



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

21. prosince 2023*

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb zboží – Článek 34 SFEU – Množstevní omezení dovozu – Opatření s rovnocenným účinkem – Vnitrostátní právní úprava, která omezuje množství cigaret, které mohou být propuštěny ke spotřebě během daného období, na mezní hodnotu odpovídající měsíčnímu průměru množství propuštěných ke spotřebě během předchozích dvanácti měsíců – Článek 36 SFEU – Odůvodnění – Boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti zneužívajícím praktikám – Ochrana veřejného zdraví – Daně – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Článek 7 – Okamžik vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani – Propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě – Článek 9 – Podmínky vzniku daňové povinnosti a použitelná sazba spotřební daně – Překročení použitelného množstevního omezení – Nadlimitní množství – Použití sazby spotřební daně platné k datu podání revidovaného hlášení“

Ve věci C-96/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 12. ledna 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 11. února 2022, v řízení

CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A.

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení: E. Regan, předseda senátu, Z. Csehi, M. Ilešič (zpravodaj), I. Jarukaitis a D. Gratsias, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

za soudní kancelář: L. Carrasco Marco, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. března 2023,

* Jednací jazyk: portugalština.

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A.: A. Moura Portugal a I. Teixeira, advogados,
- za portugalskou vládu: P. Barros da Costa, A. Rodrigues a N. Vitorino, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: M. Björkland, I. Melo Sampaio a F. Thiran, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. června 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 34 SFEU, jakož i článků 7 a 9 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).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A. (dále jen „CDIL“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) ve věci dodatečného vyměření spotřební daně dlužné společností CDIL z titulu propuštění cigaret ke spotřebě v Portugalsku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2008/118

- 3 Body 2, 8, 9 a 31 odůvodnění směrnice 2008/118 uváděly:

„(2) Je třeba, aby podmínky pro výběr spotřební daně ze zboží, na něž se vztahuje 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 ‚zboží podléhající spotřební dani‘), zůstaly harmonizovány, aby bylo zajištěno řádné fungování vnitřního trhu.

[...]

(8) Jelikož pro řádné fungování vnitřního trhu je nezbytné, aby pojem a podmínky vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani byly ve všech členských státech stejné, je nutno na úrovni Společenství jasně stanovit, kdy je zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě a kdo je osobou povinnou k této dani.

- (9) Jelikož spotřební daň je daní ze spotřeby určitého zboží, neměla by být vybírána ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno.

[...]

- (31) 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 dvojitému 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.“

- 4 Článek 1 odst. 1 směrnice 2008/118 stanovil:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

[...]

- c) tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice [Rady] 95/59/ES [ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. 1995, L 291, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 283)], 92/79/EHS [ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z cigaret (Úř. věst. 1992, L 316, s. 8; Zvl. vyd. 03/13, s. 202)] a 92/80/EHS [ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret (Úř. věst. 1992, L 316, s. 10; Zvl. vyd. 03/13, s. 204)].“

- 5 Článek 2 směrnice 2008/118 stanovil:

„Zboží podléhající spotřební dani je předmětem spotřební daně v okamžiku

- a) výroby, včetně případné těžby, na území Společenství;
b) dovozu na území Společenství.“

- 6 Článek 7 odst. 1 až 3 uvedené směrnice stanovil:

„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.

3. Okamžikem propuštění ke spotřebě je

- a) v situacích uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě ii) okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani registrovaným příjemcem;
- b) v situacích uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě iv) okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani příjemcem;
- c) v situacích uvedených v čl. 17 odst. 2 okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani v místě přímého dodání.“

7 Článek 9 uvedené směrnice stanovil:

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

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

8 Článek 11 první pododstavec směrnice 2008/118 stanovil:

„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.“

9 Článek 39 odst. 1 a odst. 3 první pododstavec uvedené směrnice stanovil:

„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.

[...]“

10 Směrnice 2008/118 byla zrušena, s účinností od 13. února 2023, směrnicí Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (Úř. věst. 2020, L 58, s. 4).

