Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 29. júna 2017 *

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Spotrebná daň z cigariet — Smernica 2008/118/ES — Vznik daňovej povinnosti — Miesto a moment vzniku daňovej povinnosti — Daňové označenia — Voľný pohyb výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani — Časové obmedzenie uvádzania na trh a predaja balíčkov cigariet — Zásada proporcionality“

Vo veci C-126/15,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 12. marca 2015,

Európska komisia, v zastúpení: F. Tomat a G. Braga da Cruz, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa,

proti

Portugalskej republike, v zastúpení: L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino a A. Cunha, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorú v konaní podporujú:

Belgické kráľovstvo, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

Estónska republika, v zastúpení: K. Kraavi-Käerdi, splnomocnená zástupkyňa,

Poľská republika, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

vedľajší účastníci konania,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet (spravodajca), E. Levits a F. Biltgen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

* Jazyk konania: portugalčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 27. októbra 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Európska komisia žiada Súdny dvor, aby určil, že 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 mimoriadne krátkej lehoty stanovenej článkom 27 Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (nariadenie č. 1295/2007 ministerstva financií a verejnej správy) z 1. októbra 2007 (*Diário da República*, séria 1, č. 189 z 1. októbra 2007), v jeho znení uplatniteľnom na túto žalobu (ďalej len „vyhláška č. 1295/2007“), Portugalská republika nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú podľa ustanovení článku 7, článku 9 prvého odseku a článku 39 ods. 3 smernice 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), ako aj zo zásady proporcionality.

Právny rámec

Právo Únie

2 Podľa odôvodnenia 31 smernice 2008/118:

„Členské štáty by mali mať možnosť stanoviť, aby tovar uvedený do daňového voľného obehu mohol byť označený buď daňovými označeniami, alebo vnútroštátnymi identifikačnými značkami. Používanie týchto označení alebo značiek by nemalo spôsobiť žiadne prekážky v obchodovaní v rámci Spoločenstva.

Vzhľadom na skutočnosť, že používanie týchto označení alebo značiek by nemalo viesť k dvojitému daňovému zaťaženiu, malo by sa upresniť, že členský štát, ktorý vydal tieto označenia alebo značky, vráti, odpustí alebo uvoľní akúkoľvek sumu zaplatenú alebo zabezpečenú s cieľom získať tieto označenia alebo značky, ak daňová povinnosť k spotrebnej dani vznikla v inom členskom štáte a ak sa tam spotrebná daň aj vybrala.

Členské štáty, ktoré vydali tieto označenia alebo značky, však môžu na účely zamedzenia akéhokoľvek zneužitia podmieniť vrátenie, odpustenie alebo uvoľnenie sumy predložením dôkazu, že tieto označenia alebo značky boli odstránené alebo zničené.“

3 Článok 7 ods. 1 a 2 smernice 2008/118 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;

b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov;

c) výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávnenej výroby, mimo režimu pozastavenia dane;

d) dovoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane.“

4 Článok 9 prvý odsek tejto smernice 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.“

5 Podľa článku 11 prvého odseku uvedenej smernice:

„Okrem prípadov uvedených v článku 33 ods. 6, článku 36 ods. 5 a článku 38 ods. 3, ako aj prípadov ustanovených v smerniciach uvedených v článku 1 môžu v situáciách určených členským štátom a v súlade s podmienkami, ktoré členský štát stanoví na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane, spotrebnú daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý sa uviedol do daňového voľného obehu, dotknutej osobe na jej žiadosť vrátiť alebo odpustiť príslušné orgány členského štátu, v ktorom sa tento tovar uviedol do daňového voľného obehu.“

6 Článok 39 tej istej smernice znie takto:

„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, alebo v prípadoch stanovených v článku 33 ods. 1 prvom pododseku a článku 36 ods. 1, keď vstúpi na ich územie.

…

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.

…“

Portugalské právo

7 Článok 106 Código dos Impostos Especiais de Consumo (zákon o spotrebných daniach, ďalej len „CIEC“) stanovuje:

„1. Uvedenie cigariet do daňového voľného obehu na účely spotreby podlieha predpisom o balení uplatniteľným v priebehu obdobia medzi 1. septembrom a 31. decembrom každého kalendárneho roka.

2. V priebehu obdobia stanoveného v predchádzajúcom odseku uvedenie cigariet do daňového voľného obehu na účely spotreby, vykonávané každý mesiac každým hospodárskym subjektom, nemôže prekročiť kvantitatívne hranice vyplývajúce z uplatnenia faktoru zvýšenia v rozsahu 10% na priemerné mesačné množstvo cigariet uvedených do voľného obehu na účely spotreby v priebehu 12 bezprostredne predchádzajúcich mesiacov.

3. Na účely predchádzajúceho odseku sa výpočet mesačného priemeru zakladá na celkovom množstve cigariet uvedených do voľného obehu na účely spotreby, neoslobodených od dane, dosiahnutom medzi 1. septembrom a 31. augustom nasledujúceho roka.

4. Každý hospodársky subjekt poskytne príslušnému colnému úradu najneskôr 15. septembra každého roka vyhlásenie uvádzajúce jeho mesačný priemer a stanovujúce kvantitatívnu hranicu uplatniteľnú na jeho prípad v priebehu obdobia platnosti balenia.

5. Za mimoriadnych situácií, riadne preukázaných náhlymi a časovo obmedzenými výkyvmi objemu predajov, nerešpektovanie uvedených kvantitatívnych hraníc možno povoliť, hoci tieto sa nezohľadnia na účely výpočtu mesačného priemeru pre nasledujúci rok.

6. Po uplynutí obdobia platnosti balenia a najneskôr na konci mesiaca január každého roka hospodársky subjekt poskytne príslušnému colnému úradu kontrolné vyhlásenie uvádzajúce celkové množstvo cigariet skutočne uvedených do voľného obehu na účely spotreby v priebehu platnosti balenia.

7. Množstvá cigariet prekračujúce kvantitatívnu hranicu uvedenú v odseku 4 podliehajú zaplateniu dane v sadzbe platnej k dátumu podania kontrolného vyhlásenia, ak sa prekročenie konštatuje konfrontáciou medzi údajmi uvedenými v tomto dokumente a údajmi spracovanými daňovou správou, bez toho, aby sa prípadne začalo konanie pre porušenie povinností.

