Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
27 päivänä lokakuuta 2016 [1]

Asia C-126/15

Euroopan komissio
vastaan

Portugalin tasavalta

Verolainsäädäntö — Valmistetun tupakan valmistevero — Direktiivi 2008/118/EY — 7 artikla, 9 artiklan ensimmäinen kohta ja 39 artiklan 3 kohta — Jakelun ja myynnin rajoittaminen — Veromerkki — Oikeasuhteisuus

I **Johdanto**

1. Tässä Euroopan komission Portugalin tasavaltaa vastaan aloittamassa, jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä kyse on lähinnä siitä, onko valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä annettu direktiivi 2008/118/EY [2] (jäljempänä valmisteverodirektiivi) esteenä jäsenvaltion säännökselle, jonka perusteella kulutukseen luovutettujen savukkeiden myynti on sallittua vain tietyn ajan.

2. Kysymyksen taustalla ovat toimenpiteet, joihin Portugali on ryhtynyt torjuakseen ns. forestalling-toimia tupakkatuotteiden alalla. Näillä tarkoitetaan sitä, että tuottajat luovuttavat kulutukseen juuri ennen valmisteveron korotusta liiallisia määriä tupakkatuotteita vanhaan verokantaan viivästyttääkseen korotetun verokannan voimaantuloa. Tällaiset menettelytavat vähentävät verotuloja, eikä komissio kiistä sitä, että jäsenvaltioiden vastatoimenpiteet ovat lähtökohtaisesti sallittuja. [3] Se katsoo kuitenkin, että Portugalin toteuttamien toimenpiteiden osalta ei ole noudatettu suhteellisuusperiaatetta.

3. Oikeusriidan merkitys ulottuu Portugalia laajemmalle, sillä muissa jäsenvaltioissa sovelletaan vastaavanlaista lainsäädäntöä. Tästä syystä komissio on aloittanut myös Unkaria ja Viroa vastaan jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn. [4]

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 9, s. 12).

3 — Tämän lisäksi komissio katsoo jopa, että unionin toimenpiteet eivät ole nykyisessä muodossaan riittäviä, ks. 6.6.2013 annettu tiedonanto (COM(2013) 324 final, s. 11).

4 — MEMO/14/293, 16.4.2014 ja MEMO/14/537, 25.9.2014.

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *Unionin oikeus*

4. Valmisteverodirektiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan kyseisessä direktiivissä vahvistetaan valmisteveroa koskeva yleinen järjestelmä. Mainitun säännöksen c alakohdan mukaan valmistetusta tupakasta kannetaan valmisteveroa.

5. Valmisteverodirektiivin 7 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

a) valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä;

– –”

6. Valmisteverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Sovelletaan sellaisia verosaatavan syntymistä koskevia edellytyksiä ja verokantaa, jotka ovat voimassa verosaatavan syntymispäivänä siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen.

Valmistevero on kannettava ja perittävä sekä tapauksen mukaan palautettava tai peruutettava kunkin jäsenvaltion vahvistamaa menettelyä noudattaen. Jäsenvaltioiden on sovellettava samoja menettelyjä kotimaisiin tavaroihin ja muista jäsenvaltioista peräisin oleviin tavaroihin.”

7. Valmisteverodirektiivin 39 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat vaatia, että valmisteveron alaisiin tavaroihin on kiinnitetty veromerkki tai verotustarkoituksessa käytettävä kansallinen tunnistemerkki, kun tavarat luovutetaan kulutukseen niiden alueella, – – sanotun kuitenkaan rajoittamatta 7 artiklan 1 kohdan soveltamista.

– –

3. Rajoittamatta sellaisten säännösten soveltamista, jotka jäsenvaltiot voivat antaa tämän artiklan asianmukaisen täytäntöönpanon varmistamiseksi ja veron kiertämisen, veron välttämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, jäsenvaltioiden on varmistettava, että 1 kohdassa tarkoitetut veromerkit tai kansalliset tunnistemerkit eivät haittaa valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

– –”

B *Portugalin oikeus*

8. Portugalin valmisteverolain (Código dos Impostos Especiais de Consumo, jäljempänä CIEC) 110 §:n mukaan tupakkatuotteiden yksittäismyyntipakkauksiin, jotka on tarkoitettu käytettävän kotimaassa, on kiinnitettävä veromerkki, ennen kuin ne luovutetaan kulutukseen.

