



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

29. června 2017*

„Nesplnění povinnosti státem — Spotřební daň z cigaret — Směrnice 2008/118/ES — Vznik daňové povinnosti — Místo a okamžik vzniku daňové povinnosti — Daňové značení — Volný pohyb zboží podléhajícího spotřební dani — Časové omezení uvádění na trh a prodeje balení cigaret — Zásada proporcionality“

Ve věci C-126/15,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 12. března 2015,

Evropská komise, zastoupená F. Tomat a G. Braga da Cruzem, jako zmocněnci,

žalobkyně,

proti

Portugalské republice, zastoupené L. Inez Fernandesem, N. Silva Vitorinem a A. Cunha, jako zmocněnci,

žalované,

podporované:

Belgickým královstvím, zastoupeným M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

Estonskou republikou, zastoupenou K. Kraavi-Käerdi, jako zmocněnkyní,

Polskou republikou, zastoupenou B. Majczynou, jako zmocněncem,

vedlejšími účastníky řízení,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet (zpravodaj), E. Levits a F. Biltgen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

* Jednací jazyk: portugálština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 27. října 2016,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika tím, že pro balení cigaret, která již byla v určitém roce zdaněna a propuštěna ke spotřebě, zakázala po uplynutí příliš krátké lhůty, stanovené v článku 27 Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (vyhláška ministerstva financí a veřejné správy č. 1295/2007) ze dne 1. října 2007 (*Diário da República*, 1. série, č. 189 ze dne 1. října 2007), ve znění použitelném na tuto žalobu (dále jen „vyhláška č. 1295/2007“), uvádění na trh a prodej veřejnosti, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 7, čl. 9 prvního pododstavce a čl. 39 odst. 3 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12), jakož i ze zásady proporcionality.

Právní rámec

Unijní právo

- 2 V bodě 31 odůvodnění směrnice 2008/118 se uvádí:

„Členské státy by měly mít možnost stanovit, že zboží propuštěné ke spotřebě musí nést daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení. Použití těchto značení by však nemělo klást jakékoli překážky obchodu uvnitř Společenství.

Použití těchto značení by nemělo vést k dvojímu daňovému zatížení, a proto by mělo být objasněno, že jakákoli částka zaplacená nebo zajištěná za účelem získání těchto značení musí být vrácena, prominuta nebo uvolněna členským státem, který tato značení vydal, vznikla-li daňová povinnost ke spotřební dani a tato spotřební daň byla vybrána v jiném členském státě.

Aby se však zabránilo případnému zneužití, měly by mít členské státy, které značení vydaly, možnost toto vrácení, prominutí nebo uvolnění podmínit předložením důkazu o tom, že tato značení byla odstraněna nebo zničena.“

- 3 Článek 7 odst. 1 a 2 směrnice 2008/118 stanoví:

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

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

- a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění;
- b) držení zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána podle použitelných právních předpisů Společenství a vnitrostátních právních předpisů;
- c) výroba zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněné výroby nebo

d) dovoz zboží podléhajícího spotřební dani, včetně neoprávněného dovozu, pokud není zboží podléhající spotřební dani bezprostředně po dovozu umístěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně.“

4 Článek 9 první pododstavec této směrnice stanoví:

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

5 Podle čl. 11 prvního pododstavce uvedené směrnice:

„Vedle případů uvedených v čl. 33 odst. 6, čl. 36 odst. 5 a čl. 38 odst. 3 a případů stanovených směrnicemi uvedenými v článku 1 mohou příslušné orgány členského státu, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě v situacích stanovených tímto členským státem a v souladu s podmínkami, které členské státy stanoví za účelem předcházení případným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu, vrátit nebo prominout na žádost dotyčné osoby spotřební daň z daného zboží.“

6 Článek 39 téže směrnice zní následovně:

„1. Aniž je dotčen čl. 7 odst. 1, mohou členské státy vyžadovat, aby zboží podléhající spotřební dani v okamžiku propuštění ke spotřebě na jejich území nebo v případech stanovených v čl. 33 odst. 1 prvním pododstavci a čl. 36 odst. 1 při vstupu na jejich území neslo daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení používané pro daňové účely.

[...]

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

[...]“

Portugalské právo

7 Článek 106 Código dos Impostos Especiais de Consumo (zákon o spotřebních daních, dále jen „CIEC“) stanoví:

„1. Propuštění cigaret ke spotřebě podléhá omezujícím pravidlům, která platí v průběhu období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku.

2. V průběhu období stanoveného v předchozím odstavci nesmí propuštění cigaret ke spotřebě, které je měsíčně prováděno každým hospodářským subjektem, překročit množstevní limity vyplývající z použití faktoru zvýšení o 10 % oproti průměrnému měsíčnímu množství cigaret propuštěných ke spotřebě v průběhu dvanácti bezprostředně předcházejících měsíců.

3. Pro účely předcházejícího odstavce vychází výpočet měsíčního průměru z celkového množství cigaret propuštěných ke spotřebě neosvobozených od daně dosaženého v období od 1. září předchozího roku do 31. srpna následujícího roku.

4. Každý hospodářský subjekt předloží příslušnému celnímu úřadu nejpozději do 15. září každého roku prvotní prohlášení uvádějící jeho měsíční průměr a stanovující množstevní limit, který se v jeho případě použije během období, kdy platí omezující pravidla.

5. Za mimořádných situací, řádně odůvodněných náhlými a časově omezenými výkyvy objemu prodeje lze povolit nedodržení uvedených množstevních limitů, tato překročení se však nezohlední pro účely výpočtu měsíčního průměru pro následující rok.

6. Po uplynutí období, kdy platí omezující pravidla, a nejpozději na konci měsíce ledna každého roku hospodářský subjekt předloží příslušnému celnímu úřadu revidované prohlášení uvádějící celkové množství cigaret skutečně propuštěných ke spotřebě v průběhu období, kdy platí omezující pravidla.