8. Pravidlá uvedené v tomto článku sú individuálne uplatniteľné v kontinentálnom Portugalsku, autonómnom regióne Azory a autonómnom regióne Madeira, pričom povinnosti stanovené v predchádzajúcich odsekoch sa musia splniť na colnom úrade, kde sa spracujú uvedenia do voľného obehu na účel spotreby.“

8 Článok 27 nariadenia č. 1295/2007 znie:

„Na účely článku 93 ods. 7 [CIEC] výrobky zo spracovaného tabaku môžu byť predmetom uvedenia na trh a predaja verejnosti v týchto lehotách:

a) balíčky cigariet: až do konca tretieho mesiaca roku nasledujúceho po roku, ktorý je uvedený na pripojenom kolku;

b) jemne rezaný tabak určený na výrobu cigariet a iné tabaky na fajčenie: až do konca roku nasledujúceho po roku, ktorý zodpovedá pripojenému kolku;

c) cigary a cigarky: až do konca piateho roku nasledujúceho po roku, ktorý je uvedený na pripojenom kolku.“

9 Článok 109 Regime Geral das Infrações Tributárias (všeobecné pravidlá pre daňové delikty, ďalej len „RGIT“) stanovuje:

„1. Konania opísané v článku 96 tohto zákona, ktoré nepredstavujú trestný čin z dôvodu hodnoty dane alebo hodnoty tovaru, ktorý je predmetom porušenia, alebo nezávisle od týchto hodnôt, ak sú dôsledkom nedbanlivosti, možno potrestať peňažnou sankciou od 500 do 165 000 eur.

2. Pokutou od 250 do 165 000 eur sa potrestajú tieto konania:

…

o) odmietnutie, sťažovanie alebo bránenie v kontrole podmienok výkonu činnosti, najmä neposkytnutie informácií stanovených zákonom kontrolným orgánom;

p) uvoľnenie do voľného obehu na účely spotreby, zaslanie, držba alebo uvádzanie na trh výrobkov v rozpore s pravidlami upravujúcimi kolkové známky, balenie, držbu alebo uvádzanie na trh, najmä pokiaľ ide o kvantitatívne hranice, ktoré stanovuje [CIEC] a doplňujúca právna úprava;

…

4. Pokus je trestný.“

10 Podľa bodu 4.2.9 kapitoly XII príručky pre spotrebné dane môžu byť výrobky, ktoré sa už nemôžu predať vzhľadom na uplynutie lehoty stanovenej v článku 27 nariadenia č. 1295/2007, znova prepustené do voľného obehu na účely spotreby, prostredníctvom označenia novými kolkovými známkami pod colnou kontrolou.

Konanie pred podaním žaloby

11 Dňa 23. novembra 2009 Komisia začala konanie o nesplnenie povinnosti proti Portugalskej republike podľa článku 226 ES (teraz článok 258 ZFEÚ), keď tomuto členskému štátu zaslala výzvu, v ktorej uviedla, že Portugalsko nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo zásady proporcionality uplatňovanej vzhľadom na článok 6 a článok 21 ods. 2 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), keď na výrobky z tabaku, ktoré už boli zdanené a uvedené do daňového voľného obehu na účely spotreby, uvalila zákaz uvádzania na trh a predaja po uplynutí stanovenej lehoty roku nasledujúceho po roku uvedenom na pripojenej kolkovej známke, v súlade s článkami 27 a 28 nariadenia č. 1295/2007 (ďalej len „výzva z 23. novembra 2009“).

12 Listom z 12. januára Portugalská republika odmietla výhrady uvádzané Komisiou.

13 Dňa 4. júna 2010 Komisia zaslala Portugalskej republike doplňujúcu výzvu.

14 Komisia zopakovala svoje stanovisko uvedené vo výzve z 23. novembra 2009, keď sa v podstate domnievala, že Portugalská republika nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo zásady proporcionality, ako aj z článku 7, článku 9 prvého odseku a článku 39 ods. 3 smernice 2008/118, ktorá medzičasom zrušila a nahradila smernicu 92/12.

15 Listom z 25. augusta 2010 Portugalská republika opäť odmietla výhrady uvádzané Komisiou.

16 Dňa 22. júna 2012 Komisia zaslala Portugalskej republike odôvodnené stanovisko, v ktorom uvádzala záver, že tento členský štát si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo zásady proporcionality, ako aj z článku 7, článku 9 prvého odseku a článku 39 ods. 3 smernice 2008/118, keď na balíčky cigariet, ktoré už boli zdanené a uvedené do daňového voľného obehu na účely spotreby, uvalila zákaz uvádzania na trh a predaja verejnosti po uplynutí mimoriadne krátkej lehoty stanovenej článkom 27 nariadenia č. 1295/2007, končiacej v priebehu roka nasledujúceho po roku uvedenom na kolkovej známke. Komisia vyzvala Portugalskú republiku, aby v stanovenej lehote dvoch mesiacov prijala opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s týmto odôvodneným stanoviskom.

17 Listom z 3. augusta 2012 Portugalská republika odpovedala na toto odôvodnené stanovisko, keď v podstate uvádzala, že argumentácia Komisie nebola odôvodnená.

18 Dňa 31. mája 2013 Komisia zaslala Portugalskej republike doplňujúce odôvodnené stanovisko určené na opravu určitých chýb uvádzaných v odôvodnenom stanovisku z 22. júna 2012, ktoré ale v podstate obsahovalo rovnaký záver ako záver uvádzaný v poslednom citovanom stanovisku. Komisia vyzvala Portugalskú republiku, aby v stanovenej lehote dvoch mesiacov prijala opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s týmto doplňujúcim odôvodneným stanoviskom.

19 Listom z 3. júla 2013 Portugalská republika odpovedala na doplňujúce odôvodnené stanovisko a opätovne spochybnila dôvodnosť stanoviska Komisie.

20 Za týchto okolností sa Komisia rozhodla podať žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

O žalobe

O prvej výhrade založenej na porušení článkov 7 a 9 smernice 2008/118 a zásady proporcionality

Argumentácia účastníkov konania

21 Svojou prvou výhradou Komisia uvádza, že po tom, čo sú tabakové výrobky uvedené na trh, daňová právna úprava Európskej únie nepovoľuje členským štátom, aby tieto výrobky, vzhľadom na dátum uvoľnenia na spotrebu, podriadili ďalšej spotrebnej dani, než je splatná daň, alebo aby obmedzili ich distribúciu z daňových dôvodov. V Portugalsku podľa článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 balíčky cigariet s pripojenou kolkovou známkou určitého zdaňovacieho obdobia môžu byť predávané a uvádzané na trh do konca tretieho mesiaca roku nasledujúceho po roku, počas ktorého boli uvoľnené na spotrebu (ďalej len „sporné opatrenie“).

