/4/ES ze dne 14. února 1994 [8] stanoví:

„Zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících je osvobozeno od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci cestovního ruchu mezi třetími zeměmi a Společenstvím, pokud se jedná o dovoz neobchodní povahy a úhrnná hodnota zboží nepřesahuje 175 zúčtovacích jednotek na osobu [ecu].“

17. Článek 4 odst. 1 písm. a) směrnice 69/169 stanoví, že každý členský stát stanoví, ohledně dovozu cigaret osvobozených od daní z obratu a spotřebních daní, množstevní omezení ve výši 200 kusů.

18. Článek 5 téže směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou snížit hodnotu a/nebo [nebo] množství zboží osvobozeného od daní až na jednu desetinu hodnot a/nebo [nebo] množství stanovených v [...] čl. 4 odst. 1 sloupci II, pokud toto zboží dovážejí z jiného členského státu osoby s bydlištěm v příhraničním území členského státu dovozu nebo sousedícího členského státu, příhraniční pracovníci nebo posádky dopravních prostředků používaných v mezinárodním cestovním ruchu.

Osvobození od daní u následujícího zboží však může být sníženo na tato množství:

a) tabákové výrobky

cigarety: 40 kusů

[...]

6 — Úř. věst. L 133, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 8.

7 — Úř. věst. L 366, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 73.

8 — Úř. věst. L 60, s. 14; Zvl. vyd. 09/01, s. 253, dále jen „směrnice 69/169“.

2. Členské státy mohou snížit hodnotu a/nebo [nebo] množství zboží osvobozeného od daní, pokud je ze třetí země dovážejí osoby s bydlištěm v příhraničním území, příhraniční pracovníci nebo posádky dopravních prostředků používaných v mezinárodním cestovním ruchu mezi třetími zeměmi a Společenstvím.

[...]

8. Členské státy mohou snížit množství zboží uvedeného v čl. 4 odst. 1 písm. a) a d) pro cestující přijíždějící z třetí země, kteří vstupují do členského státu."

II – Právní posouzení

19. Z uplatnitelných ustanovení rakouského práva vyplývá, že dovozy cigaret uskutečňované soukromě osobami s bydlištěm v Rakousku, které se vracejí pozemní cestou nebo vnitrozemskými vodami do Rakouska ze Slovinska, požívají množstevního osvobození od spotřební daně z 25 kusů. Naproti tomu jestliže tytéž osoby s bydlištěm v Rakousku dovážejí rovněž soukromě cigarety v rámci cesty ze třetí země, s výjimkou svobodného celního pásma Samnauntal, uplatnitelné osvobození bude 200 cigaret.

20. Rakouská právní úprava tedy uplatňuje osvobození od spotřební daně omezené na 25 cigaret pro dovozy z členského státu, v projednávaném případě z Republiky Slovinsko, které je *nižší* než osvobození 200 cigaret uplatnitelné na dovozy ze třetích zemí, s výjimkou svobodného celního pásma Samnauntal, které je totiž v obdobném postavení, jako je Republika Slovinsko. S dovozy cigaret do Rakouska uskutečněnými cestujícími z členského státu, v projednávaném případě z Republiky Slovinsko, se tedy zachází méně příznivě než s dovozy cigaret uskutečněnými z téměř všech třetích zemí.

21. Pokud je věc posuzována z tohoto hlediska, odhaluje zjevnou diskriminaci vůči dovozům tabáku z členského státu, v projednávaném případě Republiky Slovinsko, ve vztahu k dovozům tabáku uskutečňovaným cestujícími ze třetích zemí, s výjimkou svobodného celního pásma Samnauntal.