7. Množství cigaret překračující množstevní limit uvedený v odstavci 4 podléhá zaplacení daně se sazbou platnou k datu podání revidovaného prohlášení, je-li překročení konstatováno na základě porovnání údajů uvedených v tomto dokumentu a údajů zpracovaných daňovou správou, aniž je dotčena možnost případného zahájení deliktního řízení.

8. Pravidla stanovená v tomto článku jsou individuálně použitelná v kontinentálním Portugalsku, autonomní oblasti Azory a autonomní oblasti Madeira, přičemž povinnosti stanovené v předcházejících odstavcích musí být splněny u celního úřadu, který zpracovává propuštění ke spotřebě.“

8. Článek 27 vyhlášky č. 1295/2007 zní následovně:

„Pro účely čl. 93 odst. 7 [CIEC] mohou být vyrobené tabákové výrobky uvedeny na trh a prodávány veřejnosti v následujících lhůtách:

- a) balení cigaret: do konce třetího měsíce roku následujícího po roce, který je uveden na nalepené kolkové známce;
- b) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a jiný tabák ke kouření: do konce roku následujícího po roce, který je uveden na nalepené kolkové známce;
- c) doutníky a doutníčky: do konce pátého roku, který následuje po roce, který je uveden na nalepené kolkové známce.“

9. Článek 109 Regime Geral das Infrações Tributárias (obecný předpis o daňových deliktech, dále jen „RGIT“) stanoví:

„1. Jednání popsaná v článku 96 tohoto zákona, která nepředstavují trestný čin z důvodu hodnoty daňového odvodu nebo hodnoty zboží, které je předmětem porušení, nebo nezávisle na těchto hodnotách, pokud jsou důsledkem nedbalosti, mohou být potrestána pokutou od 500 do 165 000 eur.

2. Pokutou od 250 do 165 000 eur budou potrestána následující jednání:

[...]

- o) odmítnutí, bránění nebo zamezení kontrole podmínek výkonu činnosti, zejména neposkytnutí informací stanovených zákonem kontrolním orgánům;
- p) propuštění ke spotřebě, expedice, držba nebo uvedení na trh výrobků v rozporu s pravidly týkajícími se kolkových známek, balení, držby, nebo uvádění na trh, zejména pokud jde o množstevní limity stanovené [CIEC] a doplňujícími právními předpisy;

[...]

4. Pokus je trestný.“

- 10 Podle bodu 4.2.9 kapitoly XII příručky ke spotřebním daním mohou být výrobky, které nesmějí být dále uváděny na trh nebo prodávány vzhledem ke lhůtě, která je stanovena v článku 27 vyhlášky č. 1295/2007, znovu propuštěny ke spotřebě, budou-li označeny novými kolkovými známkami pod celní kontrolou.

Postup před zahájením soudního řízení

- 11 Dne 23. listopadu 2009 zahájila Komise proti Portugalské republice řízení o nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES (nyní článek 258 SFEU), když tomuto členskému státu zaslala výzvu dopisem, v níž uvedla, že Portugalská republika tím, že na vyrobené tabákové výrobky, které již byly zdaněny a propuštěny ke spotřebě, vydala podle článků 27 a 28 vyhlášky č. 1295/2007 zákaz uvádění na trh a prodeje po uplynutí stanovené lhůty roku následujícího po roku, který je uveden na vylepené kolkové známce, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze zásady proporcionality uplatňované ve světle článku 6 a čl. 21 odst. 2 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) (dále jen „výzva dopisem ze dne 23. listopadu 2009“).
- 12 Dopisem ze dne 12. ledna 2010 odmítla Portugalská republika skutečnosti vytýkané Komisí.
- 13 Dne 4. června 2010 zaslala Komise Portugalské republice doplňující výzvu dopisem.
- 14 Komise v ní zopakovala své stanovisko uvedené ve výzvě dopisem ze dne 23. listopadu 2009, když měla v podstatě za to, že Portugalská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze zásady proporcionality, jakož i z článku 7, čl. 9 prvního pododstavce a čl. 39 odst. 3 směrnice 2008/118, kterou byla v mezidobí zrušena a nahrazena směrnicí 92/12.
- 15 Dopisem ze dne 25. srpna 2010 Portugalská republika opět odmítla skutečnosti vytýkané Komisí.
- 16 Dne 22. června 2012 zaslala Komise Portugalské republice odůvodněné stanovisko, v němž dospěla k závěru, že tento členský stát tím, že pro balení cigaret, která již byla zdaněna a propuštěna ke spotřebě, po uplynutí příliš krátkých lhůt, které jsou stanoveny v článku 27 vyhlášky č. 1295/2007 a končí v průběhu roku, který následuje po roce uvedeném na kolkové známce, zakázal uvádění na trh a prodej veřejnosti, nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají ze zásady proporcionality, jakož i z článku 7, čl. 9 prvního pododstavce a čl. 39 odst. 3 směrnice 2008/118. Komise vyzvala Portugalskou republiku, aby ve lhůtě dvou měsíců přijala opatření nezbytná k tomu, aby vyhověla tomuto odůvodněnému stanovisku.
- 17 Dopisem ze dne 3. srpna 2012 odpověděla Portugalská republika na toto odůvodněné stanovisko, přičemž v podstatě tvrdila, že argumentace Komise je neopodstatněná.
- 18 Dne 31. května 2013 zaslala Komise Portugalské republice doplňující odůvodněné stanovisko, kterým měly být opraveny některé chyby vyskytující se v odůvodněném stanovisku ze dne 22. června 2012, které ale obsahovalo v podstatě stejný závěr jako posledně uvedené stanovisko. Komise vyzvala Portugalskou republiku, aby ve lhůtě dvou měsíců přijala opatření nezbytná k tomu, aby vyhověla tomuto doplňujícímu odůvodněnému stanovisku.
- 19 Dopisem ze dne 3. července 2013 odpověděla Portugalská republika na doplňující odůvodněné stanovisko a opětovně zpochybnila opodstatněnost stanoviska Komise.