9. Portugalin valtiovarain- ja julkishallintoministeriön täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 (jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 27 §:ssä vahvistetaan määräajat tupakkatuotteiden jakelulle ja myynnille. Savukepakkausten osalta määräaika päättyy veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden lopussa, raakatupakan osalta veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden lopussa ja sikarien ja pikkusikarien osalta veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan viidennen vuoden lopussa. [5]

10. CIEC:n 106 §:n mukaan verollisten savukkeiden kulutukseen luovutukseen sovelletaan erityisiä sääntöjä kunkin vuoden 1. syyskuuta ja 31. joulukuuta välisenä aikana. Mainittuna ajanjaksona talouden toimijat saavat luovuttaa kulutukseen savukkeita vain tiettyjen enimmäismäärien rajoissa. Kuukausittainen enimmäismäärä määritetään mainittua ajanjaksoa välittömästi edeltävien 12 kuukauden aikana kulutukseen luovutettujen savukemäärien keskiarvon perusteella korotettuna 10 prosentilla. Tästä voidaan poiketa perustellusta pyynnöstä.

11. CIEC:n 19 ja 20 §:ssä säädetään jo maksetun valmisteveron palautuksesta. Palautuksen perusteena sovelletaan muun muassa tavaran tuhoamista viranomaisvalvonnassa.

12. Vero- ja tulliviranomaisten julkaiseman valmisteverotusta koskevan käsikirjan XII luvun 4.2.9 kohdan mukaan tuotteet, joita ei saa myydä enää täytäntöönpanoasetuksen 27 §:ssä vahvistetun määräajan päätyttyä, voidaan luovuttaa uudelleen kulutukseen, jos niihin kiinnitetään uusi veromerkki.

13. Jos veronalaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisen yhteydessä rikotaan veromerkkiä koskevia sääntöjä tai sallittuja määriä koskevia rajoituksia, verorikoksia koskevien yleisten sääntöjen (Regime Geral das Infracções Tributárias) 109 §:n mukaan siitä voidaan määrätä sakkoa 250 eurosta 165 000 euroon.

III **Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asianosaisten vaatimukset**

14. Komissio katsoo, että täytäntöönpanoasetuksen 27 § on ristiriidassa valmisteverodirektiivin 7 artiklan, 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja 39 artiklan 3 kohdan kanssa, sillä siinä vahvistetun määräajan päätyttyä kulutukseen luovutettujen ja jo verotettujen savukepakkausten jakelu ja myynti ei ole enää sallittua. Siksi komissio on aloittanut oikeudenkäynnin kohteena olevan rikkomusmenettelyn. Komissio oli kehottanut Portugalia 23.11.2009 päivätyllä virallisella huomautuksella ja 4.6.2010 päivätyllä täydentävällä virallisella huomautuksella esittämään kantansa moitteisiin, minkä jälkeen se lähetti kyseiselle jäsenvaltiolle 22.6.2012 ja – tiettyjen virheiden oikaisemiseksi – 31.5.2013 perustellut lausunnot ja asetti väitetyn rikkomisen korjaamiselle kahden kuukauden määräajan.

15. Koska Portugali ei reagoinut perusteltuihin lausuntoihin, komissio nosti nyt käsiteltävän kanteen 12.3.2015.

16. Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

— toteaa, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut valmisteverodirektiivin 7 artiklan, 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja 39 artiklan 3 kohdan sekä suhteellisuusperiaatteen mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt, että jo verotettujen ja tiettynä vuonna kulutukseen luovutettujen savukkeiden jakelu ja myynti yleisölle on kiellettyä täytäntöönpanoasetuksen 27 §:ssä vahvistetun suhteettoman lyhyen määräajan päätyttyä

— velvoittaa Portugalin tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

5 — Tästä poiketen täytäntöönpanoasetuksen 28 §:ssä säädetään, että savukepakkauksia, joissa on vuotta 2007 tai vuotta 2008 koskeva veromerkki, saa jaella ja myydä vuoden 2008 viidennen kuukauden tai vuoden 2009 neljännen kuukauden loppuun asti.

17. Portugalin tasavalta vaatii, että unionin tuomioistuin

— hylkää kanteen

— velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

18. Belgian kuningaskunta, Viron tasavalta ja Puolan tasavalta hyväksyttiin väliintulijoiksi. Ne tukevat Portugalin vaatimuksia.

19. Asianosaiset ovat osallistuneet kirjalliseen menettelyyn.

IV **Oikeudellinen arviointi**

20. Tässä menettelyssä riidanalaisen täytäntöönpanoasetuksen 27 §:n säännöksen vuoksi Portugalissa sovelletaan savukkeiden myyntiä koskevaa ajallista rajoitusta, joka määräytyy pakkaukseen kiinnitetyn veromerkin perusteella. Säännöksen mukaan savukkeita saa myydä vain niiden kulutukseen luovutusvuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden loppuun asti.