22. Takové rozdílné zacházení může být nicméně objektivně odůvodněno a výslovně povoleno právem Společenství. V tomto

ohledu je třeba připomenout, že bod 6 přílohy XIII aktu o přistoupení výslovně stanoví, že „mohou členské státy [...] zachovat [...] na cigarety, které smějí být dovezeny na jejich území ze Slovinska bez dodatečné platby spotřební daně, stejná množstevní omezení jako ta, která se uplatňují s ohledem na dovozy ze třetích zemí".

daně z přidané hodnoty nebo celních poplatků. Odpověď na tuto otázku je dána směrnicí 69/169 a nařízením č. 918/83. Z článku 4 odst. 1 písm. a) směrnice 69/169 a čl. 46 odst. 1 písm. a) nařízení č. 918/83 vyplývá, že takové osvobození je v zásadě ve výši 200 cigaret. Členské státy mají nicméně podle článku 5 směrnice 69/169 a čl. 49 odst. 1 nařízení č. 918/83 možnost snížit takové množstevní omezení dovozu.

III – První otázka

23. Předkládající soud soustřeďuje svou první otázku na problém výkladu pojmu „zachovat" uvedeném v bodě 6 odst. 2 přílohy XIII aktu o přistoupení. Jedná se o to určit, zda tento pojem umožňuje zachovat množstevní omezení, která se uplatňovala v Rakousku až do přistoupení Republiky Slovinsko, konkrétně vůči této zemi jakožto třetí zemi, nebo zda naopak tento pojem musí být chápán tak, že mohou být zachována množstevní omezení, která se v současnosti uplatňují v Rakousku vůči třetím zemím.

25. Zvlášť relevantní v tomto ohledu je čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169, podle kterého „[č]lenské státy mohou snížit množství zboží uvedeného v čl. 4 odst. 1 písm. a)", tedy množství 200 cigaret osvobozených od daní z obratu a spotřebních daní „pro cestující přijíždějící z třetí země, kteří vstupují do členského státu".

24. V každém případě, nezávisle na skutečnosti, že pojem „zachovat" v tomto bodě 6 je vykládán jako vztahující se k minulosti nebo současnosti, důležitým bodem je určit, jaká jsou množstevní omezení, která podle práva Společenství mohou členské státy uplatňovat na dovozy cigaret uskutečněné cestujícími ze třetích zemí osvobozené od spotřební daně,

26. V projednávaném případě totiž rakouská právní úprava, která omezuje dovoz osvobozený od spotřební daně na 25 cigaret, byla zavedena na základě tohoto čl. 5 odst. 8. Není tedy důležité pro výklad tohoto ustanovení – které je jádrem této věci – zda se myslí doba před nebo po přistoupení Republiky Slovinsko. Nejprve se budu věnovat

výkladu čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169, abych určil, zda umožňuje členským státům přijmout pouze ve vztahu k některým třetím zemím takovou právní úpravu, o kterou se jedná v projednávaném případě.

27. V tomto ohledu se Komise přesně domnívá, že dotčená rakouská právní úprava je neslučitelná s čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169. Tato právní úprava byla již před přistoupením Republiky Slovinsko v rozporu s právem Společenství. Podle tohoto názoru čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 umožňuje členskému státu snížit osvobození pod 200 cigaret, ale jedině jednotným způsobem bez rozlišení mezi třetími zeměmi. Skutečnost, že dotčená rakouská právní úprava uplatňuje pro téměř všechny třetí země osvobození ve výši 200 cigaret, zatímco pro jiné (v současnosti jedině svobodné celní pásmo Samnauntal) osvobození snížené na 25 cigaret, je diskriminací, která nemůže být na základě čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 připuštěna. Toto posledně uvedené ustanovení musí být vykládáno ve světle zásady práva mezinárodního obchodu, která zakazuje diskriminaci mezi různými třetími zeměmi.

28. Podle Komise Rakouská republika rovněž nemá právo přijmout právní úpravu, která snižuje osvobození na 25 cigaret pouze pro jednu kategorii osob, která není stanovena v čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169, tedy osob s bydlištěm v Rakousku, které překračují pozemní hranici nebo využívají vnitrozemskou vodní dopravu pro návrat do Rakouska ze Slovenska, Slovinska, Maďarska nebo svobodného celního pásma Samnauntal.

29. Nesdílím názor Komise. I když zásada zákazu diskriminace mezi třetími zeměmi, v jejímž světle by měl být čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 vykládán, v právu mezinárodního obchodu existuje [9], neznamená to, že každé rozdílné zacházení je zakázáno. Rozdílné zacházení může být odůvodněno objektivními důvody, které vylučují existenci skutečné diskriminace. Konkrétně je v projednávaném případě třeba členským státům přiznat možnost přijmout na základě čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 nezbytná opatření pro zachování účinnosti jejich režimů spotřebních daní z tabákových výrobků, jejichž přijetí je často motivováno důvody ochrany zdraví.