20 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

K žalobě

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení článků 7 a 9 směrnice 2008/118 a zásady proporcionality

Argumentace účastníků řízení

- 21 Prvním žalobním důvodem Komise tvrdí, že jakmile jsou tabákové výrobky uvedeny na trh, daňové právní předpisy Evropské unie neumožňují členským státům, aby tyto výrobky, vzhledem k datu propuštění ke spotřebě, zatížily kromě již splatné daně další spotřební daní, nebo aby omezily jejich distribuci z daňových důvodů. V Portugalsku přitom podle čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 mohou být balení cigaret s připojenou kolkovou známkou určitého zdaňovacího období prodávána a uváděna na trh pouze do konce třetího měsíce roku následujícího po roce, během něhož byla propuštěna ke spotřebě (dále jen „sporné opatření“).
- 22 Zaprvé má Komise za to, že přestože toto opatření sleduje legitimní cíl, v projednávaném případě předcházení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nerespektuje zásadu proporcionality.
- 23 Uvedené opatření se totiž opírá o nevyvratitelnou domněnku, podle níž se všechna neprodaná balení cigaret musí po uplynutí stanovené lhůty považovat za balení, která byla v očekávání zvýšení sazby spotřební daně propuštěna ke spotřebě v nadměrném množství. Tím, že tato domněnka nepřipouští možnost předložit důkaz opaku, je nepřiměřená sledovanému cíli.
- 24 Komise dodává, že již opatření stanovená v článku 106 CIEC umožňují omezit množství cigaret, které může na portugalský trh uvést jeden hospodářský subjekt během období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku.
- 25 Komise má za to, že aby sporné opatření mohlo být odůvodněno cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, musí být zvýšení spotřebních daní z cigaret dostatečně významné. Během posledních let však v Portugalsku nebyla spotřební daň z cigaret významně zvýšena. Podle údajů týkajících se nejžádanější cenové kategorie (CPMV) se cena za 1 000 cigaret zvýšila ze 170 eur v průběhu roku 2009 na 195 eur v průběhu roku 2014, což představuje zvýšení o 14,7 % za období pěti let, to znamená zvýšení z 3,4 eur na 3,9 eur za balení dvaceti cigaret.
- 26 Zadruhé má Komise za to, že lhůta stanovená portugalskou právní úpravou dostatečně nezohledňuje doby trvanlivosti různých výrobků, ani sezónní výkyvy v obratu.
- 27 Lhůta stanovená v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 je totiž příliš krátká, zejména pro cigarety méně významných značek, pro které je obecně nutná delší lhůta pro dosažení očekávaného obratu. Komise v této souvislosti odkazuje na článek 14 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/37/ES ze dne 5. června 2001 o sblížení právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových výrobků (Úř. věst. 2001, L 194, s. 26), který stanoví, že jiné tabákové výrobky než cigarety, které neodpovídají ustanovením této směrnice, mohou být nadále nabízeny na trhu dva roky po dni, kdy uvedená směrnice vstoupila v platnost, oproti jednomu roku pro cigarety. Vysvětluje, že tyto lhůty byly stanoveny za účelem zohlednění sezónních výkyvů v obratu těchto výrobků.

- 28 Komise kromě toho zdůrazňuje, že rozdíl, který existuje mezi lhůtou pro uvedení na trh a prodej balení cigaret, která je stanovena v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007, a lhůtami pro uvedení na trh a prodej jiných tabákových výrobků, které jsou stanoveny v čl. 27 písm. b) a c) této vyhlášky, prokazuje nepřiměřenou povahu sporného opatření.
- 29 Zatřetí s sebou podle Komise toto opatření pro hospodářské subjekty přináší dodatečné náklady a ztráty, neboť po uplynutí lhůty stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007, je jediným ekonomicky schůdným řešením, které mají k dispozici, zničení neprodaných balení, což zdůrazňuje nepoměr mezi uváděnými cíli a účinky sporného opatření.
- 30 Začtvrté má Komise za to, že i když ochrana veřejného zdraví je legitimním cílem, který sleduje sporné opatření, toto opatření překračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné. Portugalská republika neprokázala, jak toto opatření doposud přispělo ke snížení spotřeby tabáku.
- 31 Zapáté Komise nerozumí, jak uvedené opatření může přispět k boji proti nezákonnému obchodu s tabákem a zajišťovat daňové příjmy.
- 32 Zašesté má Komise za to, že sankce stanovené portugalskou právní úpravou v případě nerespektování článku 27 vyhlášky č. 1295/2007, které mohou dosáhnout až 165 000 eur, se případně mohou ukázat jako nepřiměřené, zejména pokud se vezme v úvahu omezené zvýšení spotřebních daní v Portugalsku během posledních let, jakož i omezení týkající se uvádění na trh stanovená v článku 106 CIEC.
- 33 V žalobní odpovědi Portugalská republika uvádí, že článek 27 vyhlášky č. 1295/2007, vzhledem k tomu, že se opírá o důvody veřejného zájmu, respektuje články 7 a 9 směrnice 2008/118, jakož i zásadu proporcionality.
- 34 Úvodem Portugalská republika připomíná, že portugalský systém kolkových známek je do značné míry založen na skutečnosti, že podkladová barva kolkové známky se mění každý rok. Je to zejména tento charakteristický znak, který v tomto systému vytváří rovnováhu a umožňuje mu dosahovat sledovaných cílů. Podle portugalské právní úpravy tabákový výrobek propuštěný ke spotřebě v průběhu roku 2015 musí mít kolkovou známku odpovídající tomuto roku a v zásadě musí být uveden na trh do 31. prosince 2015, protože od 1. ledna 2016 vstupuje v platnost nová kolková známka s odlišnou podkladovou barvou. Články 27 a 28 vyhlášky č. 1295/2007 stanoví výjimku z této zásady, když povolují uvádění na trh a maloobchodní prodej tabákových výrobků po skončení roku odpovídajícího nalepené kolkové známce. Doba platnosti roční kolkové známky je tedy v praxi patnáct měsíců.
- 35 Zprvé, pokud jde o předcházení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, Portugalská republika uvádí, že množstevní limity stanovené v článku 106 CIEC nejsou samy o sobě dostačující pro dosažení tohoto cíle. V případě, že by existovaly pouze tyto limity, bylo by pro hospodářské subjekty disponující významnou finanční silou jednoduché provést masivní propuštění ke spotřebě před začátkem období balení, například v měsících červenci a srpnu, a disponovat výrobky na skladě pro zásobování trhu v následujícím roce.
- 36 Sporné opatření rovněž brání narušení hospodářské soutěže mezi velkými a malými hospodářskými subjekty. Pokud by totiž čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 nezakazoval prodej a uvádění balení cigaret na trh po uplynutí lhůty, kterou stanoví, hospodářské subjekty disponující významnými finančními možnostmi by měly velkou konkurenční výhodu, protože by během následujícího roku disponovaly levnějšími výrobky než konkurenti s omezenými finančními možnostmi.
- 37 Zadruhé lhůta tří měsíců je naprosto dostatečná, neboť podle údajů, kterými disponuje portugalská daňová správa, činí průměrná doba obměny skladových zásob cigaret dva měsíce.

