



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 21. decembra 2023 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb tovaru – Článok 34 ZFEÚ – Množstevné obmedzenia dovozu – Opatrenia s rovnocenným účinkom – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca pre množstvo cigariet, ktoré môžu byť uvedené do daňového voľného obehu v priebehu daného obdobia, limit zodpovedajúci priemernému mesačnému množstvu uvedenému do daňového voľného obehu počas predchádzajúcich dvanástich mesiacov – Článok 36 ZFEÚ – Odôvodnenie – Boj proti daňovým únikom a zneužívajúcim praktikám – Ochrana verejného zdravia – Zdanenie – Spotrebné dane – Smernica 2008/118/ES – Článok 7 – Okamih vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani – Uvedenie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani do daňového voľného obehu – Článok 9 – Podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzby spotrebnej dane, ktoré sa majú použiť – Prekročenie platného množstevného limitu – Prekročené množstvo – Uplatňovanie sadzby spotrebnej dane platnej k dátumu predloženia vyhlásenia o ukončení“

Vo veci C-96/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) z 12. januára 2022 a doručený Súdnemu dvoru 11. februára 2022, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia Z. Csehi, M. Ilešič (spravodajca), I. Jarukaitis a D. Gratsias,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: L. Carrasco Marco,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. marca 2023,

* Jazyk konania: portugálčina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., v zastúpení: A. Moura Portugal a I. Teixeira, advogados,
- portugalská vláda, v zastúpení: P. Barros da Costa, A. Rodrigues a M.N. Vitorino, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Björkland, I. Melo Sampaio a F. Thiran, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 8. júna 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 34 ZFEÚ, ako aj článkov 7 a 9 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).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (ďalej len „CDIL“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) vo veci dodatočného výmeru spotrebnej dane, ktorú CDIL dlhovala z titulu uvedenia cigariet do daňového voľného obehu v Portugalsku.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2008/118

- 3 Odôvodnenia 2, 8, 9 a 31 smernice 2008/118 stanovovali:
 - „(2) Podmienky vyrubenia spotrebnej dane z tovaru, ktorý upravuje smernica [Rady] 92/12/EHS [z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výroby 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)], ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘, musia zostať zosúladené v záujme zabezpečenia riadneho fungovania vnútorného trhu.
 - ...
 - (8) Keďže na riadne fungovanie vnútorného trhu je naďalej potrebné, aby koncepcia vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s ňou súvisiace podmienky boli rovnaké vo všetkých členských štátoch, je dôležité vyjasniť na úrovni Spoločenstva, kedy je tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu a kto je povinný spotrebnú daň zaplatiť.

- (9) Keďže spotrebná daň je daň zo spotreby určitých tovarov, nemôže sa vyberať z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol za určitých okolností zničený alebo nenahraditeľne stratený.

...

- (31) 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.“

- 4 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 2008/118:

„Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

...

- c) tabakové výrobky upravené smernicami 95/59/ES [Rady z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, 1995, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283), 92/79/EHS [Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 8; Mim. vyd. 03/013, s. 202)] a 92/80/EHS [Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 10; Mim. vyd. 03/013, s. 204)].“

- 5 Článok 2 smernice 2008/118 stanovoval:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani je predmetom spotrebnej dane v čase:

- a) jeho výroby vrátane jeho ťažby na území [Európskeho s]poločenstva;
b) jeho dovozu na územie Spoločenstva.“

- 6 Článok 7 ods. 1 až 3 tejto smernice stanovoval:

„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 „uviedenie 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.

3. Časom uvedenia tovaru do daňového voľného obehu je:

- a) v situáciách uvedených v článku 17 ods. 1 písm. a) bode ii) čas, keď tovar podliehajúci spotrebnej dani prijal registrovaný príjemca;
- b) v situáciách uvedených v článku 17 ods. 1 písm. a) bode iv) čas, keď tovar podliehajúci spotrebnej dani prijal príjemca;
- c) v situáciách uvedených v článku 17 ods. 2 čas prijatia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na mieste priamej dodávky.“

7 Podľa článku 9 uvedenej smernice:

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

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

8 Článok 11 prvý odsek smernice 2008/118 stanovoval:

„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.“

9 Článok 39 ods. 1 a ods. 3 prvý pododsek tejto smernice stanovoval:

„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.

...“

10 Smernica 2008/118 bola s účinnosťou od 13. februára 2023 zrušená smernicou Rady (EÚ) 2020/262 z 19. decembra 2019, ktorou sa ustanovuje všeobecný systém spotrebných daní (Ú. v. EÚ L 58, 2020, s. 4).