30. Samozřejmě, že opatření přijatá na základě čl. 5 odst. 8 nesmějí v žádném

9 — Viz zejména čl. I odst. 1, všeobecné dohody o clech a obchodu 1994 (dále jen „GATT").

případě být prostředkem libovolné nebo neoprávněné diskriminace mezi státy [10]. Nicméně nezdá se, že tomu tak je v případě dotčené rakouské právní úpravy. Tak jak to rakouská vláda tvrdí ve svém vyjádření, objektivní důvody odůvodňují, že v souladu s právem Společenství snížení omezení osvobození na 25 cigaret, přijaté rakouskou právní úpravou, není rozšířeno na všechny třetí země a všechny cestující bez rozlišení podle jejich bydliště.

31. Zaprvé je třeba poznamenat, že znění čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 má dosti široké rozpětí. Z tohoto znění vyplývá, že členské státy mohou zavést osvobození nižší než 200 cigaret pro dovozy uskutečněné cestujícími ze třetí země. Existuje tedy obecné právo, výslovně uznané samotným ustanovením uvedené směrnice, každého státu omezit množstevní omezení dovozu osvobozeného od spotřebních daní, co se týče specificky tabákových výrobků [11]. Ustanovení čl. 5 odst. 8 neukládá tedy členskému státu snížit tato množstevní omezení stejným způsobem bez jakéhokoli rozlišení pro všechny třetí země a všechny cestující. Je tedy důležité ověřit, zda s ohledem na účely sledované směrnicí 69/169 a zvláště jejím čl. 5 odst. 8 v projednávaném případě existuje objektivní odůvodnění rozdílného zacházení mezi třetími zeměmi a mezi skupinami cestujících.

32. Pokud jde o důvod existence uvedeného čl. 5 odst. 8 v souvislosti s obecnou strukturou směrnice 69/169, je třeba připomenout, že účelem této směrnice je obecně usnadnit mezinárodní cestovní ruch ze třetích zemí zjednodušením celního odbavení zboží dováženého v osobních zavazadlech cestujících [12]. Aby se dosáhlo tohoto výsledku, uvedená směrnice stanoví množstevní omezení nebo omezení hodnoty, do jejichž výše cestující ze třetích zemí mohou dovážet zboží ve svých osobních zavazadlech osvobozené od daní z obratu a spotřebních daní.

33. Článek 5 směrnice 69/169 nicméně stanoví, že členské státy mohou zavést omezení těchto limitů *a priori* a obecně stanovených v článcích 2 a 4 uvedené

10 — Viz článek XX GATT o všeobecných výjimkách, které umožňují členům Světové obchodní organizace uplatnit výjimky z pravidel GATT.

11 — Je třeba připomenout, že „podle ustálené judikatury Soudního dvora si členské státy zachovávají v oblasti, kterou upravuje směrnice 69/169, pouze omezenou pravomoc, kterou jim přiznávají samotná ustanovení směrnice“ [rozsudek ze dne 9. června 1992, Komise v. Španělsko (C-96/91, Recueil, s. I-3789, bod 10 a uváděná judikatura)].

12 — Rozsudek ze dne 15. června 1999, Heinonen (C-394/97, Recueil, s. I-3599, body 24 a 25). Podle závěrů generálního advokáta A. Saggia v této věci v bodě 16, ať už směrnice 69/169 nebo nařízení č. 918/83 „poskytují jednotlivcům právo dovážet na území členských států vymezené množství zboží nepodléhající clům nebo daním z obratu a spotřebním daním, pokud tento dovoz nemá obchodní povahu. Jedná se zjevně o opatření, jejichž účelem je jednak ulehčit mezinárodní cestovní ruch a jednak zjednodušit práci celních orgánů členských států“.

směrnice pro dovozy ze třetích zemí. Právo členských států stanovit taková omezení je tak výjimkou ve vztahu k obecnému cíli sledovanému směrnicí 69/169 usnadnit mezinárodní cestovní ruch zjednodušením celního odbavení v okamžiku dovozu zboží. V rámci těchto výjimek stanovených v článku 5 je v jeho odstavci 8 uvedeno právo přiznané členským státům omezit množstevní omezení na dovoz dvou výrobků, tedy tabáku, jakož i kávy a kávových extraktů a esencí.