22 Komisia po prvé zastáva názor, že hoci toto opatrenie sleduje legitímny cieľ, v danom prípade predchádzanie podvodom a daňovým únikom, nerešpektuje zásadu proporcionality.

23 Uvedené opatrenie je založené na nevyvrátiteľnej domnienke, podľa ktorej všetky balíčky cigariet, ktoré nie sú predané, sa po uplynutí stanovenej lehoty musia považovať za uvoľnené na spotrebu v príliš vysokých množstvách v očakávaní zvýšenia sadzby spotrebnej dane. Tým, že táto domnienka odmieta možnosť predložiť dôkaz o opaku, je neprimeraná sledovanému cieľu.

24 Komisia dodáva, že opatrenia stanovené v článku 106 CIEC už umožňujú obmedziť množstvo cigariet, ktoré môže uviesť na portugalský trh jeden podnikateľský subjekt v období od 1. septembra do 31. decembra každého kalendárneho roka.

25 Podľa Komisie na to, aby sporné opatrenie mohlo byť odôvodnené cieľom boja proti daňovým podvodom, musí byť zvýšenie spotrebných daní z cigariet dostatočne významné. Počas posledných rokov ale v Portugalsku spotrebná daň z cigariet nebola významne zvýšená. Podľa údajov týkajúcich sa najžiadanejšej cenovej triedy (CPMV), cena za 1 000 cigariet sa zvýšila zo 170 eur v priebehu roka 2009 na 195 eur v priebehu roka 2014, čo predstavuje zvýšenie o 14,7% za obdobie piatich rokov, teda zvýšenie z 3,4 na 3,9 eura za balíček 20 cigariet.

26 Po druhé Komisia zastáva názor, že lehota stanovená portugalskou právnou úpravou dostatočne nezohľadňuje skladovacie lehoty rôznych výrobkov, ani sezónnu zmenu obratu.

27 Lehota stanovená v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 je mimoriadne krátka, najmä pre cigarety menej významných značiek, pre ktoré je vo všeobecnosti potrebná dlhšia lehota na dosiahnutie očakávaného obratu. Komisia v tejto súvislosti odkazuje na článok 14 smernice 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), ktorý stanovuje, že iné tabakové výrobky ako cigarety, ktoré nevyhovujú ustanoveniam tejto smernice, môžu byť naďalej predávané na trhu najviac dva roky od dátumu nadobudnutia účinnosti uvedenej smernice, oproti jednému roku pri cigaretách. Vysvetľuje, že tieto lehoty boli stanovené, aby sa zohľadnila sezónna zmena obratov s týmito výrobkami.

28 Komisia okrem toho poznamenáva, že rozdiel existujúci medzi lehotou pre uvádzanie na trh a predaj balíčkov cigariet, ktorá je uvedená v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007, a lehotami uvádzania na trh a predaja iných tabakových výrobkov uvedenými v článku 27 písm. b) a c) tohto nariadenia zjavne poukazuje na neprimeranú povahu sporného opatrenia.

29 Po tretie podľa Komisie toto opatrenie so sebou prináša dodatočné náklady a straty pre podnikateľské subjekty, keďže po uplynutí lehoty stanovenej v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 jediné ekonomicky schodné riešenie, ktoré majú k dispozícii, je zničenie nepredaných balíčkov, čo zdôrazňuje disproporciu medzi uvádzanými cieľmi a účinkami sporného opatrenia.

30 Po štvrté Komisia zastáva názor, že hoci ochrana verejného zdravia je legitímnym cieľom, ktorý sleduje sporné opatrenie, toto opatrenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa. Portugalská republika nepreukázala, ako toto opatrenie doposiaľ prispelo k zníženiu spotreby tabaku.

31 Po piate Komisii nie je zrejmé, ako uvedené opatrenie môže prispievať k boju proti neoprávnenému obchodovaniu s tabakom a zabezpečovať daňové príjmy.

32 Po šieste Komisia zastáva názor, že sankcie stanovené portugalskou právnou úpravou v prípade nerešpektovania článku 27 nariadenia č. 1295/2007, ktoré môžu dosahovať až 165 000 eur, sa prípadne môžu ukázať ako neprimerané, najmä ak sa zohľadní obmedzené zvýšenie spotrebných daní v Portugalsku počas posledných rokov, ako aj obmedzenia týkajúce sa uvádzania na trh stanovené v článku 106 CIEC.

33 Vo svojom vyjadrení k žalobe Portugalská republika uvádza, že článok 27 nariadenia č. 1295/2007, keďže je založený na dôvodoch verejného poriadku, rešpektuje články 7 a 9 smernice 2008/118, ako aj zásadu proporcionality.

34 Na úvod Portugalská republika uvádza, že portugalský systém kolkových známok vychádza do veľkej miery zo skutočnosti, že základná farba kolkovej známky sa mení každý rok. Je to najmä táto charakteristika, ktorá tomuto systému udeľuje rovnováhu a umožňuje mu dosiahnuť sledované ciele. Podľa portugalskej právnej úpravy tak tabakový výrobok uvoľnený na spotrebu v priebehu roku 2015 musí byť označený kolkovou známkou zodpovedajúcou tomuto roku a v zásade sa musí uviesť na trh do 31. decembra 2015, pretože od 1. januára 2016 vstupuje do platnosti nová kolková známka s odlišnou základnou farbou. Články 27 a 28 nariadenia č. 1295/2007 stanovujú výnimku z tejto zásady, keď povoľujú uvádzanie na trh a maloobchodný predaj tabakových výrobkov po skončení roka zodpovedajúceho pripojenej kolkovej známke. Trvanie platnosti ročnej kolkovej známky je tak v praxi 15 mesiacov.

35 Po prvé, pokiaľ ide o predchádzanie podvodom a daňovým únikom, Portugalská republika uvádza, že kvantitatívne hranice stanovené v článku 106 CIEC samy osebe nie sú dostačujúce na dosiahnutie tohto cieľa. V prípade, ak by tieto obmedzenia neexistovali, pre podnikateľské subjekty disponujúce významnou finančnou silou by bolo jednoduché pristúpiť k masívnym uvoľneniam na spotrebu pred začiatkom obdobia platnosti balenia, napríklad v mesiacoch júl a august, a disponovať výrobkami na sklade na zásobovanie trhu v nasledujúcom roku.