A *Ensimmäinen kanneperuste: valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artikla ja suhteellisuusperiaate*

21. Komissio väittää ensimmäisellä kanneperusteellaan, että täytäntöönpanoasetuksen 27 § on ristiriidassa valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen kanssa. Direktiivin mainituista säännöksistä seuraa, että jäsenvaltio ei saa kantaa valmistetusta tupakasta sen kulutukseen luovutuksen jälkeen siitä kannettavan valmisteveron lisäksi muita veroja tai rajoittaa sen jakelua verotussyistä. Komission mukaan Portugalissa tehdään kuitenkin juuri näin, sillä riidanalaisen säännön vuoksi savukepakkauksia voidaan jaella vain rajoitetun ajan. Siksi 7 ja 9 artiklaa on rikottu. Komissio ei tosin sulje pois sitä, että lainsäädännön oikeuttamiseksi voidaan vedota yleistä etua koskeviin syihin, mutta katsoo, että suhteellisuusperiaatetta rikotaan joka tapauksessa.

22. Portugali vastustaa tätä väitettä ja toteaa, että riidanalainen säännös ei velvoita maksamaan ylimääräistä valmisteveroa kulutukseen jo luovutetuista tuotteista. Sen mukaan talouden toimijoille palautetaan valmisteverot, jotka ne ovat suorittaneet savukepakkauksista, joita ei enää voida myydä määräajan päätyttyä. Tavara voidaan myös luovuttaa uudelleen kulutukseen, jos siihen kiinnitetään uusi veromerkki ja maksetaan tuolloin sovellettava vero.

23. Tämän ensimmäisen kanneperusteen arvioimiseksi tarkastelen ensin valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artiklaa (1 kohdassa) ja sen jälkeen suhteellisuusperiaatetta (2 kohdassa).

1. Valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artikla

24. Valmisteverodirektiivin 7 artiklan mukaan valmistettua tupakkaa koskeva valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin se luovutetaan kulutukseen. Yleensä (7 artiklan 2 kohdan a alakohta) tämä on ajankohta, jolloin valmisteveron alaiset tavarat poistuvat ns. väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä, toisin sanoen ne poistuvat tuotantolaitoksesta tai toisesta verottomasta varastosta. Direktiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa vahvistetaan lisäksi, että sovelletaan sellaisia verosaatavan syntymistä koskevia edellytyksiä ja verokantaa, jotka ovat voimassa verosaatavan syntymispäivänä siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen.

25. Toisin kuin komissio väittää, valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artiklassa ei sinänsä kielletä täytäntöönpanoasetuksen riidanalaisessa 27 §:ssä säädetyn kaltaista savukepakkausten myynnin määräaikaa koskevaa rajoitusta. Direktiivin 7 artiklassa ainoastaan määritetään ajankohta, jolloin valmisteverosaatava syntyy, kun taas 9 artiklassa viitataan verosaatavan syntymistä koskevien edellytysten ja sovellettavan verokannan osalta jäsenvaltioiden lainsäädäntöön.

26. Jos talouden toimijat luovuttavat pakkauksia uudelleen kulutukseen vanhan veromerkin tuhoamisen ja uuden veromerkin kiinnittämisen jälkeen, valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artiklan mukaan tässä menettelyssä kyse ei ole ylimääräisen veron kantamisesta vaan verotettavan tapahtuman itsenäisestä toteutumisesta.

27. Vaikka oletettaisiinkin, että myyntirajoitus rikkoo jo lähtökohtaisesti valmisteverodirektiivin 7 ja 9 artiklaa, on vaikea ymmärtää komission väitettä siitä, että perusvapauksia koskevasta oikeuskäytännöstä seuraa analogisesti, että kyseinen sääntö saattaa silti olla oikeutettu yleistä etua koskevista syistä. Yhdenmukaistamistoimenpiteen tarkoituksena on nimenomaan, että jäsenvaltiot eivät voi lähtökohtaisesti poiketa siitä, ellei erikseen toisin säädetä. [6]

28. Siltä osin kuin valmisteverodirektiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa viitataan verosaatavan syntymistä koskevien edellytysten ja sovellettavan verokannan osalta verosaatavan syntymispäivänä voimassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, tämä tarkoittaa kylläkin epäilemättä, että jäsenvaltioilla on asiassa lainsäädäntövaltaa. Tähän liittyen 9 artiklan toisessa kohdassa jäsenvaltioiden sallitaan nimenomaisesti vahvistaa valmisteveron kantamista ja perimistä tai mahdollisesti palauttamista tai peruuttamista koskeva menettely.

29. Valmisteverodirektiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa vahvistettu toimivalta kattaa valmistetun tupakan valmisteveron kannon yhteydessä toimenpiteet, joilla estetään, että kulutukseen luovutetaan liian suuria määriä tupakkatuotteita. Oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot ovat nimittäin oikeutettuja ryhtymään toimenpiteisiin turvatakseen veronsaajan oikeudet. [7] Sen lisäksi SEU 4 artiklan 3 kohdasta seuraa, että jäsenvaltiot ovat velvollisia varmistamaan, että valmistevero kannetaan täysimääräisesti. [8] Tätä ei varmistettaisi, jos talouden toimijat voisivat viivästyttää korotetun verokannan soveltamista forestalling-toimilla. Kuten komissio itse on perustellusti todennut, tällaiset käytännöt ovat yksi väärinkäytön muoto. Väärinkäytösten estämistä korostetaan toistuvasti myös valmisteverodirektiivissä. [9]