- 38 Portugalská republika tedy uvádí, že pokud na konci měsíce března každého roku zůstávají tabákové výrobky na skladě, není to kvůli tomu, že lhůta stanovená v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 je příliš krátká, jak nesprávně tvrdí Komise, ale proto, že hospodářské subjekty provedly před začátkem období balení nadměrné propuštění ke spotřebě, jehož cílem bylo vytvořit dostatečné zásoby k tomu, aby v následujícím roce a během maximální povolené doby uváděly na trh výrobky s kolkovou známkou z předchozího roku.
- 39 Zatřetí, pokud jde o náklady, které nesou hospodářské subjekty z důvodu sporného opatření, Portugalská republika zpochybňuje tvrzení, která v této souvislosti uvádí Komise. Vzhledem k tomu, že spotřební daně, které představují 78,08 % ceny cigaret, se v případě zničení balení cigaret, které nebyly prodány ve lhůtě stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007, vrací, náklady na zničení nejsou velmi vysoké v porovnání s cenou výrobku při výstupu z továrny.
- 40 Portugalská republika upřesňuje, že podle údajů, které má k dispozici, přistupuje řada hospodářských subjektů v praxi k tomu, že do svých celních skladů vrací výrobky, které již podle článku 27 vyhlášky č. 1295/2007 nemohou být uváděny na trh, aby na tyto výrobky mohly být nalepeny nové kolkové známky a nová maloobchodní cena. Tento postup je spojen jen s malými náklady, protože není technologicky složitý.
- 41 Začtvrté Portugalská republika zdůrazňuje, že i když sporné opatření sleduje cíle v oblasti výběru daňových příjmů, odpovídá rovněž cílům ochrany veřejného zdraví, zejména snížení spotřeby tabákových výrobků.
- 42 Zapáté, pokud jde o boj s nezákonným obchodováním s tabákem, Portugalská republika uvádí, že tento cíl je do značné míry závislý na systému kolkových známek, jehož podstatným prvkem je sporné opatření. V této souvislosti zdůrazňuje, že každoroční změna podkladové barvy kolkové známky vede k dobrým výsledkům, neboť činí falšování kolkové známky obtížnějším a brání zneužití.
- 43 Zašesté, pokud jde o uplatňování sankcí v případě nerespektování článku 27 vyhlášky č. 1295/2007, které mohou dosahovat výše až 165 000 eur, Portugalská republika tvrdí, že výše uložené pokuty se upravuje v závislosti na závažnosti skutku, jehož se dopustil pachatel porušení, jakož i na jeho hospodářské situaci, a dodává, že tato částka musí, pokud to je možné, převyšovat hospodářský zisk, který pachatel porušení tímto porušením získal.
- 44 Komise v replice trvá na svém stanovisku.
- 45 Pokud jde o cíl předcházení daňovým únikům, uvádí, že vyhláška č. 1295/2007 se uplatňuje ve všech případech, nezávisle na vývoji úrovně zdanění cigaret, což stačí k prokázání nepřiměřené povahy sporného opatření.
- 46 Komise zdůrazňuje, že i když maximální doba obratu balení cigaret dosahuje podle údajů předložených Portugalskou republikou dva měsíce, je tato doba jen průměrnou dobou.
- 47 Pokud jde o náklady, které nesou hospodářské subjekty, Komise pochybuje o opodstatněnosti tvrzení Portugalské republiky, že je ekonomicky možné opětovně uvést na trh balení cigaret, která nebyla prodána do konce lhůty stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007. Takovéto tvrzení je v rozporu se stanoviskem, které tento členský stát zaujal v průběhu správní fáze řízení, a opírá se o skutečnosti, které nastaly po uplynutí lhůty stanovené v doplňujícím odůvodněném stanovisku, tedy po 1. srpnu 2013.
- 48 V každém případě Komise připomíná, že náklady vyplývající ze sporného opatření spojené s postupem opětovného okolkování balení cigaret zůstávají zátěží hospodářských subjektů, a to i přesto, že zvýšení sazby spotřební daně bylo nízké či žádné, což prokazuje nepřiměřenou povahu tohoto opatření.

- 49 Portugalská republika v duplice uvádí, že pokud Komise zastává názor, že tříměsíční lhůta stanovená v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 je „příliš krátká“, implicitně uznává, že v průběhu daného roku musí existovat konečné datum pro uvádění balení cigaret opatřených kolkovou známkou z předcházejícího roku na trh. Komise však neuvedla, co podle ní představuje přiměřenou lhůtu.
- 50 Pokud jde o náklady, které nesou hospodářské subjekty z důvodu sporného opatření, Portugalská republika uznává, že se její stanovisko od správní fáze řízení dále vyvíjelo. Tento vývoj je však způsoben změnou skutkové situace, neboť během této fáze řízení nebyla portugalským orgánům předložena žádná žádost o okolkování balení cigaret novými kolkovými známkami. Takovéto žádosti byly podávány až od roku 2014, jak to umožnil správní oběžník ze dne 20. prosince 2012.
- 51 Belgické království, Estonská republika a Polská republika ve spisech vedlejších účastníků řízení podporují návrhová žádání Portugalské republiky.
- 52 Ve vyjádření předloženém v odpověď na spisy vedlejších účastníků řízení Belgického království, Estonské republiky a Polské republiky Komise trvá na svém stanovisku.