36 Sporné opatrenie tiež bráni skresleniu hospodárskej súťaže medzi veľkými a malými podnikateľskými subjektmi. Hoci článok 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 nezakazuje predaj a uvádzanie balíčkov cigariet na trh po uplynutí lehoty, ktorú stanovuje, podnikateľské subjekty disponujúce významnou finančnou kapacitou by mali veľkú konkurenčnú výhodu, pretože by v nasledujúcom roku disponovali menej drahými výrobkami než konkurenti s obmedzenejšou finančnou kapacitou.

37 Po druhé lehota troch mesiacov je postačujúca, keďže podľa údajov, ktorými disponuje portugalská daňová správa, priemerné trvanie obmeny skladových zásob cigariet sú dva mesiace.

38 V dôsledku toho Portugalská republika uvádza, že ak na konci mesiaca marec každého roka zostávajú tabakové výrobky na sklade, nie je to preto, že lehota stanovená v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 je mimoriadne krátka, ako to tvrdí Komisia, ale pre skutočnosť, že podnikateľské subjekty pristúpili pred začiatkom obdobia platnosti balenia k nadmernému uvoľňovaniu na spotrebu, ktorého cieľom je vytvoriť dostatočné zásoby na to, aby v nasledujúcom roku a počas maximálneho povoleného obdobia uvádzali na trh výrobky označené kolkovou známkou z predchádzajúceho roka.

39 Po tretie, pokiaľ ide o náklady, ktoré znášajú podnikateľské subjekty z dôvodu sporného opatrenia, Portugalská republika spochybňuje tvrdenia, ktoré v tejto súvislosti uvádza Komisia. Keďže spotrebné dane, ktoré predstavujú 78,08% ceny cigariet, sú v prípade zničenia balíčkov nepredaných cigariet vrátené v lehote uvedenej v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007, náklady na zničenie nie sú veľmi vysoké v porovnaní s cenou výrobku vychádzajúceho z továrne.

40 Portugalská republika spresňuje, že podľa údajov, ktorými disponuje, viaceré podnikateľské subjekty praktizujú, že do colných skladov vracajú výrobky, ktoré už nemôžu byť uvádzané na trh v zmysle článku 27 nariadenia č. 1295/2007, s cieľom, aby sa na tieto výrobky mohlo pripojiť nové daňové označenie, ako aj nová maloobchodná cena. Tieto operácie so sebou prinášajú iba malé náklady, keďže si nevyžadujú zložitú technológiu.

41 Po štvrté Portugalská republika zdôrazňuje, že hoci sporné opatrenie sleduje ciele v oblasti výberu daňových príjmov, zodpovedá tiež cieľom ochrany verejného zdravia, najmä zníženia spotreby tabakových výrobkov.

42 Po piate, pokiaľ ide o boj s neoprávneným obchodovaním s tabakom, Portugalská republika uvádza, že tento cieľ vo veľkej miere závisí od systému kolkových známok, ktorého základným prvkom je sporné opatrenie. V tejto súvislosti poznamenáva, že každoročná zmena základnej farby kolkovej známky vedie k dobrým výsledkom, keďže robí falšovanie kolkovej známky zložitejším a bráni zneužívaniu.

43 Po šieste, pokiaľ ide o uplatňovanie sankcií v prípade nerešpektovania článku 27 nariadenia č. 1295/207, ktoré môžu dosahovať 165 000 eur, Portugalská republika uvádza, že výška uloženej pokuty je upravená v závislosti od závažnosti skutku, ktorého sa dopustil páchateľ porušenia, ako aj od hospodárskej situácie a dodáva, že táto suma musí, pokiaľ to je možné, prevyšovať hospodársky zisk, ktorý páchateľ porušenia týmto porušením získal.

44 Komisia vo svojej replike trvá na svojom stanovisku.

45 Pokiaľ ide o cieľ predchádzania podvodom, poznamenáva, že nariadenie č. 1295/2007 sa uplatňuje vo všetkých prípadoch, nezávisle od vývoja úrovne zdanenia cigariet, čo postačuje na preukázanie disproporčnej povahy sporného opatrenia.

46 Komisia zdôrazňuje, že hoci maximálna doba obmeny balíčkov cigariet dosahuje podľa údajov predložených Portugalskou republikou dva mesiace, táto doba je iba priemernou dobou.

47 Pokiaľ ide o náklady na ťarchu podnikateľských subjektov, Komisia pochybuje o dôvodnosti tvrdenia Portugalskej republiky, podľa ktorého je ekonomicky schodné opätovne uviesť do predaja balíčky cigariet, ktoré neboli predané do konca lehoty stanovenej v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007. Také tvrdenie odporuje stanovisku, ktoré prijal tento členský štát v priebehu správnej časti konania a vychádza zo skutočností, ktoré časovo nasledujú po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, teda po 1. auguste 2013.

48 V každom prípade Komisia pripomína, že náklady vyplývajúce zo sporného opatrenia, spojené s procesom opätovného okolkovania balíčkov cigariet, zostávajú na ťarchu podnikateľských subjektov, a to hoci je zvýšenie sadzby spotrebnej dane nízke, či žiadne, čo preukazuje disproporčnú povahu tohto opatrenia.

49 Vo svojej duplike Portugalská republika poznamenala, že keďže Komisia zastáva názor, že trojmesačná lehota uvedená v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 je „príliš krátka“, Komisia implicitne uznáva, že v priebehu určitého roka musí existovať hraničný dátum pre uvádzanie balíčkov cigariet opatrených príslušnou kolkovou známkou zodpovedajúcou predchádzajúcemu roku na trh. Komisia však nepredložila žiadny údaj, pokiaľ ide o to, čo podľa nej predstavuje primeranú lehotu.

50 Pokiaľ ide o náklady, ktoré znášajú podnikateľské subjekty z dôvodu sporného opatrenia, Portugalská republika uznáva, že jej stanovisko sa od štádia správnej časti konania vyvinulo. Tento vývoj je však spôsobený zmenou skutkovej situácie, keďže počas tejto časti konania portugalským orgánom nebola doručená žiadna žiadosť o označenie balíčkov cigariet novým daňovým označením. Takéto žiadosti boli podávané až od roku 2014, ako to umožnil správny obežník z 20. decembra 2012.

