# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

4 päivänä toukokuuta 2006 [1]

1. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Itävalta) esittää nyt käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä kysymyksiä, jotka koskevat ensisijaisesti Tšekin tasavallan, Viron tasavallan, Kyproksen tasavallan, Latvian tasavallan, Liettuan tasavallan, Unkarin tasavallan, Maltan tasavallan, Puolan tasavallan, Slovenian tasavallan ja Slovakian tasavallan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan liitteessä XIII olevan 6 kohdan 2 alakohdan tulkintaa. [2]

2. Kyse on täsmällisemmin ottaen siitä, voiko Itävallan tasavalta soveltaa lainsäädäntöä, jonka mukaan valmisteveroja koskeva vapautus rajoittuu Sloveniasta maahantuotujen savukkeiden osalta 25 kappaleeseen silloin, kun ne tuodaan Itävaltaan sellaisten matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa, jotka asuvat viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa ja jotka saapuvat sen verotusalueelle Sloveniasta maarajan tai sisävesien kautta.

## I Pääasian tosiseikat, asiaa koskevat oikeussäännöt ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt kysymykset

3. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa Amalia Valeško, joka asuu Itävallassa, on valittanut Zollamt Klagenfurtin (Klagenfurtin tullitoimipaikka, jäljempänä Zollamt) päätöksestä, joka koskee sitä, että kyseinen henkilö on 10.7.2004 tuonut Itävallan alueelle Sloveniasta 200 savuketta, ja jolla Zollamt on evännyt häneltä oikeuden kyseisten 200 savukkeen valmisteverosta vapautettuun tuontiin ja määrännyt hänet maksamaan tupakkaveroa niistä 175 savukkeesta, jotka ylittävät verottomuuden rajana olevan 25 savukkeen määrän.

4. Kyseinen päätös, jolla evättiin verottomuus Valeškon maahan tuomien 175 savukkeen osalta, perustui 31.8.1994 annettuun

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – EUVL 2003, L 236, s. 33 (jäljempänä liittymisasiakirja).

tupakkaverolakiin (Tabaksteuergesetz) [3] ja erityisesti sen 29 a §:ään.

5. TabStG:n 29 §:n 1 momentissa säädetään ensinnäkin, että "tupakkatuotteet, jotka luonnollinen henkilö hankkii henkilökohtaiseen käyttöönsä toisessa jäsenvaltiossa, jossa ne ovat vapaassa vaihdannassa, ja tuo ne itse veroalueelle, ovat verosta vapaita, kun ne on tarkoitettu yksityisiin tarkoituksiin eikä kaupallisiin tarkoituksiin".

6. TabStG:n 29 a §:ssä säädetään lisäksi seuraavaa:

"1. Verotusalueelle matkustavien henkilökohtaisissa matkatavaroissaan tuomien tupakkatuotteiden 29 §:n mukainen vapautus valmisteverosta rajoittuu 44 f §:n 2 momentissa mainittujen siirtymäkausien aikana

– –

(3) 200 savukkeeseen saavuttaessa maahan Latvian tasavallasta, Liettuan tasavallasta, Unkarin tasavallasta, Puolan tasavallasta, Slovenian tasavallasta tai Slovakian tasavallasta.

2. Poiketen 1 momentista matkustajien, joiden tavanomainen asuinpaikka on veroalueella ja jotka saapuvat tälle alueelle maarajan tai sisäisten aluevesien kautta, henkilökohtaisissa matkatavaroissaan maahantuomien tupakkatuotteiden vapautus valmisteverosta on 44 f §:n 2 momentissa mainittujen siirtymäkausien aikana rajoitettu

– –

(2) 25 savukkeeseen, kun maahantulo tapahtuu Slovakian tasavallasta, Slovenian tasavallasta tai Unkarin tasavallasta."

7. TabStG:n 44 f §:n 2 momentin 4 kohdassa säädetään, että mainittu 29 a § tulee voimaan samanaikaisesti kuin liittymisasiakirja ja että sitä sovelletaan muun muassa Slovenian tasavallan osalta säädetyn siirtymäkauden ajan 31.12.2007 asti.

3 – BGBl. 704/1994, sellaisena kuin kyseinen laki on muutettuna verojen muuttamisesta 19.12.2003 annetulla lailla (Abgabenänderungsgesetz, BGBl. I, 124/2003; jäljempänä TabStG).

8. Valmisteverottomuudesta 5.1.1995 annetun asetuksen (Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung) [4] 3 a §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Vapautus valmisteverosta, jota sovelletaan matkustajien, joiden tavanomainen asuinpaikka on tämän lain soveltamisalueella ja jotka saapuvat tälle alueelle tämän valtion muihin kuin Euroopan unionin jäsenvaltioihin tai EFTA-valtioihin yhdistävän maarajan kautta, henkilökohtaisissa matkatavaroissaan maahantuomiin tupakkatuotteisiin, rajoittuu seuraaviin määriin:

1. 25 savuketta tai

– –

2. Edellä 1 momentti ei koske tupakkatuotteita, joiden on näytetty olleen vero-oikeudellisesti vapaassa vaihdannassa lain soveltamisalueella tai toisen Euroopan unionin jäsenvaltion alueella ja joiden osalta valmisteveroa ei ole palautettu tai hyvitetty.