Závěry Soudního dvora

- 53 Prvním žalobním důvodem Komise v podstatě tvrdí, že čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 odporuje článku 7 a čl. 9 prvnímu pododstavci směrnice 2008/118, jakož i zásadě proporcionality, v rozsahu, v němž stanoví, že balení cigaret, která byla uvedena na portugalský trh, již dále nemohou být uváděna na trh ani prodávána po uplynutí třetího měsíce roku, který následuje po roce, v němž byla propuštěna ke spotřebě.

– K porušení článků 7 a 9 směrnice 2008/118

- 54 Zaprvé je třeba připomenout, že podle článku 7 směrnice 2008/118 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo. Podle čl. 9 prvního pododstavce této směrnice se použijí podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, v němž bylo zboží propuštěno ke spotřebě.
- 55 Z těchto ustanovení vyplývá, že i když unijní právo určuje okamžik, kdy vzniká daňová povinnost ke spotřební dani, pro stanovení podmínek vzniku daňové povinnosti a sazeb spotřební daně odkazuje na právo členských států.
- 56 Proto a v rozporu s tím, co tvrdí Komise, nelze z uvedených ustanovení vyvodit zákaz uložený členským státům časově omezovat prodej cigaret, které byly legálně uvedeny na trh, jak uvedla generální advokátka v bodě 25 svého stanoviska.
- 57 Komise rovněž nemůže platně tvrdit, že článek 27 vyhlášky č. 1295/2007 nutí hospodářské subjekty platit dodatečnou spotřební daň za balení cigaret, která již byla legálně propuštěna ke spotřebě. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru totiž vyplývá, že v případě, že tyto hospodářské subjekty drží po uplynutí lhůty stanovené v uvedeném článku 27 balení cigaret, která nebyla prodána, uvedené hospodářské subjekty mohou buď požádat o vrácení dříve zaplacené spotřební daně, pokud budou balení zničena pod celní kontrolou, nebo provést nové propuštění dotyčných výrobků ke spotřebě prostřednictvím okolkování novou kolkovou známkou pod celní kontrolou; tento postup představuje nezávislou okolnost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti.
- 58 Z toho vyplývá, že argumentaci Komise, podle níž čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 jako takový odporuje článku 7 a čl. 9 prvnímu pododstavci směrnice 2008/118, nelze přijmout.

- 59 Zadrugé je třeba uvést, že členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů (rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 22 a citovaná judikatura) a že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem, který sleduje směrnice 2008/118, jak vyplývá z bodu 31 odůvodnění, článku 11 a čl. 39 odst. 3 prvního pododstavce této směrnice.
- 60 Je přitom nesporné, že sporné opatření má za cíl předcházet propuštění ke spotřebě nadměrného množství balení cigaret na konci roku v očekávání zvýšení spotřební daně. Jak Komise kromě toho výslovně uznala ve svém vyjádření, takováto propuštění ke spotřebě v nadměrných množstvích v očekávání budoucího zvýšení sazby spotřební daně představuje formu zneužití, kterému jsou členské státy oprávněny předcházet vhodnými opatřeními.
- 61 Vzhledem k tomu, že čl. 9 první pododstavec směrnice 2008/118 odkazuje, pokud jde o podmínky vzniku daňové povinnosti a sazbu spotřební daně, na vnitrostátní právo platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost, takovéto právo přiznané členským státům nutně předpokládá možnost členských států přijmout opatření takové povahy, jako je opatření stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007.
- 62 Nicméně, jak uvedla generální advokátka v bodě 32 svého stanoviska, členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim jsou svěřeny unijním právem, respektovat obecné právní zásady, ke kterým patří zejména zásada proporcionality, kterou Komise považuje v projednávaném případě za porušenou.
- 63 Je proto třeba přezkoumat, zda je sporné opatření nepřiměřené a zda z tohoto důvodu odporuje čl. 9 prvnímu pododstavci směrnice 2008/118.

– *K porušení zásady proporcionality*

- 64 Je třeba připomenout, že zásada proporcionality ukládá členským státům využívat prostředky, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, nesmí ale překračovat meze toho, co je nezbytné, a musí co nejméně narušovat cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46, jakož i ze dne 22. října 2015, Impresa Edilux a SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, bod 29 a citovaná judikatura). Judikatura Soudního dvora v této souvislosti upřesňuje, že pokud se nabízí volba mezi několika vhodnými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům (rozsudky ze dne 12. července 2001, Jippes a další, C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81, jakož i ze dne 9. března 2010, ERG a další, C-379/08 a C-380/08, EU:C:2010:127, bod 86).
- 65 Pokud jde zaprvé o cíle sledované sporným opatřením, Portugalská republika tvrdí, že kromě předcházení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem má toto opatření za cíl zachování zdravé hospodářské soutěže, ochranu veřejného zdraví, jakož i boj proti nezákonnému obchodu s tabákem. Je nesporné, že tyto cíle jsou legitimní.
- 66 Pokud jde zadrugé o vhodnou povahu sporného opatření, je třeba konstatovat, že zákaz uvádět na trh a prodávat balení cigaret po uplynutí měsíce března roku, který následuje po roce, v němž byly tyto cigarety propuštěny ke spotřebě, má za účinek zánik jakéhokoli motivu hospodářských subjektů přikročit v očekávání budoucího zvýšení daně k propuštění nadměrného množství těchto tabákových výrobků ke spotřebě, protože hospodářské subjekty jsou po uplynutí této lhůty povinny stáhnout neprodaná balení z trhu. Naopak neexistence sporného opatření by bránila nebo zpomalovala vyvolání účinku budoucího zvýšení sazby spotřební daně, které zpravidla znamená zvýšení maloobchodní ceny balení cigaret.