11 Podľa článku 8 tejto smernice s názvom „Podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzby spotrebnej dane, ktoré sa majú použiť“:

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

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

Odchyľne od prvého odseku môžu zásoby tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré už boli uvedené do daňového voľného obehu, pri zmene sadzieb spotrebnej dane v relevantných prípadoch podliehať zvýšeniu alebo zníženiu tejto spotrebnej dane.“

Portugalské právo

12 Podľa článku 8 Código dos Impostos Especiais de Consumo (zákon o spotrebných daniach) (ďalej len „CIEC“), nazvaného „Vznik daňovej povinnosti“:

„1. Daňová povinnosť vzniká na vnútroštátnom území v čase uvedenia výrobkov vymedzených v článku 5 do daňového voľného obehu alebo zistenia straty, ktorá sa má zdaňovať v súlade s týmto zákonom.

2. Daňovou sadzbou, ktorá sa má uplatňovať na vnútroštátnom území, je sadzba platná k dátumu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť.“

13 Článok 9 CIEC, nazvaný „Uvedenie do daňového voľného obehu“, stanovuje:

„1. Na účely tohto zákona sa za ‚uvedenie do daňového voľného obehu‘ tovaru podliehajúceho spotrebnej dani považuje:

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

- b) držba tohto tovaru mimo režimu pozastavenia dane bez toho, aby sa vyrubila splatná daň;
- c) výroba tohto tovaru mimo režimu pozastavenia dane bez toho, aby sa vyrubila splatná daň;
- d) dovoz tohto tovaru, pokiaľ nie je bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane;
- e) vstup takéhoto tovaru, vrátane neoprávneného vstupu na vnútroštátne územie, mimo režimu pozastavenia dane;
- f) ukončenie alebo porušenie podmienok daňovej výhody;

...

2. Časom uvedenia tovaru do daňového voľného obehu je:

- a) v prípade tovaru, ktorý je prepravovaný v režime pozastavenia dane, z daňového skladu na miesto registrovaného príjemcu okamih prijatia tohto tovaru uvedeným príjemcom;
- b) v prípade tovaru, ktorý je prepravovaný v režime pozastavenia dane, jednému z príjemcov uvedených v článku 6 ods. 1 písm. a) až d) okamih, keď je tento tovar prijatý uvedenými príjemcami;
- c) v situácii uvedenej v písmene f) predchádzajúceho odseku okamih ukončenia alebo porušenia podmienok daňovej výhody;
- d) v situácii uvedenej v článku 35 ods. 4 okamih, keď je tovar prijatý na miesto, kde sa uskutoční priama dodávka;

...“

14 Článok 106 CIEC, nazvaný „Osobitné pravidlá pre uvedenie do daňového voľného obehu“, stanovuje:

„1. Uvedenie cigariet do daňového voľného obehu podlieha podmienkam platným v priebehu obdobia medzi 1. septembrom a 31. decembrom každého kalendárneho roka.

2. V priebehu obdobia, ktoré je stanovené v predchádzajúcom odseku, uvedenie cigariet do daňového voľného obehu, vykonávané každý mesiac hospodárskymi subjektmi, nemôže prekročiť množstevné limity vyplývajúce z uplatnenia faktora zvýšenia o 10 % na priemerné mesačné množstvo cigariet uvedených do daňového voľného obehu počas [dvanástich] predchádzajúcich mesiacov.

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

4. Každý hospodársky subjekt predloží príslušnému colnému úradu najneskôr do 15. septembra každého roka prvotné vyhlásenie oznamujúce jeho mesačný priemer a stanovujúce množstevný limit uplatniteľný v jeho prípade počas obdobia podliehajúceho podmienkam.

5. Vo výnimočných situáciách, riadne odôvodnených náhlymi a časovo obmedzenými výkyvmi objemu predajov, je možné povoliť nedodržanie uvedených množstevných limitov, tieto sa však nezohľadnia na účely výpočtu mesačného priemeru pre nasledujúci rok.

6. Po uplynutí obdobia podliehajúceho podmienkam a najneskôr na konci januára každého roku hospodársky subjekt predloží príslušnému colnému úradu kontrolné vyhlásenie oznamujúce celkové množstvo cigariet skutočne uvedených do daňového voľného obehu v priebehu obdobia podliehajúceho podmienkam.