11 Článek 8 uvedené směrnice, nadepsaný „Použité podmínky splatnosti a sazby spotřební daně“, stanoví:

„Použijí se podmínky splatnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž se daň stává splatnou v členském státě, v němž bylo zboží propuštěno ke spotřebě.

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

Odchylně od prvního odstavce platí, že pokud se sazby spotřební daně mění, zásoby zboží podléhajícího spotřební dani již propuštěného ke spotřebě mohou ve vhodných případech podléhat zvýšení nebo snížení spotřební daně.“

Portugalské právo

12 Článek 8 Código dos Impostos Especiais de Consumo (zákon o spotřebních daních, dále jen „CIEC“), nadepsaný „Splatnost“ stanoví:

„1. Daň je splatná v tuzemsku v okamžiku propuštění výrobků uvedených v článku 5 ke spotřebě nebo v okamžiku zjištění ztrát, které mají být zdaněny podle tohoto zákoníku.

2. Sazbou daně použitelnou v tuzemsku je sazba platná ke dni splatnosti.“

13 Článek 9 CIEC, nadepsaný „Propuštění ke spotřebě“, stanoví:

„1. Pro účely tohoto zákona se ‚propuštěním ke spotřebě‘ v případě zboží rozumí:

- a) situace, kdy uvedené zboží opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění;
- b) držení uvedeného zboží mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána;
- c) výroba uvedeného zboží mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána;
- d) dovoz uvedeného zboží, pokud není bezprostředně po dovozu umístěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně;
- e) situace, kdy uvedené zboží vstoupí na vnitrostátní území mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného vstupu;

f) ukončení nebo porušení podmínek daňového zvýhodnění;

[...]

2. Okamžikem propuštění ke spotřebě je:

- a) v případě zboží přepravovaného v režimu s podmíněným osvobozením od daně z daňového skladu k registrovanému příjemci okamžik přijetí tohoto zboží uvedeným příjemcem;
- b) v případě zboží přepravovaného v režimu s podmíněným osvobozením od daně k jednomu z příjemců uvedených v čl. 6 odst. 1 písm. a) až d) okamžik přijetí tohoto zboží uvedenými příjemci;
- c) v situaci uvedené v písmenu f) předchozího odstavce okamžik ukončení nebo porušení podmínek daňového zvýhodnění;
- d) v situacích uvedených v čl. 35 odst. 4 okamžik přijetí zboží v místě přímého dodání.

[...]“

14 Článek 106 CIEC, nadepsaný „Zvláštní pravidla pro propuštění ke spotřebě“, zní:

„1. Propuštění cigaret ke spotřebě podléhá pravidlům podmíněnosti platným v průběhu období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku.

2. V období stanoveném v předchozím odstavci nesmí množství cigaret propuštěných ke spotřebě měsíčně každým hospodářským subjektem překročit množstevní omezení, které je rovno průměrnému měsíčnímu množství cigaret propuštěných ke spotřebě v průběhu dvanácti bezprostředně předcházejících měsíců zvýšenému o 10 %.

3. Pro účely předchozího odstavce je základem výpočtu měsíčního průměru celkové množství cigaret neosvobozených od daně propuštěných ke spotřebě v období od 1. září předchozího roku do 31. srpna následujícího roku.

4. Každý hospodářský subjekt předloží příslušnému celnímu úřadu do 15. září každého roku prvotní hlášení uvádějící jeho měsíční průměr a stanovující množstevní omezení, které se v jeho případě použije během období podmíněnosti.

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

6. Po uplynutí období podmíněnosti, a nejpozději na konci ledna každého roku, hospodářský subjekt předloží příslušnému celnímu úřadu revidované hlášení uvádějící celkové množství cigaret skutečně propuštěných ke spotřebě v období podmíněnosti.