4 – BGBl. 3/1995. Kyseistä asetusta on muutettu muun muassa 1.7.1997 alkaen valmisteverottomuudesta annetun asetuksen muuttamisesta 19.6.1997 annetulla asetuksella (Verordnung: Änderung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung; BGBl. II, 162/1997).

3. Edellä 1 momentti koskee myös tupakkatuotteita, jotka tuodaan Sveitsin tulliviranomaisten valvonnassa olevalta Samnauntalin erillisalueelta.

– –."

9. Valeško teki oikaisuvaatimuksen Zollamtin päätöksestä, jolla hänet määrättiin maksamaan tupakkaveroa verottomuuden rajana olevien 25 savukkeen ylittävästä 175 savukkeen määrästä, ja väitti, että TabStG:n 29 a §:ssä säädetty 25 savukkeen verottomuuden raja on yhteisön oikeuden vastainen. Zollamt hylkäsi 17.12.2004 tekemällään päätöksellä kyseisen oikaisuvaatimuksen perusteettomana.

10. Valeško valitti näin ollen viimeksi mainitusta päätöksestä Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurtiin, joka esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [liittymis]asiakirjan – – liitteessä XIII olevan 6 kohdan 2 alakohtaan sisältyviä määräyksiä – joiden mukaan jäsenvaltiot saavat sen jälkeen, kun ne ovat ilmoittaneet asiasta komissiolle, edellä mainitun poikkeuksen soveltamisaikana" säilyttää "samat määrälliset rajoitukset savukkeille, joita saadaan tuoda Sloveniasta niiden alueelle ilman

ylimääräisen valmisteveron maksamista, kuin ne rajoitukset, joita sovelletaan tuontiin kolmansista maista, sanotun kuitenkaan rajoittamatta valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta [25 päivänä helmikuuta 1992] annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY [EYVL L 76, s. 1] 8 artiklan soveltamista – tulkittava teknisen termin" säilyttää "osalta siten, että näiden sopimusmääräysten mukaan sallitaan sellaiset määrälliset rajoitukset, joita jäsenvaltiossa on sovellettu Slovenian liittymiseen saakka muun muassa Slovenian tasavaltaan kolmantena maana?

2) Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoo, että kyseessä olevia sopimusmääräyksiä ei ole tulkittava siten, että niissä sallitaan määrälliset rajoitukset, joita jäsenvaltiossa on sovellettu Slovenian liittymiseen saakka muun muassa Slovenian tasavaltaan kolmantena maana:

Onko EY 23, EY 25 ja EY 26 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion säännös, jonka mukaan matkustajien, joiden tavanomainen asuinpaikka on jäsenvaltion veroalueella ja jotka saapuvat tälle alueelle suoraan maarajan tai sisäisten aluevesien kautta, henkilökohtaisissa matkatavaroissaan maahantuomien tupakkatuotteiden vapautus valmisteverosta rajoittuu 25 savukkeeseen tietyistä jäsenvaltioista tultaessa, ei vastaa tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteita, kun tuollainen määrällinen rajoitus koskee ainoastaan yhden ainoan kolmannen maan (Sveitsi) tiettyä erillisaluetta ja samaan aikaan sallitaan 200 savukkeen valmisteverosta vapaa maahantuonti tähän jäsenvaltioon kaikista muista kolmansista maista?"

11. Yhteisöjen tuomioistuimen on näihin kysymyksiin vastatessaan tulkittava useita yhteisön oikeuden määräyksiä ja säännöksiä, ja erityisesti ja aluksi liittymisasiakirjan liitteessä XIII olevan 6 kohdan 2 alakohtaa, jossa määrätään seuraavaa:

"_ _

Poiketen siitä, mitä direktiivin 92/79/ETY 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, Slovenia saa lykätä 31 päivään joulukuuta 2007 saakka yleisen vähimmäisvalmisteveron, joka on suuruudeltaan 60 euroa ja 64 euroa 1 000:ta savuketta kohti, soveltamista kysytyimmän hintaluokan savukkeisiin edellyttäen, että tämän kauden aikana Slovenia mukauttaa asteittain valmisteverokantojaan kohti direktiivissä säädettyä yleistä vähimmäisvalmisteveroa.

Jäsenvaltiot saavat sen jälkeen, kun ne ovat ilmoittaneet asiasta komissiolle, edellä mainitun poikkeuksen soveltamisaikana säilyttää samat määrälliset rajoitukset savukkeille, joita saadaan tuoda Sloveniasta niiden alueelle ilman ylimääräisen valmisteveron maksamista, kuin ne rajoitukset, joita sovelletaan tuontiin kolmansista maista, sanotun kuitenkaan rajoittamatta – – direktiivin 92/12/ETY – – 8 artiklan soveltamista. Tätä mahdollisuutta käyttävät jäsenvaltiot saavat toteuttaa tarvittavat tarkastukset edellyttäen, että tarkastuksilla ei vaikuteta sisämarkkinoiden moitteettomaan toimintaan."

12. Direktiivin 92/12 8 artiklassa säädetään, että "yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan".

13. Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 918/83 45 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:[5]

"Jollei 46–49 artiklan säännöksistä muuta johdu, tuontitullittomuus myönnetään kolmannesta maasta tulevien matkustajien henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyville tavaroille edellyttäen, että tämä tuonti ei ole luonteeltaan kaupallista."