7. Množstvá cigariet prekračujúce množstevný limit uvedený v odseku 4 podliehajú zaplateniu dane v sadzbe platnej k dátumu podania kontrolného vyhlásenia, ak sa prekročenie konštatuje na základe porovnania údajov uvedených v tomto dokumente a údajov spracovaných daňovou správou, pričom tým nie je dotknutá možnosť prípadného začatia konania o porušení.

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 voči colnému úradu, ktorý spracováva uvedenia do daňového voľného obehu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 15 Spoločnosť CDIL, založená podľa portugalského práva, je podnikom pôsobiacim v oblasti maloobchodu s tabakovými výrobkami, ktorý vykonáva činnosť ako oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu s povolením udeleným portugalským daňovým a colným orgánom v autonómnom regióne Madeira.
- 16 Dňa 15. septembra 2010 CDIL v súlade s článkom 106 ods. 4 CIEC predložila Colnému úradu Funchal (Portugalsko) prvotné vyhlásenie o priemernom mesačnom množstve cigariet uvedených do daňového voľného obehu v priebehu dvanástich predchádzajúcich mesiacov, teda od 1. septembra 2009 do 31. augusta 2010.
- 17 Dňa 22. septembra 2010 Colný úrad Funchal oznámil spoločnosti CDIL, že na základe poskytnutých informácií jej bol na obdobie podliehajúce podmienkam od 1. septembra do 31. decembra 2010 stanovený mesačný množstevný limit 1 644 005 cigariet, vypočítaný v súlade s článkom 106 ods. 1 až 2 CIEC.
- 18 Dňa 18. novembra 2010 CDIL požiadala podľa článku 106 ods. 5 CIEC o povolenie nedodržať tento množstevný limit.
- 19 Dňa 7. januára 2011 Colný úrad Funchal túto žiadosť zamietol z dôvodu, že nedodržanie predmetného množstevného limitu nie je odôvodnené náhlymi a časovo obmedzenými výkyvmi objemu predajov v zmysle požiadaviek tohto ustanovenia. CDIL následne podala proti tomuto rozhodnutiu na nadriadený orgán opravný prostriedok, ktorý bol tiež zamietnutý.
- 20 Dňa 18. januára 2011 CDIL v súlade s článkom 106 ods. 6 CIEC predložila Colnému úradu Funchal kontrolné vyhlásenie, ktoré potvrdzovalo, že množstvo cigariet, ktoré počas obdobia od 1. septembra do 31. decembra 2010 uviedla do daňového voľného obehu, viac než trojnásobne prekročilo množstevný limit stanovený na toto obdobie.

- 21 Na základe článku 106 ods. 7 CIEC bol voči spoločnosti CDIL vydaný dodatočný výmer k spotrebnej dani na sumu 4 607,69 eura, zvýšenú o 1,80 eura za počet kusov cigariet, ktoré uviedla do daňového voľného obehu v období od 1. septembra do 31. decembra 2010 a ktorý prekračoval množstevný limit stanovený v článku 106 ods. 2 CIEC. V súlade s článkom 106 ods. 7 CIEC colný úrad vypočítal dlhovanú spotrebnú daň na základe sadzby platnej ku dňu predloženia kontrolného vyhlásenia.
- 22 CDIL napadla tento dodatočný výmer žalobou podanou na Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Správny a daňový súd Funchal, Portugalsko), ktorý túto žalobu zamietol rozsudkom z 24. júna 2016.
- 23 CDIL podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko), ktorý je vnútroštátnym súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 24 V konaní pred týmto súdom CDIL, ktorá nespochybňuje, že prekročila množstevné limity uplatniteľné počas obdobia podliehajúceho podmienkam, tvrdí, že článok 106 CIEC nie je v súlade s právom Únie.
- 25 Na jednej strane totiž stanovenie zákonného obmedzenia množstva cigariet, ktoré môžu byť uvedené do daňového voľného obehu, keďže sa v praxi dotýka najmä cigariet pochádzajúcich z iných členských štátov, predstavuje podľa jej názoru množstevné obmedzenie dovozu zakázané článkom 34 ZFEÚ, ktoré nemožno odôvodniť na základe článku 36 ZFEÚ.
- 26 Na druhej strane CDIL pred vnútroštátnym súdom uviedla, že uplatnenie sadzby spotrebnej dane platnej k dátumu podania kontrolného vyhlásenia je v rozpore s článkami 7 a 9 smernice 2008/118, z ktorých vyplýva, že sa uplatňujú také podmienky vzniku daňovej povinnosti a taká uplatniteľná sadzba, ktoré boli platné k dátumu, keď bol tabak uvedený do daňového voľného obehu.
- 27 Daňový a colný úrad naopak tvrdí, že právna úprava dotknutá vo veci samej nepredstavuje žiadne množstevné obmedzenie ani opatrenie s rovnocenným účinkom, ktoré by mohlo brániť voľnému pohybu tovaru medzi členskými štátmi, keďže sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty.
- 28 Okrem toho tvrdí, že táto právna úprava je v súlade so smernicou 2008/118, keďže podľa uvedenej právnej úpravy daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v okamihu uvedenia tovaru do daňového voľného obehu, ako to vyžadujú články 7 a 9 smernice 2008/118.
- 29 Za týchto okolností Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
 - „1. Predstavujú množstevné limity na uvedenie do daňového voľného obehu, ktoré stanovuje článok 106 CIEC, v rozsahu, v akom ukladajú hospodárskym subjektom povinnosť uviesť na trh počas posledných štyroch mesiacov každého roka množstvá cigariet, ktoré neprekračujú priemerné mesačné množstvo cigariet uvedených do daňového voľného obehu v priebehu dvanástich bezprostredne predchádzajúcich mesiacov, množstevné obmedzenia dovozu alebo opatrenia s rovnocenným účinkom v zmysle článku 34 ZFEÚ?