30. Toimenpiteillä edistetään myös terveyspoliittisia tavoitteita. Vero on merkittävä tekijä tupakkatuotteiden hinnoissa, jotka puolestaan vaikuttavat kuluttajien tupakointitapoihin. [10] Valmistetun tupakan osalta verolainsäädäntö on merkittävä ja tehokas väline tupakkatuotteiden kulutuksen hillitsemiseksi ja näin ollen kansanterveyden suojelemiseksi. [11] Valmistetun tupakan luovuttaminen kulutukseen liian suurina määrinä hidastaa kuitenkin korotetun verokannan voimaantuloa ja näin ollen tavoiteltua vaikutusta hintatasoon.

6 — Ks. esim. SEUT 114 artiklan soveltamisalalla kyseisen määräyksen 5 kohdassa esitettyjä poikkeavia kansallisia sääntöjä koskevat hyvin tiukat edellytykset.

7 — Tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 47 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 kohta) ja tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, 31 kohta).

8 — Ks. vastaavasti tuomio 17.7.2008, komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 kohta) ja tuomio 26.6.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta).

9 — Ks. valmisteverodirektiivin johdanto-osan 31 perustelukappale, 11 artikla tai 39 artiklan 3 kohta. Ks. myös tuomio 15.6.2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, 43 kohta).

10 — Ks. valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU johdanto-osan 16 perustelukappale (EUVL 2011, L 176, s. 24) sekä tuomio 4.3.2010, komissio v. Ranska (C-197/08, EU:C:2010:111, 52 kohta); tuomio 4.3.2010, komissio v. Itävalta (C-198/08, EU:C:2010:112, 45 kohta) ja tuomio 4.3.2010, komissio v. Irlanti (C-221/08, EU:C:2010:113, 54 kohta).

11 — Tuomio 5.10.2006, Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, 58 kohta); tuomio 4.3.2010, komissio v. Ranska (C-197/08, EU:C:2010:111, 52 kohta); tuomio 4.3.2010, komissio v. Itävalta (C-198/08, EU:C:2010:112, 45 kohta) ja tuomio 4.3.2010, komissio v. Irlanti (C-221/08, EU:C:2010:113, 54 kohta).

31. Lisäksi on viitattava tupakoinnin torjuntaa koskevaan Maailman terveysjärjestön puitesopimukseen, jonka ovat allekirjoittaneet sekä Euroopan unioni että kaikki sen jäsenvaltiot.[12] Puitesopimuksen 6 artiklan mukaan sopimusvaltioiden on toteutettava veropolitiikkaa, jolla pyritään vähentämään tupakointia. Puitesopimuksen 6 artiklan täytäntöönpanoa koskevissa suuntaviivoissa suositellaan tämän osalta muun muassa forestalling-toimien vastaisia toimenpiteitä.[13] Vaikka täytäntöönpanoa koskevat suuntaviivat eivät ole sitovia, niiden tarkoituksena on auttaa unionia ja sen jäsenvaltioita puitesopimuksen täytäntöönpanossa.[14]

32. Näin ollen ei voida hyväksyä komission väitettä, jonka mukaan täytäntöönpanoasetuksen 27 § on jo lähtökohtaisesti ristiriidassa valmisteverodirektiivin 7 artiklan ja 9 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa. Valmisteverodirektiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa pikemminkin annetaan toimivalta hyväksyä tupakkatuotteita koskevan valmisteveron alalla forestalling-toimien vastaiset toimenpiteet. Käyttäessään unionin oikeudessa niille annettua toimivaltaa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu etenkin suhteellisuusperiaate,[15] jota komission mukaan tässä tapauksessa on loukattu. Täytäntöönpanoasetuksen 27 §:n mukainen myyntirajoitus on näin ollen ristiriidassa valmisteverodirektiivin 9 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, jos se on suhteeton.

2. Suhteellisuusperiaate

33. Unionin tuomioistuin on todennut säännöllisesti välillisiä veroja koskevan toimenpiteen oikeasuhteisuuden arvioinnin yhteydessä ensinnäkin, että jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.[16] Vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön perustuvan, suhteellisuusperiaatteen vaatimusten täsmällisemmän sanamuodon mukaan toimenpiteellä on voitava saavuttaa sillä tavoitellut oikeutetut päämäärät eikä sillä saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.[17] Kun on mahdollista valita usean tavoitteeseen soveltuvan toimenpiteen välillä, niistä on valittava vähiten rajoittava, ja toimenpiteistä aiheutuvien haittojen on oltava asianmukaisia tavoiteltuihin päämääriin nähden.[18]

34. Käytän jäljempänä tätä arviointitapaa ja tarkastelen ensin Portugalin lainsäädännön soveltuvuutta päämääriinsä (a kohdassa), sen tarpeellisuutta (b kohdassa) sekä sen asianmukaisuutta (c kohdassa).