14. Savukkeiden osalta kyseisen asetuksen N:o 918/83 46 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 45 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tullittomuuden rajaksi vahvistetaan 200 kappaletta.

15. Kyseisen asetuksen 49 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioilla on oikeus alentaa tullittomien tavaroiden arvoa ja/tai määrää, kun niitä tuovat yhteisöön:

– henkilöt, joiden asuinpaikka on rajaalueella,

– rajatyöntekijät,

5 – EYVL L 105, s. 1.

– kolmansien maiden ja yhteisön välisessä liikenteessä käytettävien kuljetusvälineiden henkilöstö.

– –"

16. Kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettaviin liikevaihto- ja valmisteveroihin liittyviä vapautuksia koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 28 päivänä toukokuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/169/ETY [6] – sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.1978 annetulla neljännellä neuvoston direktiivillä 78/1033/ETY [7] ja 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/4/ETY [8] – 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kolmansista maista saapuvien matkustajien henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyviin tavaroihin on sovellettava maahantuonnissa kannettavia liikevaihto- ja valmisteveroja koskevaa vapautusta, jos kyse on muusta kuin kaupallisesta maahantuonnista ja näiden tavaroiden kokonaisarvo on enintään 175 ecua henkilöä kohti."

6 – EYVL L 133, s. 6.
7 – EYVL L 366, s. 31.
8 – EYVL L 60, s. 14; jäljempänä direktiivi 69/169.

17. Direktiivin 69/169 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava savukkeiden liikevaihto- ja valmisteverovapaalle maahantuonnille määrällinen rajoitus, joka on 200 kappaletta.

18. Saman direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot voivat alentaa verosta vapautettavien tavaroiden arvon ja/tai määrän kymmenesosaan – – 4 artiklan 1 kohdan II sarakkeessa säädetyistä arvoista ja/tai määristä, jos tuontijäsenvaltion tai sen viereisen jäsenvaltion raja-alueella asuvat henkilöt, rajatyöntekijät tai kansainvälisessä liikenteessä käytettävien kulkuneuvojen henkilöstö tuovat nämä tavarat toisesta jäsenvaltiosta.

Seuraavien tuotteiden vapautukset voidaan kuitenkin alentaa seuraaviin rajoihin saakka:

a) tupakkatuotteet

savukkeet: 40 kappaletta

– –

2. Jäsenvaltiot voivat alentaa sellaisten verosta vapautettavien tavaroiden arvoa ja/tai määrää, jotka raja-alueella asuvat henkilöt, rajatyöntekijät tai kolmansien maiden ja yhteisön välisessä liikenteessä käytettävien kulkuneuvojen henkilöstö tuovat kolmannesta maasta.

– –

8. Jäsenvaltiot voivat alentaa 4 artiklan 1 kohdan a ja d alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden määriä kolmansista maista jäsenvaltioon tulevien matkustajien osalta."

## II Oikeudellinen arviointi

19. Sovellettavista Itävallan säännöksistä seuraa, että Itävallassa asuvien henkilöiden, jotka saapuvat Sloveniasta Itävaltaan maitse tai sisävesien kautta, yksityisiin tarkoituksiin tapahtuvaan savukkeiden maahantuontiin sovelletaan valmisteveroja koskevaa määrällistä vapautusta, jonka rajana on 25 savuketta. Jos samat Itävallassa asuvat henkilöt sitä vastoin tuovat maahan savukkeita yksityisiin tarkoituksiin tehdyltä, kolmanteen maahan – lukuun ottamatta Samnauntalin verovapaata erillisaluetta – suuntautuvalta matkalta, sovellettava verottomuuden raja on 200 savuketta.

20. Itävallan lainsäädännössä säädetään näin ollen valmisteveroja koskevasta vapautuksesta, jonka rajana on 25 savuketta jäsenvaltiosta – tässä tapauksessa Slovenian tasavallasta – tapahtuvan maahantuonnin osalta, joka raja on *alempi* kuin se 200 savukkeen raja, jota sovelletaan maahantuontiin, joka tapahtuu kolmansista maista, lukuun ottamatta Samnauntalin verovapaata erillisaluetta, joka itse asiassa on samanlaisessa asemassa kuin Slovenian tasavalta. Savukkeiden sellaista maahantuontia Itävaltaan, jota jäsenvaltiosta – tässä tapauksessa Slovenian tasavallasta – tulevat matkustajat harjoittavat, kohdellaan näin ollen epäedullisemmin kuin savukkeiden maahantuontia lähes kaikista muista kolmansista maista.

21. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna asiassa on todettavissa ilmeinen syrjintä, joka kohdistuu tupakan maahantuontiin jäsenvaltiosta – tässä tapauksessa Slovenian tasavallasta – suhteessa sellaiseen matkustajien harjoittamaan maahantuontiin, joka tapahtuu kolmansista maista, Samnauntalin verovapaata erillisaluetta lukuun ottamatta.

22. Tällainen erilainen kohtelu voi kuitenkin olla objektiivisesti perusteltua ja yhteisön lainsäädännössä nimenomaisesti sallittua.

Tältä osin on muistettava, että liittymisasiakirjan liitteessä XIII olevassa 6 kohdassa määrätään nimenomaisesti, että "jäsenvaltiot saavat säilyttää samat määrälliset rajoitukset savukkeille, joita saadaan tuoda Sloveniasta niiden alueelle ilman ylimääräisen valmisteveron maksamista, kuin ne rajoitukset, joita sovelletaan tuontiin kolmansista maista".