2. Je zdanenie množstiev cigariet, ktoré prekračujú množstevný limit na uvedenie do daňového voľného obehu stanovený v článku 106 ods. 2 CIEC, sadzbou platnou k dátumu podania kontrolného vyhlásenia podľa článku 106 ods. 7 CIEC v rozpore s pravidlami pre vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani zavedenými článkami 7 a 9 smernice [2008/118]?”

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 30 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 34 a 36 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že množstvo cigariet mesačne uvedených hospodárskym subjektom do daňového voľného obehu v období od 1. septembra do 31. decembra každého kalendárneho roka nesmie presiahnuť priemerné mesačné množstvo cigariet, ktoré tento subjekt uviedol do daňového voľného obehu počas predchádzajúcich dvanástich mesiacov, zvýšené o 10 %.
- 31 Na úvod je potrebné pripomenúť, že voľný pohyb tovaru medzi členskými štátmi je základnou zásadou zakotvenou v Zmluve o FEÚ, ktorá nachádza svoje vyjadrenie v zákaze množstevných obmedzení dovozu medzi členskými štátmi, ako aj všetkých opatrení s rovnocenným účinkom, stanovenom v článku 34 ZFEÚ (rozsudok z 23. marca 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 32 a citovaná judikatúra).
- 32 Na jednej strane pritom opatrenie, o aké ide vo veci samej, ktoré spočíva v uložení množstevných obmedzení na uvádzanie cigariet do daňového voľného obehu na území členského štátu, nepredstavuje „množstevné obmedzenie dovozu“ v zmysle článku 34 ZFEÚ, pretože neobmedzuje množstvá cigariet, ktoré môžu byť dovezené do tohto členského štátu.
- 33 Na druhej strane podľa ustálenej judikatúry sa zákaz opatrení s rovnocenným účinkom, ako sú množstevné obmedzenia dovozu, obsiahnutý v článku 34 ZFEÚ vzťahuje na každé opatrenie členských štátov, ktoré môže priamo alebo nepriamo, skutočne alebo potenciálne brániť prístupu tovaru s pôvodom v iných členských štátoch na trh niektorého členského štátu, aj keď jeho cieľom ani následkom nie je menej priaznivé zaobchádzanie s tovarom z iných členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. marca 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, body 33 a 34 a citovanú judikatúru).
- 34 V prejednávanej veci treba uviesť, že opatrenie, o aké ide vo veci samej, ktorým sa dotknutým hospodárskym subjektom ukladajú obmedzenia v množstve cigariet, ktoré tieto subjekty môžu uviesť do daňového voľného obehu, ich môže odradiť od dovozu cigariet v množstvách vyšších, ako sú stanovené limity, do členského štátu, ktorý toto opatrenie zaviedol, alebo urobiť pre ne tento dovoz menej atraktívnym.
- 35 Takéto opatrenie teda môže potenciálne brániť prístupu cigariet, ktoré by mohli byť dovezené z iných členských štátov, na trh dotknutého členského štátu, a preto predstavuje opatrenie s rovnocenným účinkom, ako sú množstevné obmedzenia v zmysle článku 34 ZFEÚ, a je v zásade nezlučiteľné s povinnosťami vyplývajúcimi z tohto článku.
- 36 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, ktorá predstavuje opatrenie s rovnocenným účinkom, ako sú množstevné obmedzenia, môže byť odôvodnená dôvodmi všeobecného záujmu vymenovanými v článku 36 ZFEÚ alebo naliehavými požiadavkami

všeobecného záujmu. V oboch prípadoch musí byť vnútroštátne ustanovenie spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudok z 23. marca 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 37 citovaných judikatúru).