12 — Hyväksytty 2.6.2004 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2004/513/EY (EUVL 2004, L 213, s. 8).

13 — Ks. tupakoinnin torjuntaa koskevan WHO:n puitesopimuksen 6 artiklan soveltamista koskevat suuntaviivat (Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC), jotka hyväksyttiin WHO:n puitesopimuksen sopimuspuolten konferenssissa sen kuudennessa istunnossa Moskovassa (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Ks. tuomio 4.5.2016, Philip Morris Brands ym. (C-547/14, EU:C:2016:325, 111 kohta) ja tuomio 4.5.2016, Puola v. parlamentti ja neuvosto (C-358/14, EU:C:2016:323, 45 kohta).

15 — Ks. tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 45–48 kohta); tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 30 kohta); tuomio 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, 48 kohta) ja tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20 kohta).

16 — Ks. tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 46 kohta); tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 kohta); tuomio 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, 36 kohta) ja tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, 30 kohta).

17 — Tuomio 18.11.1987, Maizena ym. (137/85, EU:C:1987:493, 15 kohta); tuomio 12.11.1996, Yhdistynyt kuningaskunta v. neuvosto (C-84/94, EU:C:1996:431, 57 kohta); tuomio 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, 122 kohta); tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym. (C-62/14, EU:C:2015:400, 67 kohta) ja tuomio 4.5.2016, Philip Morris Brands ym. (C-547/14, EU:C:2016:325, 165 kohta).

18 — Tuomio 11.7.1989, Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, 21 kohta); tuomio 12.7.2001, Jippes ym. (C-189/01, EU:C:2001:420, 81 kohta) ja tuomio 9.3.2010, ERG ym. (C-379/08 ja C-380/08, EU:C:2010:127, 86 kohta); vastaavasti myös tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym. (C-62/14, EU:C:2015:400, 91 kohta).

a) Päämääriin soveltuvuus

35. Portugalin säännös on soveltuva keino sillä tavoiteltujen oikeutettujen päämäärien saavuttamiseksi. Talouden toimijoilta viedään tehokkaasti kannustin luovuttaa kulutukseen liian suuria varastoja, sillä ne tietävät, että tiettynä vuonna kulutukseen luovutettuja savukepakkauksia voidaan myydä vain seuraavan vuoden maaliskuun loppuun asti.

b) Tarpeellisuus

36. Komissio riitauttaa kuitenkin toimenpiteen tarpeellisuuden. Siksi on tutkittava, voitaisiinko säännöksellä tavoitellut päämäärät saavuttaa lievemmillä, yhtä soveltuvilla keinoilla.

— Kulutukseen luovutettavat enimmäismäärät

37. Komissio katsoo ensinnäkin, että CIEC:n 106 §:ään sisältyvä säännös on tällainen lievempi keino. Mainitun säännöksen mukaan 1. syyskuuta ja 31. joulukuuta välisenä aikana talouden toimijat saavat luovuttaa kulutukseen savukepakkauksia vain tiettyjen enimmäismäärien rajoissa.

38. Tämä väite ei kuitenkaan vakuuta. Säännöstä voitaisiin kiertää luovuttamalla kulutukseen liian suuria määriä ennen 1. syyskuuta. Tätä tukevat myös Portugalin esittämät tiedot, joiden mukaan elokuussa kulutukseen luovutetaan keskimääräistä enemmän savukkeita.

39. Myöskään kulutukseen luovutettavien savukkeiden määrän rajoittamista ympärivuotisesti ei voida pitää päämääriin yhtä soveltuvana lievempänä keinona. Jos talouden toimijoiden suorittamaan jakeluun sovellettaisiin alun pitäen pysyviä enimmäismääriä, sillä pikemminkin puututtaisiin niiden toimintavapauteen. Sikäli kuin on nähtävissä, Portugalissa sovellettavassa järjestelmässä talouden toimijat voivat sitä vastoin luovuttaa kulutukseen tammikuun ja elokuun välisenä aikana lähtökohtaisesti rajoittamattoman määrän savukkeita, mutta ne tietävät, että näitä savukkeita saa yleensä myydä vain seuraavan vuoden maaliskuun loppuun asti.