## III Ensimmäinen kysymys

23. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys keskittyy tulkintaongelmaan, joka liittyy liittymisasiakirjan liitteessä XIII olevan 6 kohdan 2 alakohdassa olevaan ilmaisuun "säilyttää". Kyse on sen määrittämisestä, sallitaanko mainitulla ilmaisulla sellaisten määrällisten rajoitusten säilyttäminen, joita Itävallassa sovellettiin Slovenian tasavallan liittymiseen asti muun muassa suhteessa kyseiseen valtioon kolmantena maana, vai olisiko kyseinen käsite ymmärrettävä pikemminkin niin, että on mahdollista säilyttää sellaiset määrälliset rajoitukset, joita Itävallassa nykyään sovelletaan suhteessa kolmansiin maihin.

24. Riippumatta siitä, onko mainitussa 6 kohdassa olevaa ilmaisua "säilyttää" tulkittava siten, että se viittaa menneeseen, vai siten, että se viittaa nykyisyyteen, on joka tapauksessa tärkeätä määrittää, minkälaisia määrällisiä rajoituksia jäsenvaltiot voivat yhteisön oikeuden mukaan soveltaa savukkeiden sellaiseen maahantuontiin, jota kolmansista maista tulevat matkustajat voivat harjoittaa maksamatta valmisteveroa, arvonlisäveroa tai tullimaksuja. Vastaus tähän kysymykseen saadaan direktiivistä 69/169 ja asetuksesta N:o 918/83. Direktiivin 69/169 4 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ja asetuksen N:o 918/83 46 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee, että tällainen tullittomuus ja verottomuus koskee lähtökohtaisesti 200:aa savuketta. Jäsenvaltioilla on direktiivin 69/169 5 artiklan ja asetuksen N:o 918/83 49 artiklan 1 kohdan mukaan kuitenkin mahdollisuus alentaa tällaista tuontia koskevaa määrällistä rajoitusta.

25. Tältä osin erityisen merkityksellinen on direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohta, jonka mukaan "jäsenvaltiot voivat alentaa 4 artiklan 1 kohdan a ja d alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden määriä", eli liikevaihto- ja valmisteverosta vapautettua 200 savukkeen määrää, "kolmansista maista jäsenvaltioon tulevien matkustajien osalta".

26. Käsiteltävänä olevassa asiassa esillä oleva Itävallan lainsäädäntö, jossa valmisteverottomasti maahan tuotavien savukkeiden määrä alennetaan 25 kappaleeseen, on nimittäin annettu kyseisen 5 artiklan 8 kohdan perusteella. Kyseisen säännöksen – joka on käsiteltävänä olevassa asiassa keskeisessä asemassa – tulkinnan kannalta ei suurtakaan merkitystä ole sillä, tarkastellaanko Slovenian tasavallan liittymistä edeltävää vai sen jäl-

keistä aikaa. Keskityn ensiksi tulkitsemaan direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohtaa määrittääkseni, voivatko jäsenvaltiot sen perusteella antaa sellaista lainsäädäntöä, josta käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse, ainoastaan suhteessa tiettyihin kolmansiin maihin.

27. Komissio väittää, että nimenomaan tältä osin Itävallan kyseessä oleva lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdan kanssa. Komission mukaan mainittu lainsäädäntö oli jo ennen Slovenian tasavallan liittymistä yhteisön oikeuden vastaista. Tämän näkemyksen mukaan direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdassa sallitaan se, että jäsenvaltio alentaa verottomuuden rajan alle 200 savukkeeseen, mutta ainoastaan silloin, kun tämä tapahtuu yhdenmukaisesti tekemättä eroa kolmansien maiden välillä. Se, että kyseisessä Itävallan lainsäädännössä sovelletaan lähes kaikkiin kolmansiin maihin 200 savukkeen verottomuuden rajaa kun taas muihin (nykyään ainoastaan Samnauntalin verovapaaseen erillisalueeseen) sovelletaan alennettua 25 savukkeen verottomuuden rajaa, merkitsee komission mukaan syrjintää, jota ei voida hyväksyä direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdan perusteella. Viimeksi mainittua säännöstä on komission mukaan tulkittava kansainvälistä kauppaa koskevan sellaisen periaatteen valossa, joka kieltää syrjinnän kolmansien maiden välillä.

28. Komission mukaan Itävallan tasavallalla ei myöskään ole oikeutta antaa lainsäädäntöä, jolla verottomuuden raja alennetaan 25 savukkeeseen, ainoastaan sellaisen henkilöryhmän osalta, jota ei mainita direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdassa, eli Itävallassa asuvien sellaisten henkilöiden osalta, jotka matkustavat Itävaltaan maarajan tai sisävesien kautta Slovakiasta, Sloveniasta, Unkarista tai Samnauntalin verovapaalta erillisalueelta.

