Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

29 päivänä kesäkuuta 2017 *

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Savukkeiden valmisteverot — Direktiivi 2008/118/EY — Verosaatavan syntyminen — Verosaatavan syntymispaikka ja -ajankohta — Veromerkit — Valmisteveron alaisten tavaroiden vapaa liikkuvuus — Savukepakkausten jakelun ja myynnin ajallinen rajoittaminen — Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-126/15,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 12.3.2015,

Euroopan komissio, asiamiehinään F. Tomat ja G. Braga da Cruz,

kantajana,

vastaan

Portugalin tasavalta, asiamiehinään L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino ja A. Cunha,

vastaajana,

jota tukevat

Belgian kuningaskunta, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

Viron tasavalta, asiamiehenään K. Kraavi-Käerdi,

Puolan tasavalta, asiamiehenään B. Majczyna,

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja F. Biltgen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

kuultuaan julkisasiamiehen 27.10.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 7 artiklan, 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja 39 artiklan 3 kohdan eikä suhteellisuusperiaatteen mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt, että jo verotettujen ja tiettynä vuonna kulutukseen luovutettujen savukepakkausten jakelu ja myynti yleisölle on kiellettyä 1.10.2007 annetun Portugalin valtiovarain- ja julkishallintoministeriön täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 (Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública; Diário da República, 1. sarja, nro 189, 1.10.2007), sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävässä asiassa (jäljempänä täytäntöönpanoasetus nro 1295/2007), 27 §:ssä vahvistetun suhteettoman lyhyen määräajan päättymisen jälkeen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan 31 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden pitäisi voida edellyttää, että kulutukseen luovutetuissa tavaroissa on veromerkki tai kansallinen tunnistemerkki. Näiden merkkien käyttö ei kuitenkaan saisi haitata millään tavoin yhteisön sisäistä kauppaa.

Koska tällaisten merkkien käytön ei pitäisi aiheuttaa kaksinkertaista verotusta, olisi selvennettävä, että merkit antaneen jäsenvaltion on palautettava, peruttava tai vapautettava merkkien hankkimiseksi maksetut määrät tai annetut vakuudet, jos valmisteverosaatava on syntynyt ja kannettu toisessa jäsenvaltiossa.

Tällaisen merkin myöntäneen jäsenvaltion on väärinkäytösten estämiseksi voitava kuitenkin edellyttää, että maksettujen määrien tai annettujen vakuuksien palauttamiseksi, perumiseksi tai vapauttamiseksi on esitettävä todisteet siitä, että merkit on poistettu tai tuhottu.”

3 Direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään 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;

b) valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapitoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, jos valmisteveroa ei ole kannettu yhteisön lainsäädännön ja kansallisen lainsäädännön asiaa koskevien säännösten nojalla;

c) valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoa, sääntöjenvastainen tuotanto mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella;

d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.”

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sen jäsenvaltion, jossa tavarat luovutettiin kulutukseen, toimivaltaiset viranomaiset voivat 33 artiklan 6 kohdassa, 36 artiklan 5 kohdassa ja 38 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen tapausten sekä 1 artiklassa tarkoitetuissa direktiiveissä säädettyjen tapausten lisäksi asianomaisen henkilön pyynnöstä palauttaa tai peruuttaa kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden valmisteveron tietyissä jäsenvaltioiden määräämissä tilanteissa ja niiden edellytysten mukaisesti, jotka jäsenvaltiot säätävät veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi.”

6 Saman direktiivin 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, tai 33 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ja 36 artiklan 1 kohdassa säädetyissä tapauksissa, kun tavarat saapuvat niiden alueelle, 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.

– –”

Portugalin oikeus

7 Portugalin valmisteverolain (Código dos Impostos Especiais de Consumo, jäljempänä CIEC) 106 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Savukkeiden kulutukseen luovutukseen sovelletaan erityissääntöjä kunkin kalenterivuoden 1. syyskuuta ja 31. joulukuuta välisenä aikana.

2. Edellisessä momentissa tarkoitettuna ajanjaksona kunkin talouden toimijan kuukaudessa kulutukseen luovuttamien savukkeiden määrä ei saa ylittää määrällisiä rajoja, jotka määritetään siten, että mainittua ajanjaksoa välittömästi edeltävien 12 kuukauden aikana kulutukseen luovutettujen savukemäärien kuukausittaiseen keskiarvoon sovelletaan 10 prosentin korotuskerrointa.

3. Edellisen momentin soveltamisessa käytettävä kuukausittainen keskiarvo lasketaan edellisen vuoden 1. syyskuuta ja seuraavan vuoden 31. elokuuta välisenä aikana kulutukseen luovutettujen verosta vapauttamattomien savukkeiden kokonaismäärän perusteella.

4. Kunkin talouden toimijan on toimitettava toimivaltaiselle tullitoimistolle viimeistään kunkin vuoden syyskuun 15. päivänä alustava ilmoitus, jossa mainitaan sen kuukausittainen keskiarvo ja määritetään sen tapauksessa erityissääntöjen soveltamisaikana sovellettava määrällinen rajoitus.