34. Je pravda, že odstavec 2 téhož článku 5 stanoví, že členské státy „mohou snížit hodnotu a/nebo [nebo] množství zboží osvobozeného od daní", pokud je dovážejí v rámci přeshraničního styku s třetími zeměmi. Z takové skutečnosti nicméně nevyplývá, že odstavec 8 téhož článku 5 nemůže sloužit jako základ takové právní úpravy, jakou je dotčená rakouská právní úprava. Odstavec 8 se totiž týká pouze některých výrobků, tedy tabáku a kávy. Je speciální ve vztahu k odstavci 2, který má širší působnost, jelikož se uplatňuje na zboží obecně. Takže existence tohoto odstavce 2 nebrání tomu, aby právní úprava přijatá na základě odstavce 8 mohla rovněž zohlednit úvahy týkající se zeměpisné blízkosti státu původu tabákových výrobků nebo výrobků z kávy dovážených cestujícími. Takové úvahy mohou být zohledněny členským státem, když se rozhodne snížit množstevní omezení osvobození pro cigarety, aby čelil krátkodobým přeshraničním cestám do třetích zemí za účelem nákupu cigaret podléhajících mnohem nižším spotřebním daním.

35. Důvod existence práva snížit množstevní omezení dovozu stanovená v čl. 5 odst. 8 vyplývá ze specifičnosti dotyčných výrobků a z rozdílné vnitrostátní citlivosti ohledně jejich spotřeby. Jedná se o výrobky, tabák a kávu nebo kávové extrakty a esence, které mohou být stát od státu předmětem velkých cenových rozdílů z důvodu velmi rozdílného daňového zacházení, zvláště z hlediska spotřebních daní, kterým podléhají [13]. Je tomu tak zvláště v případě tabákových výrobků. I když cíle sledované státem tím, že přijal vysoké spotřební daně, mohou být velmi rozdílné, je cíl, spojený zejména s ochranou zdraví, odradit od spotřeby zcela legitimní [14]. Co se totiž týče typicky tabákových výrobků,

13 — Co se týče kávy, v současnosti pět členských států uplatňuje spotřební daň na tento výrobek. Viz v tomto ohledu návrh směrnice Rady o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně předložený Komisí [KOM(2006) 76 konečné, s. 5].

14 — Je dobře známo, že spotřební daně jsou nepřímé daně ze spotřeby, které mohou mít jednak rozpočtový cíl získat příjmy pro státní pokladnu a jednak cíl odradit od spotřeby některých výrobků, zejména z důvodů ochrany zdraví. Uznání této duality cílů spotřební daně je zjevné v rozsudku ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C-434/97, Recueil, s. I-1129, bod 19) a bodu 13 stanoviska generálního advokáta A. Saggia v téže věci. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera ve věci Van de Water (rozsudek ze dne 5. dubna 2001, C-325/99, Recueil, s. I-2729, bod 25).

zdanění je, jak to Společenství výslovně uznává, účinný nástroj jak odradit od spotřeby, a chránit tak zdraví obyvatelstev [15].

36. Vyplývá z toho, že členský stát je oprávněn na základě čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 přijmout opatření, která mu umožní vyhnout se tomu, aby jeho daňová politika zdanění tabákových výrobků byla neúspěšná. Pokud by osoby s bydlištěm v tomto státě mohly snadno odjet do třetích zemí, které uplatňují mnohem nižší zdanění cigaret – z důvodu, že nejsou povinny dodržovat celkovou minimální spotřební daň odpovídající dani stanovené v článku 2 směrnice 92/79/EHS [16] – a kupovat a dovážet tyto výrobky za mnohem nižší cenu, účinnost takové daňové politiky odradit od spotřeby cigaret by byla zjevně negativně ovlivněna.