29. En jaa komission näkemystä tältä osin. Vaikka kansainvälisessä kauppaoikeudessa sovelletaankin kolmansien maiden välisen syrjinnän kieltoa koskevaa periaatetta,[9] jonka valossa direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohtaa olisi tulkittava, tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että kaikenlainen erilainen kohtelu olisi kiellettyä. Tällainen kohtelu voidaan perustella sellaisilla objektiivisilla syillä, jotka sulkevat pois todellisen syrjinnän olemassaolon. Erityisesti sellaisessa tapauksessa, josta on kyse käsiteltävänä olevassa asiassa, jäsenvaltioille on annettava mahdollisuus toteuttaa direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdan perusteella toimenpiteitä, jotka ovat tarpeen niiden tupakkatuotteita koskevien valmisteverojärjestelmien tehokkuuden säilyttämiseksi ja joiden toteuttamisen perusteena ovat usein terveyden suojeluun liittyvät syyt.

30. Mainitun 5 artiklan 8 kohdan perusteella toteutetut toimenpiteet eivät missään

9 – Ks. mm. vuoden 1994 tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen (jäljempänä GATT) 1 artiklan 1 kohta.

tapauksessa saa toki merkitä keinoa valtioiden väliseen mielivaltaiseen tai perusteettomaan syrjintään.[10] Tästä ei kuitenkaan vaikuta olevan kyse kyseessä olevan Itävallan lainsäädännön osalta. Kuten Itävallan hallitus huomautuksissaan esittää, se, ettei Itävallan lainsäädännössä toteutettua verottomuuden rajan alentamista 25 savukkeeseen ole ulotettu kaikkiin kolmansiin maihin ja kaikkiin matkustajiin heidän kotipaikastaan riippumatta, voidaan yhteisön oikeuden edellyttämällä tavalla perustella objektiivisilla syillä.

31. Ensinnäkin on todettava, että direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohta on sanamuodoltaan varsin lavea. Kyseisestä sanamuodosta ilmenee, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa verottomuuden rajan, joka on alempi kuin 200 savuketta, silloin kun kyse on kolmansista maista tulevien matkustajien harjoittamasta maahantuonnista. Kyse on näin ollen yleisestä valintamahdollisuudesta, josta nimenomaisesti säädetään mainitun direktiivin säännöksessä ja jonka mukaan kukin jäsenvaltio voi rajoittaa valmisteverottoman tuonnin määrällisiä rajoituksia erityisesti tupakkatuotteiden osalta.[11] Kyseisessä 5 artiklan 8 kohdassa ei näin ollen aseteta jäsenvaltiolle velvollisuutta alentaa määrällisiä rajoituksia samalla tavalla ja erotuksetta kaikkien kolmansien maiden osalta ja kaikkien matkustajien osalta. Näin ollen on tutkittava, onko käsiteltävänä olevassa asiassa direktiivillä 69/169 tavoitellut päämäärät ja erityisesti direktiivin 5 artiklan 8 kohta huomioon ottaen löydettävissä objektiivinen perustelu kolmansien maiden väliselle ja matkustajaryhmien väliselle erilaiselle kohtelulle.

32. Arvioitaessa mainitun 5 artiklan 8 kohdan olemassaolon perustetta direktiivin 69/169 systematiikassa on muistettava, että kyseisen direktiivin yleisenä tarkoituksena on edistää kansainvälistä matkustajaliikennettä kolmansista maista helpottamalla kyseisten matkustajien henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyvien tavaroiden tulliselvitystä.[12] Tämän tuloksen saavuttamiseksi mainitussa direktiivissä vahvistetaan määrällisiä tai arvoon perustuvia rajoja, jotka alittaen kolmansista maista tulevat matkailijat voivat liikevaihto- ja valmisteverottomasti tuoda maahan henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyviä tavaroita.

33. Direktiivin 69/169 5 artiklassa säädetään kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön rajoituksia, jotka kohdistuvat niihin rajoihin, jotka mainitun direktiivin 2 ja

10 – Ks. GATT:n XX artikla, joka koskee sellaisia yleisiä poikkeuksia, joiden perusteella Maailman kauppajärjestön jäsenet voidaan vapauttaa GATT:n sääntöjen soveltamisesta.

11 – On muistettava, että "yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot säilyttävät direktiivin 69/169 kattamalla alalla itsellään ainoastaan sellaisen rajallisen toimivallan, joka niille myönnetään kyseisen direktiivin säännöksillä". Asia C-96/91, komissio v. Espanja, tuomio 9.6.1992 (Kok. 1992, s. I-3789, 10 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 – Asia C-394/97, Heinonen, tuomio 15.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3599, 24 ja 25 kohta). Julkisasiamies Saggio totea kyseisessä asiassa esittämänsä ratkaisuehdotuksen 16 kohdassa, että direktiivillä 69/169 ja asetuksella 918/83 "annetaan yksityishenkilöille oikeus tuoda jäsenvaltioiden alueelle tietty määrä tavaroita niin, ettei tuonnista kanneta tulleja tai liikevaihtoveroa ja muita välillisiä veroja, mikäli tuonti ei ole kaupallista. Kyse on selvästi toimenpiteistä, joilla on tarkoitus toisaalta edistää kansainvälistä matkustajaliikennettä ja toisaalta helpottaa jäsenvaltioiden tulliviranomaisten työtä".