- 37 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že cieľom predmetného opatrenia je zabrániť tomu, aby hospodárske subjekty v čase, keď je už známa sadzba spotrebnej dane uplatniteľná na cigarety v nasledujúcom roku, uvádzali tieto cigarety do daňového voľného obehu v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, s cieľom vytvoriť si tak veľké zásoby cigariet podliehajúcich nižšej sadzbe spotrebnej dane, než je sadzba uplatniteľná počas roku, v priebehu ktorého budú skutočne predané. S výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa teda zdá, že cieľom tohto opatrenia je boj proti daňovým únikom a ochrana daňových príjmov Portugalska. Podľa vlády tohto členského štátu sleduje toto opatrenie v rozsahu, v akom má za cieľ zabezpečiť účinnosť zvýšenia sadzby dane z tabakových výrobkov, takisto cieľ verejného zdravia.
- 38 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry cieľ spočívajúci v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom je naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť zavedenie obmedzenia slobôd pohybu [rozsudok z 27. januára 2022, *Komisia/Španielsko (Informačná povinnosť v daňovej oblasti)*, C-788/19, EU:C:2022:55, bod 22 a citovaná judikatúra].
- 39 Ako vyplýva z článku 11 prvého odseku a článku 39 ods. 3 prvého pododseku, ako aj z odôvodnenia 31 smernice 2008/118, tento cieľ spolu s cieľom boja proti prípadným zneužívajúcim praktikám patrí medzi ciele sledované touto smernicou. Súdny dvor pritom rozhodol, že uvedenie balíčkov cigariet do daňového voľného obehu v nadmerných množstvách na konci roka v očakávaní budúceho zvýšenia sadzby spotrebnej dane predstavuje formu zneužívania, ktorému sú členské štáty oprávnené predchádzať akýmikoľvek vhodnými opatreniami (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, *Komisia/Portugalsko*, C-126/15, EU:C:2017:504, body 59 a 60).
- 40 Okrem toho podľa rovnako ustálenej judikatúry patrí ochrana zdravia ľudí medzi dôvody všeobecného záujmu vymenované v článku 36 ZFEÚ, pričom Súdny dvor opakovane konštatoval, že zdravie a život osôb zaujímajú prvé miesto medzi hodnotami a záujmami chránenými Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. októbra 2016, *Deutsche Parkinson Vereinigung*, C-148/15, EU:C:2016:776, bod 30).
- 41 S výhradou overenia vnútroštátnym súdom tak zo skutočností, s ktorými bol oboznámený Súdny dvor, vyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej môže zodpovedať naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktoré sú v zásade spôsobilé odôvodniť obmedzenie voľného pohybu tovaru.
- 42 Je potrebné, ako vyplýva z bodu 36 tohto rozsudku, ešte posúdiť, či je opatrenie, akým je opatrenie vo veci samej, spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie týchto legitímnych cieľov a či nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie.
- 43 V tejto súvislosti v konečnom dôsledku prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý jediný má právomoc posúdiť skutkové okolnosti sporu vo veci samej a uskutočniť výklad vnútroštátnej právnej úpravy, aby určil, či a v akom rozsahu táto právna úprava spĺňa tieto požiadavky. Na tento účel je uvedený súd povinný objektívnym spôsobom pomocou presných štatistických údajov alebo iných prostriedkov preskúmať, či dôkazné prostriedky poskytnuté orgánmi dotknutého členského štátu

umožňujú rozumne usúdiť, že zvolené prostriedky sú vhodné na uskutočnenie sledovaných cieľov, ako aj či je možné dosiahnuť tieto ciele opatreniami menej obmedzujúcimi voľný pohyb tovaru [rozsudok z 23. marca 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 43 a citovaná judikatúra].