— Määräajan pituus

40. Lisäksi komissio katsoo, että Portugalissa kulutukseen luovuttujen savukkeiden myynnin määräaika on suhteettoman lyhyt. Se viittaa tältä osin direktiiviin 2001/37/EY,[19] jossa säädetään tupakkatuotteiden pakkausmerkintöjä koskevista uusista vaatimuksista ja vahvistetaan savukkeille vuoden siirtymäaika vaatimusten täyttämiseksi.[20]

41. Mainitussa direktiivissä vahvistettu siirtymäaika eroaa kuitenkin jo luonteeltaan olennaisesti tässä riidanalaisesta myynnin määräajan rajoituksesta. Direktiivillä käyttöön otettujen uusien vaatimusten vuoksi olemassa oleviin tuotantolaitteisiin on tehtävä säännöllisesti muutoksia, millä voidaan perustella tiettyä siirtymäaikaa. Riidanalainen säännös ei sen sijaan johda teknisiin muutoksiin, joihin tuottajien olisi ensin mukauduttava. Kulutukseen luovutusvuotta seuraavan vuoden loppuun kestävä myynnin määräaika, jota komissio implisiittisesti esittää, mahdollistaisi käytännössä sen, että uuden verokannan alaiset savukkeet voidaan luovuttaa kulutukseen myöhäisimmillään vasta vuoden kuluttua veronkorotuksen voimaantulosta. Siksi tämä olisi lievempi mutta ei yhtä soveltuva keino forestalling-toimien estämiseksi, sillä näin pitkä määräaika rajoittaisi merkittävästi riidanalaisen säännöksen tehokkuutta.

19 — Tupakkatuotteiden valmistamista, esittämistapaa ja myyntiä koskevien jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä 5.6.2001 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EYVL 2001, L 194, s. 26).

20 — Mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohta.

42. Lisäksi Portugali toteaa komission väitteestä, että kotimaan markkinoille tuodut savukkeet myydään keskimäärin kahden kuukauden aikana. Portugalin mukaan riidanalaisella säännöksellä otetaan huomioon tämä seikka, ja se mahdollistaa ilman muuta tavaran jakelun.

43. Komissio sen sijaan väittää, että kahden kuukauden kiertoaika on vain keskiarvo. Komissio tyytyy toteamaan tästä vain, että pienempien, vähemmän tunnettujen merkkien tavarankierto kestää kauemmin eikä kausivaihteluja oteta huomioon, mutta se ei kuitenkaan esitä tarkempia perusteluja Portugalin väitteen kiistämiseksi. Lyhin mahdollinen määräaika, jonka kuluessa savukkeet voidaan myydä Portugalin säännöksen mukaan, on kolme kuukautta, mutta se koskee mahdollisesti vain sellaisia savukkeita, jotka on luovutettu kulutukseen aivan vuoden lopussa. Mitä varhaisemmassa vaiheessa luovutusajankohta on, sitä enemmän jää aikaa tuotteen myynnille. Myöskään se seikka, että piippu- ja savuketupakkaan tai sikareihin ja pikkusikareihin sovelletaan pidempiä myyntiaikoja, ei johda toisenlaiseen päätelmään, sillä ne ovat tavanomaisista savukkeista poikkeavia tuotteita, joilla on oma keskimääräinen kiertoaikansa.

— Tupakkatuotteiden valmistevero ei nouse merkittävästi

44. Komissio kiistää Portugalin säännöksen tarpeellisuuden myös sen perusteella, että viime vuosina tupakkatuotteiden valmisteveroon ei ole tehty merkittäviä korotuksia.

45. Kuten komission kanteesta käy itsessään ilmi, viime vuosina veroja on kuitenkin korotettu vuosittain, ja ne nousivat 14,7 prosenttia vuosina 2009–2015. Savukemarkkinoiden kaltaisilla pienten marginaalien ja suurten määrien markkinoilla jo pienet veronkorotukset voivat kannustaa kiertämään veroja mahdollisuuksien mukaan ja luomaan itselle kilpailuedun.

46. Myyntirajoitusta ei kylläkään voida pitää tarpeellisena, jos verokanta pysyy ennallaan tai jopa laskee. Tällaisissa tapauksissa puuttuu jo alun alkaen kannustin muodostaa liian suuria varastoja. Koska Portugalin säännöstä sovelletaan myös tällöin, kanneperuste on tältä osin perusteltu. Portugalin väite, jonka mukaan myyntirajoitus on tarpeellinen myös tällaisissa tapauksissa, jotta veromerkkiä voidaan muuttaa vuosittain veropetosten ehkäisemiseen liittyvistä syistä, ei ole vakuuttava, kun pidetään mielessä sikareihin ja pikkusikareihin sekä piippu- ja savuketupakkaan sovellettavat pidemmät myynnin määräajat.

c) Asianmukaisuus

47. Tästä riippumatta on lopuksi arvioitava komission väitteitä, jotka koskevat Portugalin säännöksen oikeasuhteisuutta suppeassa mielessä. Vaikka toimenpide olisi soveltuva ja tarpeellinen oikeutettujen päämäärien saavuttamiseksi, aiheutuvat haitat eivät saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden. Siksi on varmistettava, että riidanalaisen säännöksen kaltaisella säännöksellä ei heikennetä suhteettomasti talouden toimijoiden etuja.