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

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

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 CDIL, společnost založená podle portugalského práva, je podnik působící v oblasti maloobchodního prodeje tabákových výrobků, který působí jako skladovatel oprávněný portugalskou daňovou a celní správou v autonomní oblasti Madeira.
- 16 Dne 15. září 2010 CDIL v souladu s čl. 106 odst. 4 CIEC předložila celnímu úřadu ve Funchalu (Portugalsko) prvotní hlášení o průměrném měsíčním množství cigaret propuštěných ke spotřebě během dvanácti předcházejících měsíců, tedy za období od 1. září 2009 do 31. srpna 2010.
- 17 Dne 22. září 2010 celní úřad ve Funchalu informoval společnost CDIL, že na základě poskytnutých informací bylo pro období podmíněnosti od 1. září 2010 do 31. prosince 2010 stanoveno na základě čl. 106 odst. 1 a 2 CIEC měsíční množstevní omezení ve výši 1 644 005 cigaret.
- 18 Dne 18. listopadu 2010 požádala společnost CDIL podle čl. 106 odst. 5 CIEC o povolení toto množstevní omezení nedodržet.
- 19 Dne 7. ledna 2011 celní úřad ve Funchalu tuto žádost zamítl s odůvodněním, že nedodržení dotčeného množstevního omezení nebylo odůvodněno náhlými a časově omezenými výkyvy objemu prodeje, jak vyžaduje uvedené ustanovení. Společnost CDIL následně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo rovněž zamítnuto.
- 20 Dne 18. ledna 2011 společnost CDIL v souladu s čl. 106 odst. 6 CIEC předložila celnímu úřadu ve Funchalu revidované hlášení, které za období od 1. září do 31. prosince 2010 potvrzovalo množství cigaret skutečně propuštěných ke spotřebě více než trojnásobně převyšující množstevní omezení stanovené pro totéž období.
- 21 Na základě čl. 106 odst. 7 CIEC byla společnosti CDIL za objem cigaret, který v období od 1. září do 31. prosince 2010 propustila ke spotřebě a který překročil množstevní omezení stanovené v čl. 106 odst. 2 CIEC, doměřena daň ve výši 4 607,69 eura, zvýšená o 1,80 eur. V souladu s čl. 106 odst. 7 CIEC vypočítal celní úřad dlužnou spotřební daň za použití daňové sazby platné ke dni podání revidovaného hlášení.
- 22 Společnost CDIL zpochybnila uvedený výměr u Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (správní a finanční soud ve Funchalu, Portugalsko), který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 24. června 2016.
- 23 Společnost CDIL podala proti uvedenému rozsudku odvolání k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), který je předkládajícím soudem.
- 24 Před uvedeným soudem společnost CDIL, která nezpochybňuje, že překročila množstevní omezení použitelná během dotčeného období podmíněnosti tvrdí, že článek 106 CIEC není v souladu s unijním právem.