51 Vo svojich vyjadreniach vedľajšieho účastníka konania Belgické kráľovstvo, Estónska republika a Poľská republika podporujú návrhy Portugalskej republiky.

52 V pripomienkach podaných v reakcii na vyjadrenie vedľajšieho účastníka, ktoré podali Belgické kráľovstvo, Estónska republika a Poľská republika, Komisia zotrvala na svojom stanovisku.

Posúdenie Súdnym dvorom

53 Svojou prvou výhradou Komisia v podstate uvádza, že článok 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 porušuje článok 7 a článok 9 prvý odsek smernice 2008/118, ako aj zásadu proporcionality v rozsahu, v akom stanovuje, že balíčky cigariet už raz uvedené na portugalský trh nemôžu byť viac uvádzané na trh ani predávané po treťom mesiaci roku nasledujúceho po roku, počas ktorého boli uvoľnené na spotrebu.

– O porušení článkov 7 a 9 smernice 2008/118

54 Po prvé treba pripomenúť, že podľa článku 7 smernice 2008/118 daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu na účely spotreby a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu na účely spotreby uvedený. Podľa článku 9 prvého odseku tejto smernice uplatňujú sa tie podmienky 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 na účely spotreby.

55 Z týchto ustanovení vyplýva, že hoci právo Únie určuje moment, ku ktorému vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani, odkazuje na právo členských štátov pre stanovenie podmienok vzniku daňovej povinnosti a sadzby spotrebnej dane.

56 Preto a v rozpore s tým, čo uplatňuje Komisia, nemožno z uvedených ustanovení vyvodzovať zákaz uložený členským štátom časovo obmedzovať predaj cigariet, ktoré boli legálne uvedené na trh, ako to uviedla generálna advokátka v bode 25 svojich návrhov.

57 Komisia tiež nemôže platne tvrdiť, že článok 27 nariadenia č. 1295/2007 má za dôsledok záväzok hospodárskych subjektov platiť dodatočnú spotrebnú daň za balíčky cigariet, ktoré už boli legálne uvoľnené na spotrebu. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že v prípade, ak tieto podnikateľské subjekty majú v držbe ku koncu lehoty stanovenej v uvedenom článku 27 balíčky cigariet, ktoré neboli predané, uvedené podnikateľské subjekty môžu buď požiadať o vrátenie už skôr zaplatenej spotrebnej dane, pokiaľ budú balíčky zničené pod colnou kontrolou, alebo vykonať nové uvoľnenie predmetných výrobkov na spotrebu, prostredníctvom okolkovania novými kolkovými známkami pod colnou kontrolou, keď táto operácia predstavuje autonómny vznik zdaniteľnej udalosti.

58 Z toho vyplýva, že argumentácia Komisie, podľa ktorej článok 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 ako taký porušuje článok 7 a článok 9 prvý odsek smernice 2008/118, nemôže uspieť.

59 Po druhé treba poznamenať, že členské štáty majú oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov (rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 22 a citovaná judikatúra) a že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý smernica 2008/118 sleduje, ako to vyplýva z jej odôvodnenia 31, ako aj článku 11 a článku 39 ods. 3 prvého pododseku.

60 Je nesporné, že predmetné opatrenie je opatrením, ktorého cieľom je predchádzať uvoľneniu nadmerných množstiev balíčkov cigariet na spotrebu na konci roka v očakávaní zvýšenia spotrebnej dane. Ako to Komisia navyše výslovne uznala vo svojich vyjadreniach, takéto uvoľnenie na spotrebu v nadmerných množstvách v očakávaní budúceho zvýšenia sadzby spotrebnej dane predstavuje formu zneužívania, ktorému sú členské štáty oprávnené predchádzať akýmikoľvek vhodnými opatreniami.

61 Keďže článok 9 prvý odsek smernice 2008/118 odkazuje pri určení podmienok vzniku daňovej povinnosti a sadzby spotrebnej dane na vnútroštátne právo účinné k dátumu vzniku daňovej povinnosti na spotrebnej dani, takéto právo priznané členským štátom nevyhnutne predpokladá možnosť členských štátov prijať opatrenia takej povahy, aké sú stanovené v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007.

62 Ako to však poznamenala generálna advokátka v bode 32 svojich návrhov, členské štáty musia pri výkone oprávnení, ktoré im poskytuje právo Únie, dodržiavať všeobecné právne zásady, ku ktorým patrí aj zásada proporcionality, ktorú Komisia považuje v danej veci za porušenú.

63 Treba preto skúmať, či je sporné opatrenie neprimerané a či z tohto dôvodu porušuje článok 9 prvý odsek smernice 2008/118.

– O porušení zásady proporcionality

64 Treba pripomenúť, že zásada proporcionality ukladá členským štátom použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46, ako aj z 22. októbra 2015, Impresa Edilux a SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, bod 29 a citovanú judikatúru). Judikatúra Súdneho dvora v tejto súvislosti spresňuje, že pokiaľ sa ponúka výber medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné prikloniť sa k najmenej obmedzujúcemu opatreniu a spôsobené ťažkosti nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom (rozsudky z 12. júla 2001, Jippes a i., C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81, ako aj z 9. marca 2010, ERG a i., C-379/08 a C-380/08, EU:C:2010:127, bod 86).

65 Pokiaľ ide po prvé o ciele sledované sporným opatrením, Portugalská republika uvádza, že okrem predchádzania podvodom a daňovým únikom toto opatrenie má za cieľ zachovanie zdravej hospodárskej súťaže, ochrany verejného zdravia, ako aj boj proti neoprávnenému obchodovaniu s tabakom. Je nesporné, že tieto ciele sú legitímne.

66 Pokiaľ ide po druhé o primeranú povahu sporného opatrenia, treba konštatovať, že zákaz uvádzať na trh a predávať balíčky cigariet po marci roku nasledujúceho po roku, počas ktorého boli uvoľnené na spotrebu, má za účinok zánik akéhokoľvek motívu podnikateľských subjektov prikročiť k uvoľneniu nadmerných množstiev týchto tabakových výrobkov na spotrebu v očakávaní budúceho zvýšenia dane, pretože podnikateľské subjekty sú povinné stiahnuť nepredané balíčky po tejto lehote z trhu. Naopak, absencia sporného opatrenia by bránila alebo spomaľovala nadobudnutie účinku budúceho zvýšenia sadzby spotrebnej dane, ktorá vo všeobecnosti so sebou prináša zvýšenie predajnej ceny balíčkov cigariet.