37. Rakouská republika tedy musí mít možnost, zcela v souladu se zněním a s důvodem existence čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169, snížit na 25 cigaret množstevní omezení dovozu cigaret cestujícími vracejícími se pozemní cestou do této země *pouze* z některých třetích zemí. Navíc cestujícími, na které se takové snížené osvobození uplatňuje, mohou být pouze ty osoby, které mají bydliště v Rakousku, z důvodu, že totiž jsou adresáty daňové politiky ohledně tabákových výrobků, kterou členský stát může chtít legitimně chránit.

38. Je tedy možné objektivně odůvodnit rozdílné zacházení zpochybněné v projednávaném případě. Toto odůvodnění vyplývá ze spojení dvou prvků: neexistence, v zemích, na které se uplatňuje rozdílné zacházení, úrovně zdanění cigaret odpovídající minimální úrovni zdanění těchto výrobků stanovené právem Společenství, a zeměpisné blízkosti těchto zemí s Rakouskem, které podporují krátkodobé cesty osob s bydlištěm v Rakousku za účelem nákupů cigaret.

39. Pokud se takové okolnosti potvrdí, jak se tomu zdá být v tomto případě, rozdílné zacházení s některými sousedícími zeměmi ve vztahu k třetím zemím, které nejsou sousedy Rakouska nebo které, i když sousedy jsou, uplatňují vyšší úroveň zdanění cigaret než minimum stanovené právem Společenství, je objektivně odůvodněné.

15 — Článek 6 Rámcové úmluvy WHO o kontrole tabáku podepsané v Ženevě dne 21. května 2003 a schválené rozhodnutím Rady 2004/513/ES ze dne 2. června 2004 (Úř. věst. L 213, s. 8) stanoví, že „smluvní strany uznávají, že finanční a daňová opatření jsou účinným a důležitým prostředkem pro snížení spotřeby tabáku [...]“ *(neoficiální překlad)*.

16 — Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret (Úř. věst. L 316, s. 8; Zvl. vyd. 3/13, s. 202). Tento článek 2 ve znění směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002 (Úř. věst. L 46, s. 26; Zvl. vyd. 3/35, s. 182) zní následovně: „Každý členský stát uplatňuje celkovou minimální spotřební daň (specifická daň a valorická daň bez DPH), jejíž dopad je stanoven na 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) a která nesmí být nižší než 60 eur za 1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie. Od 1. července 2006 se částka ‚60 eur' nahrazuje částkou ‚64 EUR'.“

40. Takové rozdílné zacházení musí mimoto být přiměřené sledovanému cíli. Pokud by Rakouská republika, aby zabránila cestám za nákupem cigaret do sousedících zemí, které neuplatňují celkovou minimální spotřební daň z cigaret stanovenou právem Společenství, musela snížit množstevní omezení tohoto osvobození jednotným způsobem pro dovozy ze všech třetích zemí světa tím, že by zvolila přístup zastávaný Komisí, byla by taková právní úprava nepřiměřená ve vztahu ke sledovanému cíli.

41. Bylo by totiž zcela v rozporu se zásadou proporcionality, aby členské státy při výkonu práva, které je jim přiznáno na základě čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169, byly povinny buď snížit osvobození pro cestující přijíždějící z jakékoli třetí země, nebo naopak vůbec toto osvobození nesnížit. Takové řešení „všechno nebo nic" by pominulo, že hlavním cílem směrnice 69/169 je, to je třeba připomenou, cíl liberalizovat režim zdanění dovozů v mezinárodním cestovním ruchu mezi třetími zeměmi a Společenstvím a usnadnit tento ruch. Tento obecný cíl směrnice 69/169 je v určitém napětí s právem stanoveným v čl. 5 odst. 8 téže směrnice, vzhledem k tomu, že výkon tohoto práva má za následek znesnadnění mezinárodního cestovního ruchu. Rovnováha, kterou je třeba najít mezi výkonem práva stanoveným v čl. 5 odst. 8 a hlavním cílem směrnice 69/169 přitom znamená, že snížení osvobození cigaret přijaté členským státem na základě čl. 5 odst. 8 musí být provedeno tak, aniž by překračovalo to, co je nezbytné pro zajištění toho, aby byly cíle sledované státem a uznané právem Společenství dosaženy.