- 25 Uložení zákonného omezení množství cigaret, které může být propuštěno ke spotřebě, totiž vzhledem k tomu, že se v praxi dotýká především cigaret pocházejících z jiných členských států, představuje množstevní omezení dovozu zakázané článkem 34 SFEU, které nelze odůvodnit na základě článku 36 SFEU.
- 26 Dále společnost CDIL tvrdí, že uplatnění sazby spotřební daně platné ke dni podání revidovaného hlášení je v rozporu s články 7 a 9 směrnice 2008/118, z nichž vyplývá, že se použijí ty podmínky vzniku daňové povinnosti a ta sazba spotřební daně, které jsou platné v den, kdy byl tabák propuštěn ke spotřebě.
- 27 Daňová a celní správa tvrdí, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení neukládá žádné množstevní omezení ani opatření s rovnocenným účinkem, která by mohla bránit volnému pohybu zboží mezi členskými státy, jelikož se použije bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty.
- 28 Kromě toho tvrdí, že tato právní úprava je v souladu se směrnicí 2008/118, jelikož podle uvedené právní úpravy vzniká daňová povinnost ke spotřební dani okamžikem propuštění ke spotřebě, jak vyžadují články 7 a 9 směrnice 2008/118.
- 29 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Představují množstevní omezení pro propuštění ke spotřebě stanovená v článku 106 CIEC množstevní omezení dovozu nebo opatření s rovnocenným účinkem ve smyslu článku 34 SFEU v rozsahu, v němž hospodářským subjektům ukládají, aby během posledních čtyř měsíců každého roku uváděly na trh objem cigaret, který nepřesahuje průměrné měsíční množství cigaret propuštěných ke spotřebě během bezprostředně předcházejících dvanácti měsíců?
- 2) Je zdanění objemu cigaret, který překračuje množstevní omezení pro propuštění ke spotřebě stanovené v čl. 106 odst. 2 CIEC, sazbou platnou ke dni podání revidovaného hlášení podle odstavce 7 téhož článku v rozporu s pravidly pro vznik daňové povinnosti ke spotřební dani zavedenými články 7 a 9 směrnice [2008/118]?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 30 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 34 a 36 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že množství cigaret, které byly hospodářským subjektem měsíčně propuštěny ke spotřebě v období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku, nesmí překročit průměrné měsíční množství cigaret, které tento hospodářský subjekt propustil ke spotřebě během předchozích dvanácti měsíců, zvýšené o 10 %.

- 31 Nejprve je třeba připomenout, že volný pohyb zboží mezi členskými státy je základní zásadou zakotvenou ve Smlouvě o FEU, jež je vyjádřena v zákazu množstevních omezení dovozu mezi členskými státy, jakož i všech opatření s rovnocenným účinkem, který je stanoven v článku 34 SFEU (rozsudek ze dne 23. března 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 32 a citovaná judikatura).
- 32 Takové opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, které spočívá v uložení množstevních omezení pro propuštění cigaret ke spotřebě na území členského státu, přitom nepředstavuje „množstevní omezení dovozu“ ve smyslu článku 34 SFEU, neboť neomezuje množství cigaret, která mohou být do tohoto členského státu dovezena.
- 33 Podle ustálené judikatury se zákaz opatření s účinkem rovnocenným množstevním omezením dovozu uvedený v článku 34 SFEU vztahuje na každé opatření členských států, které může, ať přímo, nebo nepřímo, skutečně, nebo potenciálně, překážet přístupu zboží pocházejícího z jiných členských států na trh některého členského státu, i když účelem ani důsledkem takového opatření není méně příznivé zacházení s výrobky pocházejícími z jiných členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. března 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, body 33 a 34, jakož i citovaná judikatura).
- 34 V projednávaném případě je třeba uvést, že takové opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, které spočívá v tom, že dotčeným hospodářským subjektům ukládá omezení množství cigaret, které mohou propustit ke spotřebě, je takové povahy, že odrazuje od dovozu cigaret do členského státu, který toto opatření zavedl, v množství překračujícím stanovené limity, nebo jej činí méně atraktivním.
- 35 Takové opatření tedy může potenciálně překážet přístupu cigaret, které mohou být dovezeny z jiných členských států, na trh dotyčného členského státu, a tudíž představuje opatření s účinkem rovnocenným množstevním omezením ve smyslu článku 34 SFEU, které je v zásadě neslučitelné s povinnostmi vyplývajícími z uvedeného článku.
- 36 Podle ustálené judikatury vnitrostátní právní úprava, která představuje opatření s účinkem rovnocenným množstevním omezením, může být nicméně odůvodněna jedním z důvodů obecného zájmu uvedených v článku 36 SFEU nebo naléhavými požadavky obecného zájmu. V obou případech musí být vnitrostátní opatření způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení (viz zejména rozsudek ze dne 23. března 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 37 a citovaná judikatura).
- 37 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že cílem opatření dotčeného v původním řízení je zabránit tomu, aby hospodářské subjekty provedly v okamžiku, kdy je již známa sazba spotřební daně použitelná na cigarety v následujícím roce, jejich propuštění ke spotřebě ve smyslu vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení, s cílem vytvořit významné zásoby cigaret podléhajících nižší sazbě spotřební daně, než jaká bude použitelná v následujícím roce, během něhož budou skutečně uvedeny na trh. S výhradou ověření předkládajícím soudem se tedy jeví, že cílem tohoto opatření je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a zachování daňových příjmů portugalského státu. Podle vlády tohoto členského státu toto opatření sleduje rovněž cíl veřejného zdraví, neboť má zaručit účinnost zvýšení sazby daně z tabákových výrobků.