5. Poikkeustilanteissa, jotka voidaan perustella asianmukaisesti huomattavilla ja tilapäisillä muutoksilla myyntien määrässä, mainittujen määrällisten rajoitusten noudattamatta jättäminen voidaan hyväksyä, mutta ylityksiä ei oteta huomioon seuraavan vuoden kuukausittaisen keskiarvon laskennassa.

6. Talouden toimijoiden on erityissääntöjen soveltamisajan päätyttyä ja viimeistään kunkin vuoden tammikuun lopussa toimitettava toimivaltaiselle tullitoimistolle lopullinen ilmoitus, jossa ilmoitetaan erityissääntöjen soveltamisaikana tosiasiallisesti kulutukseen luovutettujen savukkeiden kokonaismäärä.

7. Ellei mahdollisesta säännösten rikkomista koskevasta menettelystä muuta seuraa, edellä 4 momentissa tarkoitetuista määrällisen rajoituksen ylittävistä savukemääristä kannetaan vero lopullisen ilmoituksen jättämisajankohtana voimassa olevan verokannan mukaisesti, jos ylitys todetaan kyseiseen asiakirjaan ja hallinnon käsittelemiin asiakirjoihin sisältyvien tietojen vertailun perusteella.

8. Tämän pykälän säännöksiä sovelletaan erikseen Manner-Portugalissa, Azorien itsehallintoalueella ja Madeiran itsehallintoalueella, ja edellisissä momenteissa tarkoitetut velvoitteet on täytettävä niissä tullitoimistoissa, joissa savukkeet luovutetaan kulutukseen.”

8 Täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tupakkavalmisteita voidaan [CIEC:n] 93 §:n 7 momentin soveltamisen yhteydessä jaella ja myydä yleisölle seuraavina aikoina:

a) savukepakkaukset: veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden loppuun saakka

b) savukkeiksi käärittävä hienoksi leikattu tupakka ja muu piippu- ja savuketupakka: veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan vuoden loppuun saakka

c) sikarit ja pikkusikarit: veromerkissä ilmoitettua vuotta seuraavan viidennen vuoden loppuun saakka.”

9 Verorikoksia koskevien yleisten sääntöjen (Regime Geral das Infrações Tributárias, jäljempänä RGIT) 109 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tämän lain 96 §:ssä kuvatuista teoista, joita ei sääntöjenvastaisen menettelyn kohteena olevan verosuorituksen määrän tai tavaran arvon vuoksi pidetä rikoksina tai jotka kyseisistä määristä tai arvoista riippumatta ovat ainoastaan tuottamuksellisia, voidaan määrätä 500–165 000 euron sakko.

2. Seuraavista teoista voidaan määrätä 250–165 000 euron sakko:

– –

o) toiminnan harjoittamisen edellytysten tarkastamisesta kieltäytyminen, sen häiritseminen tai estäminen, muun muassa jättämällä lakisääteiset tiedot toimittamatta valvontaviranomaisille

p) tavaroiden kulutukseen luovuttaminen, lähettäminen, hallussapito ja jakelu veromerkkiä, pakkauksia, hallussapitoa tai jakelua koskevien sääntöjen vastaisesti muun muassa [CIEC:ssä] ja täydentävässä lainsäädännössä asetettujen määrällisten rajoitusten osalta

– –

4. Yritys on rangaistava.”

10 Valmisteverotusta koskevan käsikirjan (Manual dos Imposto especial de consumo) XII luvun 4.2.9 kohdan mukaan tuotteet, joita ei ole voitu jaella tai myydä täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä vahvistetun määräajan vuoksi, voidaan luovuttaa uudelleen kulutukseen, jos niihin kiinnitetään tulliviranomaisten valvonnassa uusi veromerkki.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

11 Komissio aloitti 23.11.2009 Portugalin tasavaltaa vastaan EY 226 artiklaan (josta on tullut SEUT 258 artikla) perustuvan rikkomusmenettelyn osoittamalla kyseiselle jäsenvaltiolle virallisen huomautuksen, jossa se esitti tämän jättäneen noudattamatta suhteellisuusperiaatteen, sovellettuna valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1) 6 artiklan ja 21 artiklan 2 kohdan valossa, mukaisia velvoitteitaan, koska se oli säätänyt jo verotettujen ja kulutukseen luovutettujen tupakkavalmisteiden jakelu- ja myyntikiellosta, jota sovelletaan täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 ja 28 §:ssä säädetyn määräajan eli tuotteeseen kiinnitetystä veromerkistä ilmenevää vuotta seuraavan vuoden päätyttyä (jäljempänä 23.11.2009 annettu virallinen huomautus).

12 Portugalin tasavalta kiisti 12.1.2010 päivätyllä kirjeellä komission esittämät väitteet.

13 Komissio osoitti Portugalin tasavallalle 4.6.2010 täydentävän virallisen huomautuksen.

14 Komissio toisti siinä 23.11.2009 antamassaan virallisessa huomautuksessa esittämänsä kannan ja katsoi olennaisilta osin, ettei Portugalin tasavalta ollut noudattanut suhteellisuusperiaatteen sekä direktiivin 2008/118, jolla direktiivi 92/12 oli tällä välin kumottu ja korvattu, 7 artiklan, 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja 39 artiklan 3 kohdan mukaisia velvoitteitaan.