— Kumoamaton olettama

48. Komissio moittii Portugalia siitä, että määräajan päättymisen jälkeen myymättä olevia savukepakkauksia koskeva riidanalainen säännös sisältää kumoamattoman olettaman siitä, että savukepakkauksia luovutetaan kulutukseen liiallisia määriä. Sen mukaan mahdollisuutta vastatodisteiden esittämiseen ei ole. Tällaista kumoamatonta olettamaa ei voida kuitenkaan hyväksyä tuomion Molenheide ym.[21] perusteella.

21 — Tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623).

49. Mainittu tuomio koskee kansallista sääntöä, jota soveltamalla verovelvolliselta evättiin vähennysoikeus, joka kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään.[22] Huolimatta mahdollisista yhteneväisyyksistä käsiteltävän asian kanssa, tilanne on kuitenkin toinen. Portugali palauttaa pyynnöstä myymättä jääneistä savukepakkauksista jo maksetun veron, tai ne voidaan vaihtoehtoisesti luovuttaa uudelleen kulutukseen. Komission vaatima mahdollisuus esittää näyttöä siitä, että savukkeita ei ole luovutettu kulutukseen liiallisia vaan aivan tavanomaisia määriä, edellyttäisi tapauskohtaista tutkintaa ja aiheuttaisi merkittäviä hallinnollisia rasitteita. Tällainen menettelytapa hankaloittaisi merkittävästi Portugalin säännöksen soveltamista, ja siihen liittyisi epävarmuuksia, esimerkiksi soveltuvien viitemäärien osalta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat pyrkiä toteuttamaan oikeutettuja päämääriä ottamalla käyttöön sellaisia sääntöjä, joita on helppo hallinnoida ja valvoa.[23]

— Talouden toimijoille aiheutuvat kustannukset

50. Komission viittaus talouden toimijoille tässä yhteydessä aiheutuviin kustannuksiin ei johda toisenlaiseen päätelmään. Vaikka valmistevero, joka muodostaa merkittävän osan savukkeiden hinnasta,[24] palautetaan, myymättä jääneistä savukepakkauksista aiheutuu tuottajille tai maahantuojille kustannuksia tavaroiden tuhoamisen tai mahdollisesti niiden uudelleen merkinnän vuoksi. Huolellisella jakelusuunnitelmalla voidaan kuitenkin luultavasti varmistaa, että myymättä jääneiden varastojen muodostuminen estetään pitkälti jo ennalta. Tämä koskee etenkin savukemarkkinoiden kaltaisia markkinoita, joille on ominaista huono kysynnän joustavuus ja hyvin tunnettu markkinakäyttäytyminen, kuten Portugali on perustellusti todennut. Lisäksi myymättä jääneet varastot eivät suinkaan välttämättä johdu myynnin määräajan rajoittamisesta, vaan ne voivat johtua myös esimerkiksi liian korkeasta hinnasta.

— Suhteeton rangaistusseuraamus

51. Myöskään komission riitauttama verorikoksia koskevien yleisten sääntöjen 109 §:ään sisältyvä säännös, jonka mukaan rikkomuksista voidaan määrätä korkeintaan 165 000 euroa sakkoa, ei herätä epäilyksiä. Jäsenvaltiot eivät ole ainoastaan oikeutettuja vaan jopa velvollisia ryhtymään tehokkaisiin syytetoimiin valmisteverojen alalla ilmenneiden sääntöjenvastaisuuksien vuoksi.[25] Komissio ei ole väittänyt, että seuraamussäännöksen soveltaminen olisi suhteetonta, eikä siitä ole nähtävissä viitteitä.

52. Talouden toimijoille aiheutuvat haitat eivät näin ollen ole suhteettomia Portugalin säännöksellä tavoiteltuihin päämääriin nähden. Kokonaisuutena arvioituna se johtaa pikemminkin etujen tasapainoiseen huomioon ottamiseen.

d) Ensimmäistä kanneperustetta koskeva päätelmä

53. Ensimmäinen kanneperuste on näin ollen perusteltu vain siltä osin kuin Portugali kieltää tiettynä vuonna verotettujen ja kulutukseen luovutettujen savukepakkausten myynnin täytäntöönpanoasetuksen 27 §:ssä säädetyn määräajan päättymisen jälkeen myös silloin, kun tupakasta seuraavana vuonna kannettavaa valmisteveroa ei ole korotettu.

22 — Ks. tuomio 6.7.1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, 18 kohta); tuomio 8.5.2008, Ecotrade, (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 39 kohta) ja tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 30 kohta).

23 — Ks. vastaavasti tuomio 10.2.2009, komissio v. Italia (C-110/05, EU:C:2009:66, 67 kohta); tuomio 4.6.2009, Mickelsson ja Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, 36 kohta); tuomio 16.12.2010, Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, 82 kohta) ja tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja (C-400/08, EU:C:2011:172, 124 kohta).

24 — Portugalin tietojen mukaan vuoden 2015 tammikuussa valmisteveron osuus savukkeiden hinnasta oli 78,08 %.