- 38 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury patří cíl boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem k naléhavým důvodům obecného zájmu, které mohou odůvodnit zavedení omezení svobod pohybu [rozsudek ze dne 27. ledna 2022, Komise v. Španělsko (Informační povinnost v daňové oblasti), C-788/19, EU:C:2022:55, bod 22 a citovaná judikatura].
- 39 Jak vyplývá z čl. 11 prvního pododstavce a z čl. 39 odst. 3 prvního pododstavce, jakož i z bodu 31 odůvodnění směrnice 2008/118, tento cíl, spolu s cílem boje proti případným zneužitím, ostatně patří mezi cíle sledované touto směrnicí. Soudní dvůr přitom rozhodl, že propuštění balení cigaret ke spotřebě v nadměrných množstvích na konci roku v očekávání budoucího zvýšení spotřební daně může představovat formu zneužití, kterému jsou členské státy oprávněny předcházet vhodnými opatřeními (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, body 59 a 60).
- 40 Kromě toho podle rovněž ustálené judikatury patří ochrana lidského zdraví mezi důvody obecného zájmu vyjmenované v článku 36 SFEU a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že zdraví a život člověka zaujímají první místo mezi statky a zájmy chráněnými Smlouvou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, bod 30).
- 41 S výhradou ověření předkládajícím soudem tak ze skutečností sdělených Soudnímu dvoru vyplývá, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení může odpovídat naléhavým důvodům obecného zájmu, které mohou v zásadě odůvodnit omezení volného pohybu zboží.
- 42 Jak vyplývá z bodu 36 tohoto rozsudku, je třeba ještě posoudit, zda je takové opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, způsobilé zaručit dosažení těchto legitimních cílů a zda nepřekračuje meze toho, co je k jejich dosažení nezbytné.
- 43 V tomto ohledu je věcí předkládajícího soudu, který má jako jediný pravomoc posoudit skutkové okolnosti sporu v původním řízení a vyložit vnitrostátní právní úpravu, aby určil, zda a do jaké míry taková právní úprava tyto požadavky splňuje. Za tímto účelem musí předkládající soud provést objektivní posouzení na základě statistických údajů zaměřených na konkrétní aspekty nebo pomocí jiných prostředků, zda důkazy předložené orgány dotyčného členského státu umožňují se rozumně domnívat, že zvolené prostředky jsou způsobilé dosáhnout sledovaných cílů, jakož i toho, zda by bylo možné uvedených cílů dosáhnout pomocí opatření méně omezujících volný pohyb zboží (rozsudek ze dne 23. března 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 43 a citovaná judikatura).
- 44 Soudní dvůr, který má předkládajícímu soudu dát užitečnou odpověď, má nicméně pravomoc poskytnout tomuto soudu na základě spisu vztahujícího se k věci v původním řízení, jakož i na základě písemných vyjádření, která mu byla předložena, vodítka, která předkládajícímu soudu umožní rozhodnout (rozsudek ze dne 23. března 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 44 a citovaná judikatura).
- 45 Pokud jde zaprvé o způsobilost vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení dosáhnout uváděných cílů, je třeba konstatovat, že může hospodářské subjekty odradit od toho, aby na konci roku hromadily zásoby cigaret, které jsou ve skutečnosti určeny k uvedení na trh v následujícím roce, a to za účelem neutralizace účinků budoucího zvýšení sazby spotřební daně. Naopak neexistence množstevních omezení použitelných na cigarety uvedené na trh v průběhu období podmíněnosti by zmařila účinky budoucího zvýšení sazby spotřební daně, které zpravidla