- 67 Toto opatření je tudíž vhodné k dosažení legitimních cílů, kterými jsou boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i ochrana veřejného zdraví. Pokud jde o posledně uvedený cíl, je třeba dodat, že Soudní dvůr již rozhodl, že co se týče tabákových výrobků, představuje daňová právní úprava důležitý a účinný nástroj boje proti spotřebě těchto výrobků, a tudíž ochrany veřejného zdraví (rozsudky ze dne 5. října 2006, *Valeško*, C-140/05, EU:C:2006:647, bod 58, a ze dne 4. března 2010, *Komise v. Francie*, C-197/08, EU:C:2010:111, bod 52).
- 68 Uvedené opatření rovněž umožňuje zabránit tomu, aby hospodářské subjekty s významnou finanční silou získaly konkurenční výhodu tím, že budou trh zásobovat nadměrně v porovnání s konkurenty, kteří disponují menšími finančními možnostmi, a přispívá proto k zajištění zdravé hospodářské soutěže.
- 69 Naproti tomu Portugalská republika neuvádí dostatečně srozumitelným způsobem, jak zákaz uvádět na trh a prodávat po uplynutí určité doby výrobky, které již byly legálně zdaněny spotřební daní, umožňuje bojovat proti nezákonnému obchodu s tabákem. Nelze tedy mít za to, že toto opatření je vhodné pro boj proti takovému nezákonnému obchodu.
- 70 Pokud jde o zatřetí o nezbytnou povahu sporného opatření, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je na Komisi, aby prokázala existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Komise totiž musí předložit Soudnímu dvoru skutečnosti nezbytné k tomu, aby mohl ověřit existenci tohoto nesplnění povinnosti, aniž by se mohla opírat o jakoukoli domněnku (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, *Komise v. Španělsko*, C-461/14, EU:C:2016:895, bod 50 a citovaná judikatura).
- 71 V této souvislosti, pokud jde zprvu o argument Komise, podle kterého množstevní limity pro propuštění cigaret ke spotřebě stanovené v článku 106 CIEC už samy o sobě představují opatření, které je dostatečné pro dosažení sledovaných cílů, je třeba poukázat na to, že podle tohoto ustanovení nesmí propuštění cigaret ke spotřebě v průběhu období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku překročit množstevní limity vyplývající z použití faktoru zvýšení o 10 % oproti průměrnému měsíčnímu množství cigaret propuštěných ke spotřebě v průběhu předchozího roku.
- 72 Je však třeba konstatovat, že uvedené ustanovení by mohlo být obejito hospodářským subjektem, který se rozhodne propustit ke spotřebě nadměrné množství cigaret během období před 1. zářím. V této souvislosti, jak vyplývá z údajů předložených Portugalskou republikou, propuštění cigaret ke spotřebě vzrostlo v měsíci srpnu 2014 o 241 % v porovnání s měsíčním průměrem. Nezdá se tedy, že by množstevní limity stanovené v článku 106 CIEC byly samy o sobě dostatečné pro účinný boj proti propouštění nadměrného množství cigaret ke spotřebě v očekávání zvýšení sazby spotřební daně.
- 73 Zadruhé, pokud jde o argument Komise týkající se tříměsíční lhůty stanovené sporným opatřením, je nutno konstatovat, že Komise nezpochybňuje nutnost stanovit lhůtu pro dosažení sledovaných cílů, ale vytýká Portugalské republice, že stanovila příliš krátkou lhůtu. V této souvislosti odkazuje na směrnici 2001/37, která stanoví nové požadavky týkající se označování tabákových výrobků a pro cigarety stanoví přechodné lhůty jednoho roku k jejich splnění.
- 74 V této souvislosti je třeba uvést, že prodejní lhůta, která by trvala až do konce roku následujícího po roce propuštění ke spotřebě, by vedla k tomu, že nová sazba spotřební daně by se vztahovala na cigarety, které byly propuštěny ke spotřebě v nejdélším případě až jeden rok poté, co vstoupilo v platnost zvýšení daně. Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 41 svého stanoviska, takto dlouhá prodejní lhůta by významně omezila účinnost článku 27 vyhlášky č. 1295/2007.
- 75 Dále v odpověď na argument Portugalské republiky vycházející ze skutečnosti, že tříměsíční lhůta je dostatečná vzhledem k tomu, že průměrná doba obratu skladových zásob cigaret činí dva měsíce, se Komise omezuje na tvrzení, že se jedná o průměrnou dobu a že tato doba nezohledňuje sezónní změny ani skutečnost, že doba obratu je delší u cigaret méně významných značek, a neuvádí podložený argument, který by umožňoval určit, co by podle jejího názoru byla přiměřená lhůta.