- 44 Súdny dvor, ktorý bol požiadaný, aby vnútroštátnemu súdu poskytol užitočnú odpoveď, však má právomoc poskytnúť tomuto súdu usmernenie na základe informácií vyplývajúcich zo spisu v spore vo veci samej, ako aj z predložených písomných pripomienok, ktoré vnútroštátnemu súdu umožnia rozhodnúť [rozsudok z 23. marca 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, bod 44 a citovaná judikatúra].
- 45 V prvom rade, pokiaľ ide o spôsobilosť vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej dosiahnuť uvádzané ciele, treba uviesť, že táto právna úprava môže odradiť hospodárske subjekty od toho, aby na konci roka zhromažďovali zásoby cigariet, ktoré budú v skutočnosti predávané až v nasledujúcom roku, a aby tak neutralizovali účinky budúceho zvýšenia sadzby spotrebnej dane. Neexistencia množstevných obmedzení uplatniteľných na cigarety uvedené na trh v priebehu obdobia podliehajúceho podmienkam robí naopak neúčinným budúce zvýšenie sadzby spotrebnej dane, ktoré vo všeobecnosti spôsobuje zvýšenie maloobchodnej ceny balíčkov cigariet (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2010, *Komisia/Írsko*, C-221/08, EU:C:2010:113, bod 54 a citovanú judikatúru), a prinajmenšom do určitej miery tak neutralizuje potenciálny odradzujúci účinok takéhoto zvýšenia na spotrebiteľov. Je preto potrebné konštatovať, že takáto právna úprava sa zdá byť primeraná na dosiahnutie cieľov ochrany verejného zdravia a boja proti daňovým únikom alebo zneužívajúcim praktikám.
- 46 V druhom rade, pokiaľ ide o posúdenie nevyhnutnosti opatrenia, akým je opatrenie vo veci samej, treba zdôrazniť, ako bolo pripomenuté v bode 40 tohto rozsudku, že ochrana verejného zdravia zaujíma prvé miesto medzi hodnotami a záujmami chránenými Zmluvou o FEÚ a že prináleží členským štátom, aby rozhodli o úrovni, na ktorej chcú zabezpečiť túto ochranu, a o spôsobe, akým sa má táto úroveň dosiahnuť, teda členské štáty v tejto súvislosti disponujú voľnou úvahou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. marca 2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, bod 64 a citovanú judikatúru).
- 47 Okrem toho je potrebné uviesť, že zásah do voľného pohybu cigariet spôsobený opatrením, o aké ide vo veci samej, pravdepodobne nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov sledovaných týmto opatrením.
- 48 V tejto súvislosti treba na jednej strane zdôrazniť, že množstevné obmedzenie, ktoré vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej ukladá každému hospodárskemu subjektu, sa stanovuje v závislosti od priemerného mesačného množstva cigariet, ktoré hospodársky subjekt uviedol do daňového voľného obehu počas predchádzajúcich dvanástich mesiacov, zvýšeného o 10 %, a že táto právna úprava nemá absolútnu povahu, keďže v článku 106 ods. 5 CIEC je stanovená možnosť odchyliť sa od tohto množstevného obmedzenia v prípade náhlych a časovo obmedzených výkyvov objemu predajov.
- 49 Na druhej strane, hoci je pravda, že uvedená právna úprava v článku 106 ods. 7 CIEC stanovuje možnosť začať konanie o porušení povinnosti proti hospodárskemu subjektu, ktorý prekročil množstevný limit, ktorý mu bolo uložený, takáto možnosť sama osebe nemá vplyv na proporionalitu tejto právnej úpravy, pokiaľ sú sankcie, ktoré možno uložiť na konci tohto konania, ako také primerané.

- 50 Tento záver nemôže byť spochybnený ani skutočnosťou, na ktorú sa odvoláva žalobkyňa vo veci samej, a to, že dotknutá právna úprava okrem iného stanovuje, že balíčky cigariet po uvedení do voľného daňového obehu nemôžu byť uvádzané na trh ani predané po treťom mesiaci roku nasledujúceho po roku, v ktorom boli uvedené do daňového voľného obehu. Takýto zákaz totiž naopak posilňuje účinnosť a koherenciu tejto právnej úpravy tým, že nabáda hospodárske subjekty, aby v priebehu daného kalendárneho roka nepristúpili k uvádzaniu nadmerných množstiev cigariet do daňového voľného obehu v očakávaní zvýšenia spotrebnej dane v nasledujúcom kalendárnom roku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, body 66, 72, 78 a 79).
- 51 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 34 a 36 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, ktorá s cieľom bojovať proti daňovým únikom a zneužívajúcim praktikám, ako aj chrániť verejné zdravie stanovuje, že množstvo cigariet mesačne uvedených hospodárskym subjektom do daňového voľného obehu v období od 1. septembra do 31. decembra každého kalendárneho roka nesmie presiahnuť priemerné mesačné množstvo cigariet, ktoré tento subjekt uviedol do daňového voľného obehu počas predchádzajúcich dvanástich mesiacov, zvýšené o 10 %.