4 artiklassa on yleisesti ja lähtökohtaisesti vahvistettu kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin osalta. Jäsenvaltioille annettu mahdollisuus ottaa käyttöön tällaisia rajoituksia merkitsee näin ollen poikkeusta direktiivin 69/169 yleiseen päämäärään nähden, joka on se, että kansainvälistä matkustajaliikennettä edistetään helpottamalla tulliselvitykseen liittyviä muodollisuuksia tavaroiden maahantuonnin yhteydessä. Jäsenvaltioille annettu mahdollisuus rajoittaa kahden tuotteen, eli tupakan sekä kahvin ja kahviuutteiden ja -esanssien, maahantuontia kuuluu 5 artiklassa ja täsmällisemmin sen 8 kohdassa säädettyjen poikkeusten joukkoon.

34. On totta, että mainitun 5 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot "voivat alentaa sellaisten verosta vapautettavien tavaroiden arvoa ja/tai määrää", jotka tuodaan maahan kolmansista maista tulevassa liikenteessä. Tästä seikasta ei kuitenkaan seuraa sitä, ettei kyseisen 5 artiklan 8 kohta voisi olla perusteena käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan Itävallan lainsäädännön kaltaiselle lainsäädännölle. Mainittu 8 kohta koskee nimittäin yksinomaan tiettyjä tuotteita, eli tupakkaa ja kahvia. Se on erityissäännös suhteessa 2 kohtaan, jonka soveltamisalue on laajempi, koska sitä sovelletaan tavaroihin yleensä. Vastaavasti kyseisen 2 kohdan olemassaolo ei estä sitä, että 8 kohdan perusteella annetussa lainsäädännössä voitaisiin ottaa huomioon näkökohtia, jotka liittyvät matkustajien maahan tuomien tupakka- ja kahvituotteiden lähtövaltion maantieteelliseen läheisyyteen. Jäsenvaltio voi ottaa tällaiset näkökohdat huomioon, kun se päättää alentaa savukkeiden verottomuuden määrällisiä rajoja reagoidakseen kolmansiin maihin suuntautuviin lyhytaikaisiin matkoihin, joiden tarkoituksena on sellaisten savukkeiden ostaminen, joihin kohdistuu selvästi pienempi valmistevero.

35. Direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetyn, tuonnin määrällisten rajojen alentamista koskevan mahdollisuuden olemassaolon peruste liittyy asianomaisten tuotteiden erikoislaatuisuuteen ja niiden kulutukseen liittyviin erilaisiin kansallisiin toimintaperiaatteisiin. Kyseessä olevien tuotteiden, eli tupakan sekä kahvin ja kahviuutteiden ja -esanssien, hinnat voivat vaihdella huomattavasti valtiosta toiseen erilaisen verokohtelun takia ja erityisesti niihin kohdistuvien valmisteverojen takia. [13] Asia on näin erityisesti tupakkatuotteiden osalta. Vaikka ne päämäärät, joihin valtio pyrkii ottaessaan käyttöön korkean valmisteveron, voivat vaihdella huomattavasti, päämäärä, joka koskee kulutuksen hillitsemistä ja joka liittyy muun muassa terveyden suojeluun, on täysin oikeutettu. [14] Erityisesti tupakkatuotteiden

13 – Kahvin osalta on todettava, että nykyään viisi jäsenvaltiota kantaa valmisteveroa kyseisestä tuotteesta. Ks. tältä osin komission esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi kolmansista maista tulevien matkustajien tuomien tavaroiden vapauttamisesta arvonlisä- ja valmisteverosta, KOM(2006) 76 lopullinen, s. 5.

14 – On tunnettu tosiasia, että valmisteverot ovat kulutukseen kohdistuvia välillisiä veroja, joiden päämääränä voi olla yhtäältä tulojen kerääminen valtiolle ja toisaalta tiettyjen tuotteiden kulutuksen hillitseminen muun muassa terveyden suojeluun liittyvistä syistä. Se, että valmisteverojen osalta on hyväksytty mainittujen kahden päämäärän olemassaolo, ilmenee asiassa C-434/97, komissio v. Ranska, 24.2.2000 annetusta tuomiosta (Kok. 2000, s. I-1129, 19 kohta) ja julkisasiamies Saggion samassa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 13 kohdasta. Ks. myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin asiassa C-325/99, Van de Water (tuomio 5.4.2001, Kok. 2001, s. I-2729), esittämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta.

osalta verojen kantaminen on – kuten yhteisö on nimenomaisesti todennut – tehokas väline kulutuksen hillitsemiseksi ja siten väestön terveyden suojelemiseksi. [15]

36. Tästä seuraa, että jäsenvaltiolla on direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdan nojalla oikeus toteuttaa toimenpiteitä, joiden avulla se voi estää sen, että sen tupakkatuotteita koskeva veropolitiikka vaarantuisi. Jos tietyn valtion asukkaat voisivat helposti matkustaa sellaisiin kolmansiin maihin, jotka soveltavat suhteessa tupakkatuotteisiin selvästi alempaa veron tasoa – sen takia, etteivät ne ole velvollisia noudattamaan sellaista yleistä vähimmäisvalmisteveroa, josta säädetään direktiivin 92/79/ETY [16] 2 artiklassa – ostaakseen ja tuodakseen sieltä maahan kyseisiä tupakkatuotteita hyvin alhaiseen hintaan, tällaisen tupakkatuotteiden kulutuksen hillitsemiseen tähtäävän veropolitiikan tehokkuus vaarantuisi selvästi.