25 — Ks. vastaavasti myös valmisteverodirektiivillä kumotun direktiivin 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1) 20 artiklan 3 kohta.

B *Toinen kanneperuste: valmisteverodirektiivin 39 artiklan 3 kohta ja suhteellisuusperiaate*

54. Komissio väittää toisella kanneperusteellaan, että valmisteverodirektiivin 39 artiklan 3 kohtaa on rikottu. Komission mukaan täytäntöönpanoasetuksen 27 §:n mukainen myynnin määräajan rajoitus haittaa valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta, sillä savukepakkauksia, joissa on tietyn vuoden veromerkki, voidaan myydä ja jaella vain veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden loppuun asti. Maahantuojat voisivat jättää ostoja tekemättä, koska ne ovat huolissaan siitä, ettei varastoja hyväksytä enää myyntiin, millä olisi suhteettomia vaikutuksia kauppaan.

55. Valmisteverodirektiivin 39 artiklan 3 kohdassa säädetään, että rajoittamatta veron kiertämisen, veron välttämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi annettujen säännösten soveltamista valmisteveron alaisiin tavaroihin kiinnitettävää veromerkkiä koskeva vaatimus ei saa haitata tällaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

56. Toisin kuin komissio katsoo, kyseistä säännöstä ei ole rikottu. Portugalin riidanalaisessa säännöksessä todetaan, että savukepakkausten myynnin määräaika päättyy veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden lopussa. Komission moittima myyntirajoitus ei näin ollen johdu veromerkin käytöstä, vaan se liittyy merkin käyttöön vain siten, että rajoituksessa viitataan merkissä mainittuun vuoteen. Tämä seikka ei kuitenkaan voi olla ratkaiseva Portugalin säännöksen arvioimisen kannalta, sillä kulutukseen luovutusvuosi voitaisiin esittää myös muulla tavoin kuin savukepakkauksen veromerkillä.

57. Vaikka täytäntöönpanoasetuksen 27 §:ää tarkasteltaisiin valmisteverodirektiivin 39 artiklan 3 kohtaa vasten, tavaroiden liikkuvuutta ei haitata kohtuuttomasti. Riippumatta siitä, voidaanko toimenpide, jonka syrjimätön soveltaminen ei ole tässä riidanalaista, luokitella ylipäätään 39 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuksi esteeksi, sillä tavoitellaan joka tapauksessa oikeutettuja päämääriä, eikä sen oikeasuhteisuus herätä lähtökohtaisesti huolta. Sen tarkoituksena on pikemminkin ylläpitää vakaata markkinaympäristöä, koska sillä estetään se, etteivät etenkään suuret ja taloudellisesti vahvat markkinatoimijat saa kilpailuetuja forestalling-toimilla.[26] Säännöllä pyritään loppujen lopuksi myös turvaamaan sisämarkkinoiden toimivuus.[27]

58. Tästä seuraa, että toinen kanneperuste on perusteeton.

C *Päätelmä ja oikeudenkäyntikulut*

59. Näin ollen ensimmäinen kanneperuste on hyväksyttävä osittain, ja kanne on hylättävä muilta osin.

60. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 3 kohdassa määrätään, että jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi, kukin asianosainen vastaa omista kuluistaan, jollei unionin tuomioistuin päätä asiassa ilmenneiden seikkojen vuoksi, että asianosainen vastaa omien kulujensa lisäksi osasta toisen asianosaisen kuluja. Koska molemmat asianosaiset ovat vaatineet vastapuolen velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja Portugali on hävinnyt asian vain osittain, ehdotan, että komissio velvoitetaan korvaamaan puolet kyseisen jäsenvaltion oikeudenkäyntikuluista. Väliintulijoiden oikeudenkäyntikulut ratkaistaan työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

26 — Ks. veronkorotusten välttämiseen tähtäävien toimien käytöstä markkinaosuuksien kohdennetun lisäämisen välineenä myös Euroopan komission laatima tutkimus ”Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products”, H. Stener Pedersen et al, TAXUD/2012/DE/341 (2014) s. 144–145.

27 — Ks. tämän tavoitteen osalta valmisteverodirektiivin johdanto-osan toinen ja kahdeksas perustelukappale.

V **Ratkaisuehdotus**

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Portugalin tasavalta ei ole noudattanut valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt, että tiettynä vuonna kulutukseen luovutettujen savukepakkausten jakelu ja myynti yleisölle on kiellettyä Portugalin valtiovarain- ja julkishallintoministeriön täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä vahvistetun määräajan päätyttyä myös silloin, kun savukkeisiin seuraavana vuonna sovellettavaa valmisteverokantaa ei ole korotettu.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Portugalin tasavalta vastaa puolesta omia oikeudenkäyntikulujaan. Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan puolet Portugalin tasavallan oikeudenkäyntikuluista, ja se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

4) Belgian kuningaskunta, Viron tasavalta ja Puolan tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.