O druhej otázke

- 52 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 7 a 9 smernice 2008/118 majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej množstvo cigariet, ktoré prekračuje množstevný limit na uvedenie do daňového voľného obehu stanovený touto právnou úpravou, podlieha sadzbe spotrebnej dane platnej k neskoršiemu dátumu, ako je dátum uvedenia tovaru do daňového voľného obehu.
- 53 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernica 2008/118 má podľa jej článku 1 ods. 1 za cieľ stanoviť všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, medzi ktorými sú uvedené tabakové výrobky, a to najmä, ako vyplýva z odôvodnenia 8 tejto smernice 2008/118, s cieľom zabezpečiť, aby pojem vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s tým súvisiace podmienky boli rovnaké vo všetkých členských štátoch (rozsudok z 9. júna 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 38 a citovaná judikatúra), a teda zaručiť riadne fungovanie vnútorného trhu prostredníctvom voľného pohybu dotknutých výrobkov v rámci Európskej únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. januára 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, bod 28).
- 54 Konkrétne článok 2 smernice 2008/118 stanovuje, že zdaniteľným plnením v zmysle tejto smernice je výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na území Únie alebo jeho dovoz na toto územie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 39 a citovaná judikatúra).
- 55 Pritom podľa článku 7 ods. 1 uvedenej smernice daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.
- 56 V súlade s cieľom uvedeným v odôvodnení 8 smernice 2008/118, ktorým je harmonizovať okamih vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani, a tak zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu, článok 7 ods. 2 tejto smernice vymenúva situácie, ktoré vedú k „uvedeniu do daňového voľného obehu“ v zmysle uvedenej smernice.

- 57 Podľa článku 7 ods. 2 písm. a) tejto smernice pojem „uviedenie do daňového voľného obehu“ zahŕňa aj prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane definovaného v článku 4 bode 7 uvedenej smernice (rozsudok z 9. júna 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 40 a citovaná judikatúra).
- 58 Pre takýto režim je charakteristické, že spotrebná daň vzťahujúca sa na tovar podliehajúci tomuto režimu nie je ešte splatná, hoci zdaniteľná udalosť už nastala. V dôsledku toho, pokiaľ ide o tovar podliehajúci spotrebnej dani, tento režim spôsobuje odloženie výberu dane až do splnenia podmienky splatnosti (rozsudok z 9. júna 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 42 a citovaná judikatúra).
- 59 Keďže totiž spotrebná daň, ako je spomenuté v odôvodnení 9 smernice 2008/118, je daň zo spotreby určitých tovarov, musí sa moment vzniku daňovej povinnosti v zásade nachádzať čo najbližšie k momentu uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, bod 57 a citovanú judikatúru).
- 60 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa článku 9 prvého odseku smernice 2008/118 sa uplatňujú 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. Článok 9 druhý odsek tejto smernice okrem toho stanovuje, že spotrebná daň sa vyrubí, vyberie a podľa potreby vráti alebo odpustí v súlade s postupom stanoveným každým členským štátom.
- 61 Keďže článok 9 prvý odsek uvedenej smernice odkazuje na vnútroštátne právo platné ku dňu vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani, pokiaľ ide najmä o určenie podmienok vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani, nevyhnutne to znamená, že členské štáty majú v tejto oblasti určitú regulačnú právomoc (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 61).
- 62 Vzhľadom na to v súlade s cieľom sledovaným smernicou 2008/118, a to harmonizovať okamih vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani, aby sa zabezpečilo riadne fungovanie vnútorného trhu, ako je pripomenutý v bodoch 53, 55 a 56 tohto rozsudku, „podmienky vzniku daňovej povinnosti“ uvedené v článku 9 prvom odseku smernice 2008/118 musia byť nevyhnutne odlíšené od podmienok vzťahujúcich sa na samotný pojem vzniku daňovej povinnosti, ktoré, ako uvádza odôvodnenie 8 uvedenej smernice, musia zostať rovnaké vo všetkých členských štátoch.
- 63 Ako vyplýva zo samotného znenia článku 7 ods. 1 a článku 9 prvého odseku uvedenej smernice, tieto posledné uvedené podmienky sa týkajú okamihu, kedy vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani v členskom štáte, v ktorom sa má táto daň vyberať, ako aj dátumu relevantného pre určenie uplatniteľnej sadzby spotrebnej dane.
- 64 Z toho vyplýva, že článok 9 prvý odsek smernice 2008/118 nemožno vykladať v tom zmysle, že by umožňoval členským štátom odchýliť sa od uvedených podmienok, najmä od podmienky týkajúcej sa dátumu relevantného pre určenie uplatniteľnej sadzby spotrebnej dane.
- 65 Keďže toto ustanovenie stanovuje, že tento dátum musí zodpovedať dátumu vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a že, ako bolo konštatované v bode 55 tohto rozsudku, článok 7 ods. 1 smernice 2008/118 jasne a bezpodmienečne stanovuje, že tento vznik daňovej povinnosti