37. Itävallan tasavallalla on näin ollen oltava mahdollisuus täysin sopusoinnussa direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdan sanamuodon ja olemassaolon perusteen kanssa alentaa 25 savukkeeseen se määrällinen rajoitus, jota sovelletaan sellaisten matkustajien harjoittamaan maahantuontiin, jotka tulevat kyseiseen maahan maitse *ainoastaan* tietyistä kolmansista maista. Lisäksi ne matkustajat, joihin tällaista alennettua verovapaata määrää sovelletaan, voivat olla ainoastaan Itävallassa asuvia henkilöitä, koska nimenomaan he ovat tupakkatuotteita koskevan sellaisen veropolitiikan kohteita, jota jäsenvaltio voi halutessaan oikeutetusti suojella.

38. Erilainen kohtelu, joka käsiteltävänä olevassa asiassa on asetettu kyseenalaiseksi, on näin ollen mahdollista perustella objektiivisesti. Tämä oikeuttamisperuste seuraa kahdesta seikasta, eli ensinnäkin siitä, että niissä valtioissa, joita kohdellaan eri tavalla, savukkeista kannettavan veron taso ei ole vastaavantasoinen kuin sen vähimmäisveron taso, joka kyseisten tuotteiden osalta on vahvistettu yhteisön lainsäädännössä, ja toiseksi kyseisten valtioiden maantieteellisestä läheisyydestä Itävallan kanssa. Kyseiset seikat suosivat Itävallan asukkaiden lyhytaikaisia, savukkeiden ostamista varten tekemiä matkoja.

39. Niiltä osin kuin nämä seikat osoittautuvat paikkansapitäviksi, kuten ilmeisesti tässä tapauksessa, tiettyjen rajanaapurien erilainen kohtelu verrattuna sellaisiin kolmansiin maihin, jotka eivät ole Itävallan naapureita tai jotka – vaikka ne olisivatkin Itävallan naapureita – soveltavat yhteisön lainsäädännössä vahvistettua vähimmäisveroa korkeampaa savukkeista kannettavan veron tasoa, on objektiivisesti perusteltu.

15 – Maailman terveysjärjestön (WHO) tupakoinnin torjuntaa koskevan puitesopimuksen, joka on allekirjoitettu Genevessä 21.5.2003 ja hyväksytty 2.6.2004 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2004/513/EY (EUVL L 213, s. 8), 6 artiklassa todetaan, että "sopimuspuolet hyväksyvät, että rahoitukselliset ja verotukselliset toimenpiteet ovat tehokas ja merkittävä keino tupakan kulutuksen hillitsemiseksi – –".

16 – Savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 316, s. 8). Sen jälkeen, kun kyseistä 2 artiklaa muutettiin 12.2.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/10/EY (EYVL L 46, s. 26), se kuuluu seuraavasti: "Kaikkien jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä vähimmäisvalmisteveroa (paljouden perusteella kannettava valmistevero sekä arvon perusteella kannettava valmistevero, ei arvonlisävero), jonka vähimmäisvaikutus asetetaan 57 prosentin tasolle vähittäismyyntihinnasta (kaikki verot mukaan luettuina) sekä vähintään 60 euron määrään tuhatta kysytyimmän hintaluokan savuketta kohti. 1 päivästä heinäkuuta 2006 luku '60 euroa' korvataan luvulla '64 euroa'."

40. Tällaisen erilaisen kohtelun täytyy lisäksi olla oikeasuhteista tavoiteltuun päämäärään nähden. Jos Itävallan tasavalta olisi estääkseen tupakanostomatkat sellaisiin rajanaapureihinsa, jotka eivät sovella yhteisön lainsäädännössä savukkeille määritettyä yleistä valmisteveron vähimmäistasoa, velvollinen alentamaan kyseisen verovapauden määrällisiä rajoja yhtenäisellä tavalla suhteessa kaikista maailman kolmansista maista tulevaan maahantuontiin komission esittämän näkemyksen mukaisesti, tällainen lainsäädäntö olisi suhteeton tavoiteltuun päämäärään nähden.

41. Olisi nimittäin täysin suhteellisuusperiaatteen vastaista velvoittaa jäsenvaltioita silloin, kun ne käyttävät niille direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohdassa myönnettyä valintamahdollisuutta, joko alentamaan verovapauden määrää kaikkien kolmansista maista tulevien matkustajien osalta tai päinvastoin olla alentamatta kyseisen verovapauden määrää lainkaan. Tällainen "kaikki tai ei mitään" -ratkaisu merkitsisi sitä, että jätettäisiin ottamatta huomioon direktiivin 69/169 keskeinen päämäärä, joka on, kuten on muistettava, kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvaa maahantuontia koskevan verotusjärjestelmän vapauttaminen ja kyseisen liikenteen edistäminen. Mainittu direktiivin 69/169 yleinen päämäärä johtaa vastakkaiseen suuntaan kuin saman direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetty valintamahdollisuus niiltä osin kuin tämän valintamahdollisuuden käyttäminen johtaa kansainvälisen matkustajaliikenteen rajoittamiseen. Tasapainon löytäminen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetyn valintamahdollisuuden käyttämisen ja direktiivin keskeisen päämäärän välillä edellyttää sitä, että savukkeiden verovapauden määrää koskeva alennus, jonka jäsenvaltio toteuttaa 5 artiklan 8 kohdan perusteella, on tehtävä ylittämättä sitä, mikä on tarpeen sen varmistamiseksi, ettei sellaisia päämääriä, joihin valtio pyrkii ja jotka on hyväksytty yhteisön oikeudessa, vaaranneta.