- 76 Kromě toho je třeba konstatovat, že lhůta tří měsíců, během níž mohou být cigarety uváděny na trh a prodávány, se v každém případě týká jen těch cigaret, které byly propuštěny ke spotřebě na konci měsíce prosince předchozího kalendářního roku. V případě, že jsou cigarety propuštěny ke spotřebě v lednu nebo únoru téhož roku, jako je rok odpovídající nalepené kolkové známce, mohou být totiž prodávány až do měsíce března následujícího roku, což umožňuje nechat dobu čtrnácti až patnácti měsíců pro jejich odbyt. Čím dříve tedy v průběhu roku dojde k propuštění cigaret ke spotřebě, tím delší je jejich prodejní doba.
- 77 Kromě toho okolnost, že článek 27 vyhlášky č. 1295/2007 stanoví delší prodejní lhůty pro jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a jiný tabák ke kouření, jakož i pro doutníky a doutníčky, nezpochybně toto konstatování, protože tyto výrobky se liší od běžných cigaret tím, že každý z nich má vlastní dobu obratu.
- 78 Zatřetí, pokud jde o argument Komise vycházející z neexistence podstatného zvýšení spotřebních daní z tabákových výrobků v Portugalsku v průběhu posledních let, je třeba poznamenat, že sporné opatření se uplatňuje ve všech případech, včetně případu, kdy sazba daně klesne nebo zůstane nezměněná. Za takovýchto okolností je ovšem motivace hospodářských subjektů zásobit trh během určitého roku nadměrným množstvím cigaret minimální nebo žádná, protože spotřební daně, které by musely zaplatit následující rok, se nezvýší. Za takovýchto okolností se tedy sporné opatření nejeví být nezbytné pro dosažení sledovaných cílů.
- 79 Na rozdíl od toho, co tvrdí Portugalská republika, sledovaných cílů by bylo možné dosáhnout méně omezujícím a stejně vhodným způsobem, pokud by se sporné opatření uplatňovalo pouze v případě zvýšení sazby spotřební daně z cigaret. V případě neexistence zvýšení totiž neexistuje motiv pro hospodářské subjekty propustit ke spotřebě nadměrné množství cigaret za účelem vyhnout se zaplacení vyšších spotřebních daní.
- 80 Z toho vyplývá, že v rozsahu, v němž se sporné opatření uplatňuje i v případě neexistence zvýšení sazby spotřební daně, je první žalobní důvod opodstatněný, jak uvedla generální advokátka v bodě 46 svého stanoviska. Pokud jde o zbývající část tohoto žalobního důvodu, z výše uvedeného vyplývá, že argumenty uvedené Komisí týkající se nezbytné povahy tohoto opatření nelze přijmout.
- 81 Začtvrté je třeba ověřit, že sporné opatření nepřiměřeně narušuje zájmy hospodářských subjektů.
- 82 Pokud jde zprvu o argument Komise týkající se existence nevyvratitelné domněnky, podle níž se všechna neprodaná balení cigaret musí po uplynutí lhůty stanovené v článku 27 vyhlášky č. 1295/2007 považovat za propuštěná ke spotřebě v nadměrném množství, odkazuje Komise v této souvislosti na rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623), v němž Soudní dvůr rozhodl, pokud jde o předběžné zadržení vratného přeplatku daně z přidané hodnoty, že nevyvratitelná domněnka překračuje meze toho, co je nezbytné pro zajištění účinného výběru, a porušuje zásadu proporcionality tím, že osobě povinné k dani neumožňuje při soudním přezkumu exekucním soudem předložit důkaz opaku.
- 83 Je však třeba uvést, že sporné opatření se odlišuje od opatření, které bylo předmětem věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623), protože v projednávaném případě, pokud balení cigaret zůstanou po uplynutí lhůty stanovené v článku 27 vyhlášky č. 1295/2007 neprodána, dotyčné hospodářské subjekty mohou buď požádat o vrácení dříve zaplacené spotřební daně, pokud tato balení byla zničena pod celním dohledem, nebo provést nové propuštění ke spotřebě uvedených balení prostřednictvím okolkování novou kolkovou známkou pod celní kontrolou. Z toho důvodu je uvedený rozsudek irelevantní.

- 84 Kromě toho, jak uvedla generální advokátka v bodě 49 svého stanoviska, přiznat hospodářským subjektům možnost předložit důkaz o tom, že balení cigaret nebyla propuštěna ke spotřebě v nadměrném, nýbrž v normálním množství, jak požaduje Komise, by vyžadovalo přezkoumání každého jednotlivého případu a představovalo by značnou administrativní zátěž. Takovýto systém by ztěžoval uplatňování portugalské právní úpravy a vedl by k nejistotě, pokud jde například o určení přiměřených referenčních množství. Podle judikatury Soudního dvora však nelze členským státům upírat možnost naplňovat legitimní cíle, jako je boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i ochrana zdraví a zdravé a spravedlivé hospodářské soutěže, zavedením pravidel, která lze snadno uplatňovat a kontrolovat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. února 2009, Komise v. Itálie, C-110/05, EU:C:2009:66, bod 67, a ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko, C-400/08, EU:C:2011:172, bod 124).
- 85 Argument týkající se existence nevyvratitelné domněnky tedy nemůže obstát.
- 86 Pokud jde zadruhé o argument Komise týkající se nákladů, které musí nést hospodářské subjekty z důvodu sporného opatření, ze spisu vyplývá, že od měsíce prosince 2012 hospodářské subjekty, které do uplynutí lhůty stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 neprodaly všechna balení cigaret propuštěná ke spotřebě, mají na výběr mezi jejich zničením, které je spojeno s vrácením zaplacené spotřební daně, která představuje 78,08 % ceny cigaret, a novým propuštěním ke spotřebě prostřednictvím nalepení nové kolkové známky.
- 87 Ačkoli je v této souvislosti nesporné, že oba tyto typy postupu vytvářejí pro hospodářské subjekty náklady, Komise neprokázala, že by tyto náklady byly nepřiměřené vzhledem k legitimním cílům, které sporné opatření sleduje.
- 88 Hospodářské subjekty totiž musí nést tyto náklady pouze tehdy, když přikročí k propuštění nadměrného množství ke spotřebě. Je přitom nesporné, že trh cigaret je charakteristický velmi málo elastickou poptávkou a skutečností, že hospodářské subjekty znají chování tohoto trhu. Kromě toho sazba spotřební daně platná v konkrétním roce je známa předem, a to 15. října předchozího roku. Z toho vyplývá, že hospodářské subjekty jsou schopny provést obezřetné plánování poptávky po cigaretách tak, aby se předešlo vytvoření nadměrných skladových zásob, které by je mohly nutit stáhnout z trhu neprodaná balení cigaret, a nést proto náklady spojené s jejich zničením nebo jejich přebalením. Proto musí být argument Komise týkající se nákladů vyvolaných sporným opatřením zamítnut.
- 89 Pokud jde zatřetí o argument Komise vycházející z toho, že sankce stanovené v článku 109 RGIT jsou nepřiměřené z důvodu, že mohou dosáhnout až 165 000 eur, je třeba konstatovat, že podle ustanovení uvedených v článku 109 RGIT, citovaných Komisí, mohou být v něm uvedená porušení potrestána pokutou od 250 eur do 165 000 eur nebo od 500 eur do 165 000 eur. Komise přitom neprokázala, a dokonce ani netvrdila, že by se tento abstraktní sankční rámec uplatňoval nepřiměřeně.
- 90 Z toho vyplývá, že nevýhody způsobené hospodářským subjektům nejsou nepřiměřené vzhledem k legitimním cílům, které sleduje sporné opatření, jak uvedla generální advokátka v bodě 52 svého stanoviska.
- 91 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je první žalobní důvod opodstatněný pouze potud, že se sporné opatření použije i v případě neexistence zvýšení sazby spotřební daně v roce, který následuje po roce, jenž je uveden na nalepené kolkové známce. Ve zbývajících částech musí být první žalobní důvod zamítnut.