sa musí viazať na okamih uvedenia tovaru podliehajúceho tejto dani do daňového voľného obehu, uplatniteľnou sadzbou spotrebnej dane preto musí byť nutne sadzba platná v čase tohto uvedenia tovaru do daňového voľného obehu.

- 66 Ako poznamenal generálny advokát v bodoch 52 a 53 svojich návrhov, tento výklad potvrdzujú aj ustanovenia kapitoly V smernice 2008/118, nazvanej „Preprava a zdanenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani po jeho uvedení do daňového voľného obehu“, ktoré výslovne stanovujú prípady, v ktorých daňová povinnosť k spotrebnej dani týkajúca sa tovaru, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu, vzniká neskôr, ako bol tovar uvedený do daňového voľného obehu. Tieto ustanovenia upravujú situácie, v ktorých sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, následne prepraví do iného členského štátu. Ako pritom uviedol generálny advokát v bode 53 svojich návrhov, je nesporné, že opatrenie dotknuté vo veci samej nespadá pod žiadnu z týchto situácií.
- 67 Členské štáty preto nemôžu v rámci režimu vyplývajúceho z článku 7 ods. 1 a článku 9 prvého odseku smernice 2008/118, v znení platnom pred jej zrušením a nahradením smernicou 2020/262, ktorej článok 8 tretí odsek tu mení článok 9 smernice 2008/118, stanoviť, že sadzbou spotrebnej dane uplatniteľnej na cigarety uvedené do daňového voľného obehu v rozpore s množstevným limitom stanoveným vnútroštátnou právnou úpravou je sadzba platná k neskoršiemu dátumu, ako je dátum ich uvedenia do daňového voľného obehu.
- 68 Hoci je pravda, ako bolo zdôraznené v bodoch 38 a 39 tohto rozsudku, že smernica 2008/118 nebráni členským štátom prijímať opatrenia na boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, nič to nemení na tom, že ich regulačná právomoc prijímať takéto opatrenia nemôže byť vykonávaná v rozpore s ustanoveniami tejto smernice, a najmä s jej článkom 7 ods. 1 a článkom 9 prvým odsekom, pretože inak by bol ohrozený cieľ harmonizácie, ktorý sledoval normotvorca Únie a ktorý je uvedený najmä v odôvodnení 8 uvedenej smernice.
- 69 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 7 a 9 smernice 2008/118 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej množstvo cigariet, ktoré prekračuje množstevný limit na uvedenie do daňového voľného obehu stanovený touto právnou úpravou, podlieha sadzbe spotrebnej dane platnej k neskoršiemu dátumu, ako je dátum uvedenia tovaru do daňového voľného obehu.

O trovách

- 70 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

- 1. Články 34 a 36 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, ktorá s cieľom bojovať proti daňovým únikom a zneužívajúcim praktikám, ako aj chrániť verejné zdravie stanovuje, že množstvo cigariet mesačne uvedených hospodárskym subjektom do daňového voľného obehu v období od**

1. septembra do 31. decembra každého kalendárneho roka nesmie presiahnuť priemerné mesačné množstvo cigariet, ktoré tento subjekt uviedol do daňového voľného obehu počas predchádzajúcich dvanástich mesiacov, zvýšené o 10 %.

2. Články 7 a 9 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej množstvo cigariet, ktoré prekračuje množstevný limit na uvedenie do daňového voľného obehu stanovený touto právnou úpravou, podlieha sadzbe spotrebnej dane platnej k neskoršiemu dátumu, ako je dátum uvedenia tovaru do daňového voľného obehu.

Podpisy