67 Toto opatrenie je v dôsledku toho primerané na dosiahnutie legitímnych cieľov, ktorými sú boj proti podvodom a daňovým únikom, ako aj ochrana verejného zdravia. Pokiaľ ide o tento posledný cieľ, treba dodať, že Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ ide o tabakové výrobky, daňová právna úprava predstavuje dôležitý a efektívny nástroj boja proti konzumácii týchto výrobkov, a teda ochrany verejného zdravia (rozsudky z 5. októbra 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, bod 58, a zo 4. marca 2010, Komisia/Francúzsko, C-197/08, EU:C:2010:111, bod 52).

68 Uvedené opatrenie tiež umožňuje predísť tomu, aby boli podnikateľské subjekty s významnou finančnou silou v hospodárskej súťaži zvýhodnené tým, že budú trh zásobovať nadmerne v porovnaní s konkurentmi, ktorí majú nižšiu finančnú kapacitu, a teda prispieva k zabezpečeniu zdravej hospodárskej súťaže.

69 Naopak, Portugalská republika neuvádza dostatočne zrozumiteľným spôsobom ako zákaz uvádzať na trh a predávať po uplynutí určitej lehoty výrobky, ktoré už boli legálne zdanené spotrebnou daňou, umožňuje bojovať proti neoprávnenému obchodovaniu s tabakom. Nemožno sa teda domnievať, že toto opatrenie je vhodné na boj proti neoprávnenému obchodovaniu.

70 Pokiaľ ide po tretie o nevyhnutnosť sporného opatrenia, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Komisii prislúcha preukázať existenciu údajného nesplnenia povinnosti. Je to totiž Komisia, kto musí Súdnemu dvoru predložiť dôkazy nevyhnutné na to, aby Súdny dvor preveril existenciu tohto nesplnenia, pričom sa nemôže odvolávať na akékoľvek domnienky (rozsudok z 24. novembra 2016, Komisia/Španielsko, C-461/14, EU:C:2016:895, bod 50 a citovaná judikatúra).

71 V tejto súvislosti, pokiaľ ide po prvé o tvrdenie Komisie, podľa ktorého kvantitatívne hranice uvoľňovania cigariet na spotrebu stanovené v článku 106 CIEC už samy osebe predstavujú opatrenie postačujúce na dosiahnutie sledovaných cieľov, treba poznamenať, že podľa tohto ustanovenia uvoľňovanie cigariet na spotrebu nemôže v priebehu obdobia od 1. septembra do 31. decembra každého kalendárneho roku prekročiť kvantitatívne hranice vyplývajúce z uplatnenia faktoru zvýšenia v rozsahu 10% na priemerné mesačné množstvo cigariet uvoľnených na spotrebu v priebehu predchádzajúceho roka.

72 Treba však konštatovať, že uvedené ustanovenie môže obísť podnikateľský subjekt, ktorý sa rozhodne uvoľniť na spotrebu nadmerné množstvo cigariet počas obdobia predchádzajúceho 1. septembru. V tejto súvislosti, ako vyplýva z údajov poskytnutých Portugalskou republikou, uvoľnenie cigariet na spotrebu v mesiaci august 2014 vzrástlo o 241% v porovnaní s mesačným priemerom. Nezdá sa teda, že by kvantitatívne hranice stanovené v článku 106 CIEC boli samy osebe dostatočné na účinný boj proti uvoľňovaniu nadmerných množstiev cigariet na spotrebu v očakávaní zvýšenia sadzby spotrebnej dane.

73 Po druhé, pokiaľ ide o argument Komisie založený na trojmesačnej lehote stanovenej sporným opatrením, treba konštatovať, že Komisia nespochybňuje potrebu stanoviť lehotu na dosiahnutie sledovaných cieľov, ale vytýka Portugalskej republike, že stanovila príliš krátku lehotu. V tejto súvislosti odkazuje na smernicu 2001/37, ktorá stanovuje nové požiadavky týkajúce sa označovania tabakových výrobkov a pre cigarety na účely splnenia týchto požiadaviek stanovuje prechodné obdobie jedného roka.

74 V tejto súvislosti treba uviesť, že lehota na predaj, ktorá by trvala až do konca roku nasledujúceho po roku uvoľnenia na spotrebu, by viedla k tomu, že nová sadzba spotrebnej dane by sa vzťahovala na cigarety, ktoré boli uvoľnené na spotrebu najneskôr až jeden rok po nadobudnutí účinnosti zvýšenia dane. Ako to v podstate uvádza generálna advokátka v bode 41 svojich návrhov, takáto dlhá lehota predaja by značne obmedzila účinnosť článku 27 nariadenia č. 1295/2007.

75 Navyše v odpovedi na argument Portugalskej republiky založený na skutočnosti, že trojmesačná lehota je postačujúca vzhľadom na to, že priemerná doba obmeny skladových zásob cigariet sú dva mesiace, sa Komisia obmedzuje na tvrdenie, že ide o priemernú lehotu a že táto lehota nezohľadňuje sezónne zmeny ani skutočnosť, že obmena je dlhšia pre cigarety menej významných značiek, pričom sa nedovoláva podrobného argumentu umožňujúceho stanoviť, aká by bola, podľa jej názoru, primeraná lehota.

76 Okrem toho treba konštatovať, že lehota troch mesiacov, počas ktorej cigarety možno uvádzať na trh a predávať, sa v každom prípade týka iba tých cigariet, ktoré boli uvoľnené na spotrebu na konci mesiaca december predchádzajúceho kalendárneho roka. Totiž v prípade, ak sú cigarety uvoľnené na spotrebu v mesiaci január alebo február rovnakého roku, ako je rok zodpovedajúci pripojenej kolkovej známke, možno ich predávať až do mesiaca marec nasledujúceho roka, čo ponecháva na uplynutie obdobie štrnástich až pätnástich mesiacov. Čím skôr v priebehu roka teda dôjde k uvoľneniu cigariet na spotrebu, tým dlhšia je doba na ich predaj.

77 Okrem toho okolnosť, že článok 27 nariadenia č. 1259/2007 stanovuje dlhšie lehoty na predaj pre jemne rezaný tabak určený na výrobu cigariet a iné tabaky na fajčenie, ako aj pre cigary a cigarky nespochybňuje toto konštatovanie, pretože tieto výrobky sa odlišujú od obyčajných cigariet tým, že každý z nich má svoju vlastnú dobu obmeny skladových zásob.