znamená zvýšení maloobchodní ceny balení cigaret (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2010, *Komise v. Irsko*, C-221/08, EU:C:2010:113, bod 54 a citovaná judikatura), a přinejmenším v určitém rozsahu by neutralizovala potenciální odrazující účinek takového zvýšení pro spotřebitele. Je tudíž třeba konstatovat, že taková právní úprava se jeví jako vhodná k dosažení cílů ochrany veřejného zdraví a boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužívajícím praktikám.

- 46 Zadržet, pokud jde o posouzení nezbytnosti takového opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, je třeba zdůraznit, že veřejné zdraví zaujímá, jak bylo připomenuto v bodě 40 tohoto rozsudku, přední místo mezi statky a zájmy chráněnými Smlouvou o FEU a že členským státům přísluší rozhodnout o úrovni, na které zamýšlí zajistit ochranu veřejného zdraví, a způsobu, jímž má být této úrovni dosaženo, takže členské státy mají v tomto ohledu prostor pro uvážení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. března 2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, bod 64 a citovaná judikatura).
- 47 Dále je třeba uvést, že zásah do volného pohybu cigaret v důsledku takového opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, patrně nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů sledovaných tímto opatřením.
- 48 V tomto ohledu je na jedné straně třeba uvést, že množstevní omezení uložené vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení každému hospodářskému subjektu je určeno v závislosti na průměrném měsíčním množství cigaret, které tento hospodářský subjekt propustil ke spotřebě během předchozích dvanácti měsíců, zvýšeném o 10 %, a že tato právní úprava nemá absolutní povahu, jelikož v čl. 106 odst. 5 CIEC stanoví možnost odchýlit se od tohoto množstevního omezení v případě náhlých a časově omezených výkyvů objemu prodeje.
- 49 Na druhé straně, i když je pravda, že uvedená právní úprava v čl. 106 odst. 7 CIEC stanoví možnost zahájit přestupkové řízení proti hospodářskému subjektu, který překročil stanovené množstevní omezení, nemá taková možnost sama o sobě vliv na přiměřenost této právní úpravy, pokud jsou sankce, které mohou být uloženy na konci tohoto řízení, samy o sobě přiměřené.
- 50 Tento závěr není zpochybněn okolností, které se dovolává žalobkyně v původním řízení, že právní úprava dotčená v původním řízení kromě toho stanoví, že balení cigaret, jakmile jsou uvedena na trh, již nemohou být po třetím měsíci roku následujícího po roce, ve kterém byla propuštěna ke spotřebě, uváděna na trh ani prodávána. Takový zákaz totiž naopak posiluje účinnost a soudržnost této právní úpravy tím, že vybízí hospodářské subjekty, aby v průběhu daného kalendářního roku nepropustily ke spotřebě nadměrné množství cigaret v očekávání zvýšení spotřební daně v následujícím kalendářním roce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, *Komise v. Portugalsko*, C-126/15, EU:C:2017:504, body 66, 72, 78 a 79).
- 51 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že články 34 a 36 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti zneužívajícím praktikám, jakož i za účelem ochrany veřejného zdraví stanoví, že množství cigaret, které byly hospodářským subjektem měsíčně propuštěny ke spotřebě v období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku, nesmí překročit průměrné měsíční množství cigaret, které tento hospodářský subjekt propustil ke spotřebě během předchozích dvanácti měsíců, zvýšené o 10 %.