42. Jsem tak toho názoru, že čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 musí být vykládán tak, že je s tímto ustanovením v souladu právní úprava přijatá členským státem, která snižuje množstevní omezení osvobození dovozu cigaret uskutečněných soukromými osobami s bydlištěm v tomto členském státě pouze ze sousedících třetích zemí, které neuplatňují úroveň zdanění nejméně odpovídající minimální úrovni spotřební daně z cigaret stanovené právem Společenství.

43. V důsledku toho bod 6 přílohy XIII aktu o přistoupení musí být vykládán tak, že nebrání tomu, aby Rakouská republika přechodně zachovala snížené osvobození spotřební daně ve výši 25 kusů pro dovozy cigaret uskutečněné cestujícími s bydlištěm v tomto státě přijíždějícími ze Slovinska pozemní cestou nebo vnitrozemskými vodami, stejné osvobození v současnosti uplatňované Rakouskou republikou vůči sousedním zemím, které zůstaly po posledním rozšíření třetími zeměmi, vzhledem k tomu, že tyto země neuplatňují celkovou minimální spotřební daň z cigaret odpovídající dani stanovené v čl. 2 odst. 1 směrnice 92/79 ve znění směrnice 2002/10.

IV – Druhá otázka

44. Co se týče toho, jak odpovědět na druhou otázku položenou předkládajícím soudem, souhlasím s názorem rakouské vlády. Skutečnost, že snížené osvobození spotřební daně ve výši 25 cigaret se v současnosti uplatňuje pouze vůči svobodnému celnímu pásmu jediné třetí země (Švýcarsku), zatímco pro všechny ostatní třetí země je dovoz do Rakouska 200 cigaret osvobozených od spotřební daně povolen, je možné vysvětlit objektivní okolností, že po přistoupení Republiky Slovinsko je toto pásmo jediným pásmem sousedícím s Rakouskem náležícím třetí zemi, ve které se neuplatňuje úroveň zdanění nejméně odpovídající celkové minimální spotřební dani uložené právem Společenství. Taková situace nemůže negativně ovlivnit slučitelnost dotčené rakouské právní úpravy vzhledem k Republice Slovinsko (a vzhledem k ostatním novým sousedním členským státům Rakouska) během přechodného období, po které Republika Slovinsko nemusí uplatňovat celkovou minimální spotřební daň na cigarety uloženou právem Společenství. Taková situace nemůže rovněž znamenat, že uplatnitelnost takového sníženého osvobození vůči členskému státu, jako je Republika Slovinsko, stejně jako vůči svobodnému celnímu pásmu jediné třetí země, by mohlo podle slov předkládajícího soudu způsobit porušení zásady volného pohybu zboží ve smyslu článků 23 ES, 25 ES a 26 ES.

V – Závěry

45. Ve světle předcházejících úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt následujícím způsobem:

„1) Bod 6 odst. 2 přílohy XIII Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko

a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie musí být vykládán tak, že nebrání tomu, aby Rakouská republika přechodně zachovala snížené osvobození spotřební daně ve výši 25 kusů pro dovozy cigaret uskutečněné cestujícími s bydlištěm v tomto státě přijíždějícími ze Slovinska pozemní cestou nebo vnitrozemskými vodami, stejné osvobození v současnosti uplatňovanému Rakouskem vůči sousedním zemím, které zůstaly třetími zeměmi po posledním rozšíření, vzhledem k tomu, že tyto země neuplatňují celkovou minimální spotřební daň z cigaret odpovídající dani stanovené v čl. 2 odst. 1 směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret ve znění směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002.

2) Odpověď na předcházející otázku není negativně ovlivněna skutečností, že množstevní omezení stanovené dotčenou rakouskou právní úpravou existuje v současnosti jen vůči svobodnému celnímu pásmu jediné třetí země a že zároveň je dovoleno dovážet do Rakouska ze všech ostatních třetích zemí 200 cigaret osvobozených od spotřební daně. Taková situace není porušením článků 23 ES, 25 ES a 26 ES.“