42. Olen näin ollen sitä mieltä, että direktiivin 69/169 5 artiklan 8 kohtaa on tulkittava siten, että kyseisen säännöksen kanssa yhteensopivaa on jäsenvaltion antama lainsäädäntö, jolla alennetaan savukkeiden sellaista maahantuontia koskevan verovapauden määrällisiä rajoja, jota harjoittavat kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat yksityishenkilöt ainoastaan tietyistä kyseisen valtion rajanaapureista, jotka eivät sovella veron tasoa, joka vastaa vähintään sitä veron vähimmäistasoa, joka yhteisön lainsäädännössä on savukkeiden osalta vahvistettu.

43. Näin ollen liittymisasiakirjan liitteessä XIII olevaa 6 kohtaa on tulkittava siten, ettei sen kanssa ole ristiriidassa se, että Itävallan tasavalta pitää tilapäisesti voimassa valmisteveroa koskevan vapautuksen rajana 25:tä kappaletta savukkeiden sellaisen maahantuonnin osalta, jota kyseisessä valtiossa asuvat matkustajat harjoittavat Sloveniasta maitse tai sisävesitse, jolloin raja vastaa sellaista rajaa, jota Itävallan tasavalta soveltaa sellaisiin rajanaapureinaan oleviin kolmansiin maihin, joita viimeisen laajentumisen jälkeen on jäljellä, niiltä osin kuin kyseiset maat eivät sovella savukkeiden osalta yleistä valmisteveroa, joka vastaa sitä yleistä vähimmäisvalmisteveroa, josta säädetään direktiivin 92/79 2 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2002/10.

## IV Toinen kysymys

44. Kansallisen tuomioistuimen esittämään toiseen kysymykseen annettavan vastauksen osalta olen samaa mieltä Itävallan hallituksen kanssa. Se, että 25 savukkeen alennettua verovapauden määrää sovelletaan nykyään ainoastaan yhden ainoan kolmannen maan (Sveitsi) yhteen verovapaaseen erillisalueeseen, vaikka kaikista muista kolmansista maista on sallittua tuoda Itävaltaan valmisteveroa maksamatta 200 savuketta, selittyy sillä objektiivisella seikalla, että Slovenian tasavallan liittymisen jälkeen kyseinen erillisalue on ainoa kolmanteen maahan kuuluva Itävallan naapurialue, jolla ei sovelleta veron tasoa, joka olisi vähintään yhtä korkea kuin yhteisön lainsäädännössä vahvistetun yleisen vähimmäisvalmisteveron taso. Tällainen tilanne ei ole omiaan aiheuttamaan sitä, että Itävallan lainsäädäntö olisi ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa suhteessa Slovenian tasavaltaan (ja suhteessa muihin Itävallan naapureina oleviin uusiin jäsenvaltioihin) sellaisen siirtymäkauden aikana, jonka kuluessa Slovenian tasavalta ei ole velvollinen soveltamaan yhteisön lainsäädännössä vahvistettua savukkeita koskevaa yleistä vähimmäisvalmisteveroa. Tällainen tilanne ei myöskään merkitse sitä, että tällaisen verovapauden alennetun määrän soveltaminen jäsenvaltioon, kuten Slovenian tasavaltaan, tai yhden ainoan kolmannen maan verovapaaseen erillisalueeseen, olisi omiaan johtamaan kansallisen tuomioistuimen käyttämää ilmaisua lainatakseni EY 23, EY 25 ja EY 26 artiklassa tarkoitetun tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteen loukkaamiseen.

## V Ratkaisuehdotus

45. Edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurtin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Tšekin tasavallan, Viron tasavallan, Kyproksen tasavallan, Latvian tasavallan, Liettuan tasavallan, Unkarin tasavallan, Maltan tasavallan, Puolan tasavallan, Slovenian tasavallan ja Slovakian tasavallan liittymisehdoista ja niiden

sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan liitteessä XIII olevan 6 kohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, ettei sen kanssa ole ristiriidassa se, että Itävallan tasavalta pitää tilapäisesti voimassa valmisteveroa koskevan vapautuksen rajana 25:tä kappaletta savukkeiden sellaisen maahantuonnin osalta, jota kyseisessä valtiossa asuvat matkustajat harjoittavat Sloveniasta maitse tai sisävesitse, jolloin raja vastaa sellaista rajaa, jota Itävallan tasavalta soveltaa sellaisiin rajanaapureinaan oleviin kolmansiin maihin, joita viimeisen laajentumisen jälkeen on jäljellä, niiltä osin kuin kyseiset maat eivät sovella savukkeiden osalta yleistä valmisteveroa, joka vastaa sitä yleistä valmisteveroa, josta säädetään savukkeiden verojen lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/79/ETY 2 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/10/EY.

2) Edelliseen kysymykseen annettuun vastaukseen ei vaikuta se, että kyseistä Itävallan lainsäädännössä vahvistettua määrällistä rajoitusta sovelletaan nykyään ainoastaan yhden ainoan kolmannen maan verovapaaseen erillisvyöhykkeeseen ja että Itävaltaan on nykyään sallittua tuoda kaikista muista kolmansista maista valmisteveroa maksamatta 200 savuketta. Tällainen tilanne ei merkitse EY 23, EY 25 ja EY 26 artiklan rikkomista.