K druhé otázce

- 52 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 7 a 9 směrnice 2008/118 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle nichž se na objem cigaret, který překračuje v nich uvedené množství omezení pro propuštění ke spotřebě, vztahuje sazba spotřební daně platná k pozdějšímu okamžiku, než je den propuštění ke spotřebě.
- 53 Úvodem je třeba připomenout, že cílem směrnice 2008/118 je podle jejího čl. 1 odst. 1 stanovit obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu zboží podléhajícího spotřební dani, mezi něž patří tabákové výrobky, a to zejména, jak vyplývá z bodu 8 odůvodnění uvedené směrnice, aby se zajistilo, aby pojem a podmínky vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani byly ve všech členských státech stejné (rozsudek ze dne 9. června 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 38 a citovaná judikatura), a zaručit tak řádné fungování vnitřního trhu prostřednictvím volného pohybu dotčených výrobků v Evropské unii (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. ledna 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, bod 28).
- 54 Konkrétně článek 2 směrnice 2008/118 stanoví, že zdanitelným plněním ve smyslu této směrnice je výroba zboží podléhajícího spotřební dani na území Unie nebo jeho dovoz na toto území (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 39 a citovaná judikatura).
- 55 Podle čl. 7 odst. 1 uvedené směrnice vzniká daňová povinnost ke spotřební dani v okamžiku propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.
- 56 V souladu s cílem uvedeným v bodě 8 odůvodnění směrnice 2008/118 harmonizovat okamžik vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani, a tedy zajistit řádné fungování vnitřního trhu, čl. 7 odst. 2 uvedené směrnice vyjmenovává situace, které představují „propuštění ke spotřebě“ ve smyslu uvedené směrnice.
- 57 Podle čl. 7 odst. 2 písm. a) téže směrnice tento pojem „propuštění ke spotřebě“ zahrnuje zejména každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně definovaného v čl. 4 bodě 7 uvedené směrnice (rozsudek ze dne 9. června 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 40 a citovaná judikatura).
- 58 Pro takový režim je charakteristické, že spotřební daň ze zboží, které podléhá tomuto režimu, ještě není splatná, i když se již uskutečnilo zdanitelné plnění. Co se týče zboží podléhajícího spotřební dani, vede tedy tento režim k odkladu vzniku povinnosti k této dani do té doby, než bude splněna některá z podmínek jejího vzniku (rozsudek ze dne 9. června 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 42 a citovaná judikatura).
- 59 Vzhledem k tomu, že spotřební daň, jak je připomenuto v bodě 9 odůvodnění směrnice 2008/118, je daní ze spotřeby, musí se okamžik vzniku daňové povinnosti obvykle nacházet co nejbližší datu spotřeby zboží podléhajícího spotřební dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 57 a citovaná judikatura).