78 Po tretie, pokiaľ ide o tvrdenie Komisie založené na absencii významného zvýšenia spotrebných daní na tabakové výrobky v Portugalsku v priebehu posledných rokov, treba poznamenať, že sporné opatrenie sa uplatňuje vo všetkých prípadoch vrátane prípadu, kde sadzba spotrebnej dane klesla alebo zostala nezmenená. Za takýchto okolností je motivácia podnikateľských subjektov zásobiť trh nadmernými množstvami cigariet počas určitého roku minimálna alebo žiadna, pretože spotrebné dane, ktoré budú musieť zaplatiť v nasledujúcom roku, sa nezmenia. V dôsledku toho za takýchto okolností sa sporné opatrenie nezdá byť potrebné na dosiahnutie sledovaných cieľov.

79 V rozpore s tým, čo uvádza Portugalská republika, sledované ciele možno dosiahnuť menej obmedzujúcim a rovnako vhodným spôsobom, pokiaľ by sa sporné opatrenie uplatňovalo iba v prípade zvýšenia sadzby spotrebnej dane na cigarety. Za absencie zvýšenia totiž neexistuje motív podnikateľských subjektov uvoľniť na spotrebu nadmerné množstvá cigariet s cieľom vyhnúť sa plateniu vyšších spotrebných daní.

80 Z toho vyplýva, že keďže sporné opatrenie sa uplatňuje tiež za absencie zvýšenia sadzby spotrebnej dane, prvá výhrada, ako to uviedla generálna advokátka v bode 46 svojich návrhov, je dôvodná. V zostávajúcej časti výhrady z vyššie uvedených úvah vyplýva, že tvrdenia uvádzané Komisiou týkajúce sa nevyhnutnosti tohto opatrenia nemôžu uspieť.

81 Po štvrté sa treba ubezpečiť, že sporné opatrenie neprimerane nepoškodzuje záujmy podnikateľských subjektov.

82 Pokiaľ ide po prvé o tvrdenie Komisie týkajúce sa existencie nevyvrátiteľnej domnienky, podľa ktorej všetky balíčky cigariet, ktoré nie sú predané po uplynutí lehoty uvedenej v článku 27 nariadenia č. 1295/2007, treba považovať za uvoľnené na spotrebu v nadmerných množstvách, Komisia v tejto súvislosti odkazuje na rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623), v ktorom Súdny dvor rozhodol, pokiaľ ide o zaisťujúce opatrenie zrážky daňového úveru na dani z pridanej hodnoty, ktorá môže byť vrátená, že nevyvrátiteľná domnienka ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie účinného vrátenia dane, a porušuje zásadu proporcionality tým, že zdaniteľnej osobe neumožňuje predložiť dôkaz opaku pri súdnom preskúmaní zo strany exekučného súdu.

83 Treba však uviesť, že sporné opatrenie sa odlišuje od opatrenia, ktorého sa týkala vec, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623), keďže v prejednávanom prípade, ak balíčky cigariet zostávajú nepredané po uplynutí lehoty uvedenej v článku 27 nariadenia č. 1295/2007, dotknuté podnikateľské subjekty môžu buď požiadať o vrátenie skôr zaplatenej spotrebnej dane, pokiaľ tieto balíčky boli zničené pod colným dohľadom, alebo vykonať nové uvedenie predmetných balíčkov na trh prostredníctvom okolkovania novými kolkovými známkami pod colným dohľadom. V dôsledku toho je tento rozsudok irelevantný.

84 Okrem toho, ako to uviedla generálna advokátka v bode 49 svojich návrhov, priznať podnikateľským subjektom možnosť predložiť dôkaz o tom, že cigarety neboli uvedené do voľného obehu v nadmernom, ale v normálnom množstve, ako to požaduje Komisia, by si vyžadovalo preskúmanie každého jednotlivého prípadu, a predstavovalo by značnú administratívnu záťaž. Takýto systém by sťažoval uplatňovanie portugalskej právnej úpravy a viedol by k nejasnostiam, pokiaľ ide napríklad o určenie primeraných referenčných množstiev. Podľa judikatúry Súdneho dvora členským štátom nemožno uprieť možnosť uskutočniť legitímne ciele, akými sú boj proti podvodom a daňovým únikom, ako aj ochrana zdravia a zdravej a spravodlivej hospodárskej súťaže, zavedením pravidiel, ktoré sa dajú ľahko regulovať a kontrolovať (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. februára 2009, Komisia/Taliansko, C-110/05, EU:C:2009:66, bod 67, a z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko, C-400/08, EU:C:2011:172, bod 124).

85 V dôsledku toho tvrdenie týkajúce sa existencie nevyvrátiteľnej domnienky nemôže uspieť.

86 Po druhé, pokiaľ ide o tvrdenie Komisie týkajúce sa nákladov, ktoré musia podnikateľské subjekty znášať z dôvodu sporných opatrení, zo spisu vyplýva, že od mesiaca december 2012 podnikateľské subjekty, ktoré do uplynutia lehoty stanovenej v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 nepredali všetky balíčky cigariet uvoľnené na spotrebu, majú na výber medzi ich zničením, s ktorým sa spája vrátenie zaplatenej spotrebnej dane, ktorá predstavuje 78,08% ceny cigariet, a novým uvoľnením týchto balíčkov na spotrebu prostredníctvom okolkovania novými kolkovými známkami.

87 Hoci je v tejto súvislosti nesporné, že tieto dva typy operácií vytvárajú pre podnikateľské subjekty náklady, Komisia nepreukázala, že tieto náklady sú neprimerané legitímnym cieľom, ktoré sporné opatrenie sleduje.

88 Podnikateľské subjekty totiž musia znášať tieto náklady len vtedy, ak prikročia k uvoľňovaniu nadmerných množstiev na spotrebu. Je nesporné, že trh cigariet je charakterizovaný veľmi málo elastickým dopytom a skutočnosťou, že podnikateľské subjekty poznajú správanie tohto trhu. Navyše sadzba spotrebnej dane uplatniteľnej v predmetnom roku je známa vopred, a to 15. októbra predchádzajúceho roku. Z toho vyplýva, že podnikateľské subjekty môžu pristúpiť k obozretnému plánovaniu dopytu po cigaretách, tak aby sa predišlo vytváraniu nadmerných skladových zásob, ktoré by ich mohli nútiť stiahnuť z trhu nepredané balíčky cigariet, a preto znášať náklady spojené s ich zničením alebo ich opätovným balením. V dôsledku toho sa tvrdenie Komisie týkajúce sa nákladov vyvolaných sporným opatrením musí zamietnuť.