Ke druhému žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení čl. 39 odst. 3 směrnice 2008/118 a zásady proporcionality

Argumentace účastníků řízení

- 92 Komise tvrdí, že sporné opatření je rovněž v rozporu s čl. 39 odst. 3 směrnice 2008/118, neboť vytváří překážky volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani. Obava dovozců, že v případě zvýšení sazby spotřební daně neprodají cigarety ve lhůtě stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007, je totiž může odradit od běžných nákupů zejména z jiných členských států, a mít tedy vliv na obchod v míře, která překračuje meze toho, co je nezbytné pro boj zejména proti nadměrnému propouštění ke spotřebě před zvýšením spotřební daně.
- 93 Portugalská republika má za to, že sporné opatření nemá za důsledek žádnou diskriminaci mezi tuzemskými výrobky a výrobky pocházejícími z jiných členských států. Vysvětluje, přičemž ji v této souvislosti podporují Estonská republika a Polská republika, že toto opatření je plně odůvodněno cíli ochrany veřejného zdraví, ochrany hospodářské soutěže, předcházením daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a že nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro zajištění dosažení těchto cílů.

Závěry Soudního dvora

- 94 Je třeba připomenout, že podle čl. 39 odst. 3 směrnice 2008/118, aniž jsou dotčeny předpisy, které přijmou k zajištění řádného uplatňování tohoto článku a k zamezení veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, dbají členské státy na to, aby daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení nebylo překážkou volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani.
- 95 Je přitom nutno konstatovat, že čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 pouze stanoví, že balení cigaret mohou být uváděna na trh a prodávána do konce třetího měsíce roku následujícího po roce, který je uveden na nalepené kolkové známce. Takovéto časové omezení uvádění na trh a prodeje balení cigaret, kritizované Komisí, proto není důsledkem používání kolkové známky a má s kolkovou známkou souvislost jen do té míry, že odkazuje na rok, který je na ní uveden, jak uvedla generální advokátka v bodě 56 svého stanoviska. Kromě toho datum propuštění cigaret ke spotřebě by mohlo být uvedeno na jiném nosiči, než je kolková známka.
- 96 Vzhledem k tomu, že projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti se týká pouze čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007, posouzení jeho souladu s unijním právem proto nemůže být provedeno podle kritérií článku 39 směrnice 2008/118.
- 97 Z toho vyplývá, že druhý žalobní důvod nemůže být přijat.
- 98 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že projednávané žalobě je třeba vyhovět pouze v rozsahu, v němž se sporné opatření použije i v případě neexistence zvýšení sazby spotřební daně v roce, který následuje po roce, jenž je uveden na kolkové známce, a ve zbývajících částech je nutno uvedenou žalobu zamítnout.
- 99 Za těchto okolností Portugalská republika tím, že stanovila, že cigarety, které byly v určitém roce propuštěny ke spotřebě, již nesmějí být po uplynutí lhůty stanovené v čl. 27 písm. a) vyhlášky č. 1295/2007 uváděny na trh ani prodávány veřejnosti, pokud s účinností od následujícího roku nedošlo ke zvýšení sazby spotřební daně z těchto výrobků, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 9 prvního pododstavce směrnice 2008/118 a ze zásady proporcionality.

K nákladům řízení

- 100 Podle čl. 138 odst. 3 jednacího řádu Soudního dvora nese každý účastník řízení v případě částečného úspěchu a částečného neúspěchu vlastní náklady řízení, ledaže Soudní dvůr považuje s ohledem na okolnosti projednávané věci za odůvodněné, aby jeden účastník řízení nesl vlastní náklady řízení a nahradil část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení.
- 101 V projednávaném případě jak Komise, tak Portugalská republika požadovaly, aby byla náhrada nákladů řízení uložena druhému účastníku řízení. Vzhledem k tomu, že Portugalská republika byla ve věci žaloby pro nesplnění povinnosti neúspěšná pouze z části, je vzhledem k okolnostem projednávané věci důvodné uložit Komisi náhradu poloviny nákladů řízení vynaložených tímto státem.
- 102 Podle čl. 140 odst. 1 téhož jednacího řádu nesou členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

- 1) **Portugalská republika tím, že stanovila, že cigarety, které byly v určitém roce propuštěny ke spotřebě, již nesmějí být po uplynutí lhůty stanovené v čl. 27 písm. a) Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (vyhláška ministerstva financí a veřejné správy č. 1295/2007) ze dne 1. října 2007, ve znění použitelném na tuto žalobu, uváděny na trh ani prodávány veřejnosti, pokud s účinností od následujícího roku nedošlo ke zvýšení sazby spotřební daně z těchto výrobků, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 9 prvního pododstavce směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS a ze zásady proporcionality.**
- 2) **Ve zbývající části se žaloba zamítá.**
- 3) **Portugalská republika ponese polovinu vlastních nákladů řízení.**
- 4) **Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí polovinu nákladů řízení vynaložených Portugalskou republikou.**
- 5) **Belgické království, Estonská republika a Polská republika ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.