- 60 V tomto kontextu je třeba uvést, že podle čl. 9 prvního pododstavce směrnice 2008/118 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. Článek 9 druhý pododstavec uvedené směrnice mimo jiné stanoví, že spotřební daň se vyměří a vybere a popřípadě vrátí nebo promine postupem stanoveným každým členským státem.
- 61 Vzhledem k tomu, že čl. 9 první pododstavec této směrnice odkazuje, pokud jde mimo jiné o podmínky vzniku daňové povinnosti, na vnitrostátní právo platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost, nutně to předpokládá, že členské státy mají v této oblasti určitou legislativní pravomoc (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 61).
- 62 V souladu s cílem harmonizace sledovaným směrnicí 2008/118, pokud jde o okamžik vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani za účelem zajištění řádného fungování vnitřního trhu, je ovšem třeba, jak bylo připomenuto v bodech 53, 55 a 56 tohoto rozsudku, nutně odlišit „podmínky vzniku daňové povinnosti“ uvedené v prvním pododstavci článku 9 této směrnice od podmínek týkajících se samotného pojmu „vznik daňové povinnosti“, které, jak je uvedeno v bodě 8 odůvodnění této směrnice, musí zůstat ve všech členských státech stejné.
- 63 Jak vyplývá ze samotného znění čl. 7 odst. 1 a prvního pododstavce článku 9 uvedené směrnice, posledně uvedené podmínky se vztahují na okamžik vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani, na členský stát, v němž má být tato daň vybrána, jakož i na datum rozhodné pro stanovení použitelné sazby spotřební daně.
- 64 Z toho vyplývá, že první pododstavec článku 9 směrnice 2008/118 nelze vykládat v tom smyslu, že by umožňoval členským státům odchýlit se od uvedených podmínek, zejména od podmínky data rozhodného pro určení použitelné sazby spotřební daně.
- 65 Vzhledem k tomu, že toto ustanovení stanoví, že uvedené datum musí odpovídat datu vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani, a že, jak bylo konstatováno v bodě 55 tohoto rozsudku, čl. 7 odst. 1 směrnice 2008/118 jasně a bezpodmínečně ukládá, aby tato daňová povinnost byla spojena s okamžikem propuštění zboží podléhajícího této dani ke spotřebě, musí být použitelnou sazbou spotřební daně nezbytně sazba platná v okamžiku tohoto propuštění ke spotřebě.
- 66 Jak uvedl generální advokát v bodech 52 a 53 svého stanoviska, tento výklad je podpořen ustanoveními kapitoly V směrnice 2008/118, nadepsané „Přeprava a zdanění zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě“, která výslovně stanoví případy, kdy vzniká daňová povinnost ke spotřební dani ze zboží propuštěného ke spotřebě až k pozdějšímu okamžiku, než je den propuštění ke spotřebě. Uvedená ustanovení upravují situace, kdy je zboží podléhající spotřební dani, které bylo propuštěno ke spotřebě v jednom členském státě, následně přemístěno do jiného členského státu. Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 53 stanoviska, je nesporné, že na opatření dotčené ve věci v původním řízení se žádná z těchto situací nevztahuje.
- 67 Členské státy tedy nemohou v rámci režimu vyplývajícího z čl. 7 odst. 1 a prvního pododstavce článku 9 směrnice 2008/118, ve znění platném před jejím zrušením a nahrazením směrnicí 2020/262, jejíž třetí pododstavec článku 8 v tomto ohledu mění článek 9 směrnice 2008/118, stanovit, že sazbou spotřební daně použitelnou na cigarety propuštěné ke spotřebě při nedodržení množstevního omezení stanoveného vnitrostátní právní úpravou je sazba platná k pozdějšímu okamžiku, než je den jejich propuštění ke spotřebě.

- 68 I když je pravda, jak bylo uvedeno v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku, že směrnice 2008/118 nebrání členským státům v přijetí opatření k boji proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím daňového režimu, nic to nemění na tom, že jejich legislativní pravomoc k přijetí takových opatření nemůže být vykonávána v rozporu s ustanoveními této směrnice, a zejména s čl. 7 odst. 1 a prvním pododstavcem článku 9 uvedené směrnice, neboť jinak by byl ohrožen cíl harmonizace sledovaný unijním normotvůrcem a uvedený zejména v bodě 8 odůvodnění uvedené směrnice.
- 69 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba odpovědět na druhou předběžnou otázku tak, že články 7 a 9 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle nichž se na objem cigaret, který překračuje v nich uvedené množství omezení pro propuštění ke spotřebě, vztahuje sazba spotřební daně platná k pozdějšímu okamžiku, než je den propuštění ke spotřebě.

K nákladům řízení

- 70 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) Články 34 a 36 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která za účelem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti zneužívajícím praktikám, jakož i za účelem ochrany veřejného zdraví stanoví, že množství cigaret, které byly hospodářským subjektem měsíčně propuštěny ke spotřebě v období od 1. září do 31. prosince každého kalendářního roku, nesmí překročit průměrné měsíční množství cigaret, které tento hospodářský subjekt propustil ke spotřebě během předchozích dvanácti měsíců, zvýšené o 10 %.
- 2) Články 7 a 9 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání vnitrostátním právním předpisům, podle nichž se na objem cigaret, který překračuje v nich uvedené množství omezení pro propuštění ke spotřebě, vztahuje sazba spotřební daně platná k pozdějšímu okamžiku, než je den propuštění ke spotřebě.

Podpisy