89 Pokiaľ ide po tretie o tvrdenie Komisie založené na tom, že sankcie uvedené v článku 109 RGIT sú neprimerané z dôvodu, že môžu dosahovať až 165 000 eur, treba konštatovať, že podľa ustanovení uvedených v článku 109 RGIT, citovaných Komisiou, za tam uvedené porušenia možno uložiť pokutu od 250 do 165 000 eur alebo od 500 do 165 000 eur. Komisia nepreukázala a dokonca ani nenamietala, že tento abstraktný rámec pokút sa uplatňoval neprimerane.

90 Z toho vyplýva, že nepríjemnosti spôsobené podnikateľským subjektom nie sú neprimerané vzhľadom na legitímne ciele, ktoré sleduje sporné opatrenie, ako to poznamenala generálna advokátka v bode 52 svojich návrhov.

91 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy je prvá výhrada dôvodná iba v tom, že sporné opatrenie sa uplatňuje tiež za absencie zvýšenia sadzby spotrebnej dane nadobúdajúceho účinok v roku nasledujúcom po roku, ktorý je uvedený na kolkovej známke. V zostávajúcej časti sa prvá výhrada musí zamietnuť.

O druhej výhrade založenej na porušení článku 39 ods. 3 smernice 2008/118 a zásady proporcionality

Argumentácia účastníkov konania

92 Komisia uvádza, že sporné opatrenie porušuje tiež článok 39 ods. 3 smernice 2008/118, keďže vytvára prekážky voľného pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani. Obava dovozcov z nepredania cigariet v prípade zvýšenia sadzby spotrebnej dane v lehote stanovenej v článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 by ich mohla odrádzať od normálnych nákupov najmä z iných členských štátov, a teda vplývať na obchodovanie v miere, ktorá ide nad rámec toho, čo je potrebné najmä na boj proti nadmernému uvoľňovaniu na spotrebu pred zvýšením spotrebnej dane.

93 Portugalská republika zastáva názor, že sporné opatrenie nemá za dôsledok žiadnu diskrimináciu medzi vnútroštátnymi výrobkami a výrobkami pochádzajúcimi z iných členských štátov. Vysvetľuje, pričom ju v tejto súvislosti podporuje Estónska republika a Poľská republika, že toto opatrenie je plne odôvodnené cieľom ochrany verejného zdravia, ochrany hospodárskej súťaže, predchádzania podvodom a daňovým únikom a že nejde nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie dosiahnutia týchto cieľov.

Posúdenie Súdnym dvorom

94 Treba pripomenúť, že podľa článku 39 ods. 3 smernice 2008/118, 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 daňové označenia alebo vnútroštátne identifikačné značky nevytvárali prekážky voľnému pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

95 Treba konštatovať, že článok 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007 sa obmedzuje na to, že stanovuje, že balíčky cigariet môžu byť predmetom uvádzania na trh a predaja až do konca tretieho mesiaca roku nasledujúceho po roku, ktorý je uvedený na pripojenej kolkovej známke. Takéto časové obmedzenie uvádzania na trh a predaja balíčkov cigariet, kritizované Komisiou, teda nie je dôsledkom používania daňového označenia a má s daňovým označením spojitosť iba v rozsahu, v akom odkazuje na rok tam uvedený, ako to uviedla generálna advokátka v bode 56 svojich návrhov. Navyše dátum uvoľnenia cigariet na spotrebu môže byť uvedený na inom nosiči než kolková známka.

96 Keďže táto žaloba o nesplnenie povinnosti sa týka iba článku 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007, posúdenie jeho súladu s právom Únie sa preto nemôže vykonať podľa kritérií článku 39 smernice 2008/118.

97 Z uvedeného vyplýva, že druhá výhrada nemôže uspieť.

98 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že tejto žalobe treba vyhovieť iba v tom, že sporné opatrenie sa uplatňuje tiež za absencie zvýšenia sadzby spotrebnej dane nadobúdajúceho účinok v roku nasledujúcom po roku, ktorý je uvedený na kolkovej známke, a v zostávajúcej časti ju treba zamietnuť.

99 Za týchto okolností tým, že sa stanovilo, že cigarety uvedené do daňového voľného obehu a uvoľnené na spotrebu v priebehu určitého roku sa už nemôžu uvádzať na trh ani predávať verejnosti po uplynutí lehoty stanovenej článkom 27 písm. a) nariadenia č. 1295/2007, ak neexistuje zvýšenie sadzby spotrebnej dane na tieto výrobky nadobúdajúce účinok v nasledujúcom roku, si Portugalská republika nesplnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 9 prvého odseku smernice 2008/118/ES a zo zásady proporcionality.

O trovách

100 Podľa článku 138 ods. 3 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, 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.

101 V prejednávanej veci aj Komisia a aj Portugalská republika navrhli zaviazať druhú stranu na náhradu trov konania. Keďže Portugalská republika nemala úspech iba v časti žaloby o nesplnenie povinnosti, vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci treba Komisiu zaviazať na náhradu polovice trov konania, ktoré vynaložil tento členský štát.

102 V súlade s článkom 140 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku znášajú členské štáty a inštitúcie, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Tým, že sa stanovilo, že cigarety uvedené do daňového voľného obehu a uvoľnené na spotrebu v priebehu určitého roka sa už nemôžu uvádzať na trh ani predávať verejnosti po uplynutí lehoty stanovenej článkom 27 písm. a) Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (nariadenie č. 1295/2007 ministerstva financií a verejnej správy) z 1. októbra 2007 (*Diário da República*, séria 1, č. 189 z 1. októbra 2007), v jeho znení uplatniteľnom na túto žalobu, ak neexistuje zvýšenie sadzby spotrebnej dane na tieto výrobky nadobúdajúce účinok v nasledujúcom roku, si Portugalská republika nesplnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 9 prvého odseku smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS, a zo zásady proporcionality.**

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

3. **Portugalská republika znáša polovicu svojich vlastných trov konania.**

4. **Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť polovicu trov konania, ktoré vynaložila Portugalská republika.**

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

Podpisy