15 Portugalin tasavalta kiisti 25.8.2010 päivätyllä kirjeellä uudelleen komission esittämät väitteet.

16 Komissio osoitti 22.6.2012 Portugalin tasavallalle perustellun lausunnon, jossa se totesi, että kyseinen jäsenvaltio ei ollut noudattanut suhteellisuusperiaatteen eikä direktiivin 2008/118 7 artiklan, 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja 39 artiklan 3 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se oli säätänyt, että jo verotettujen ja tiettynä vuonna kulutukseen luovutettujen savukepakkausten jakelu ja myynti yleisölle on kiellettyä täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä vahvistettujen suhteettoman lyhyiden määräaikojen, jotka päättyvät veromerkistä ilmenevää vuotta seuraavana vuonna, päätyttyä. Komissio kehotti Portugalin tasavaltaa toteuttamaan perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa.

17 Portugalin tasavalta vastasi kyseiseen perusteltuun lausuntoon 3.8.2012 päivätyllä kirjeellä ja väitti olennaisilta osin, että komission väitteet olivat perusteettomia.

18 Komissio osoitti 31.5.2013 Portugalin tasavallalle täydentävän perustellun lausunnon, jossa oikaistiin tiettyjä 22.6.2012 päivätyn perustellun lausunnon virheitä mutta joka sisälsi olennaisilta osin samat vaatimukset kuin viimeksi mainittu lausunto. Komissio kehotti Portugalin tasavaltaa toteuttamaan täydentävän perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa.

19 Portugalin tasavalta vastasi täydentävään perusteltuun lausuntoon 3.7.2013 ja kiisti uudelleen komission näkemyksen oikeellisuuden.

20 Komissio päätti kyseisessä tilanteessa nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Ensimmäinen kanneperuste, joka koskee direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklan rikkomista sekä suhteellisuusperiaatteen loukkaamista

Asianosaisten lausumat

21 Komissio esittää ensimmäisellä kanneperusteellaan, että Euroopan unionin verolainsäädännössä ei sallita sitä, että jäsenvaltiot kantavat tupakkatuotteista niiden markkinoille saattamisen jälkeen – kulutukseen luovuttamisen ajankohta huomioon ottaen – jo maksettua valmisteveroa täydentävän valmisteveron tai rajoittavat niiden jakelua verotussyistä. Portugalissa tietyn vuoden veromerkillä varustettuja savukepakkauksia voidaan täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdan perusteella kuitenkin myydä tai jaella vain niiden kulutukseen luovutusvuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden loppuun asti (jäljempänä riidanalainen toimenpide).

22 Ensimmäiseksi komissio katsoo, että vaikka kyseisellä toimenpiteellä on perusteltu tavoite eli veropetosten ja veronkierron estäminen, se ei ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.

23 Komission mukaan mainittu toimenpide perustuu nimittäin kumoamattomaan olettamaan, jonka mukaan tilanteessa, jossa savukepakkauksia ei ole myyty säädetyn määräajan päättymiseen mennessä, savukepakkauksia on katsottava luovutetun kulutukseen liiallisessa määrin valmisteveron korotusta ennakoivasti. Kyseinen olettama on kuitenkin suhteeton toimenpiteen tavoitteeseen nähden, koska olettamassa ei hyväksytä mahdollisuutta esittää näyttöä päinvastaisesta.

24 Komissio lisää, että CIEC:n 106 §:ssä säädetyillä toimenpiteillä voidaan jo rajoittaa savukemäärää, jonka sama toimija voi saattaa Portugalin markkinoille kunkin kalenterivuoden 1. syyskuuta ja 31. joulukuuta välisenä aikana.

25 Komission mukaan savukkeiden valmisteverojen korotuksen olisi oltava riittävän merkittävä, jotta riidanalainen toimenpide voitaisiin oikeuttaa veropetosten ja veronkierron estämisen tavoitteella. Portugalissa savukkeiden valmisteveroa ei ole kuitenkaan korotettu viime vuosina huomattavasti. Kysytyintä hintaluokkaa koskevien tietojen mukaan 1 000 savukkeen hinta nousi nimittäin 170 eurosta vuonna 2009 195 euroon vuonna 2014, mikä merkitsee 14,7 prosentin hinnannousua viiden vuoden jaksolla eli 3,4–3,9 euron korotusta 20 savukkeen pakkauksen hinnassa.

26 Toiseksi komissio katsoo, ettei Portugalin lainsäädännössä säädetyssä määräajassa oteta riittävästi huomioon eri tuotteiden säilymisaikoja eikä liikevaihtojen kausivaihteluita.

27 Komissio näet katsoo, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetty määräaika on suhteettoman lyhyt erityisesti pienempien merkkien savukkeille, joiden osalta odotetun liikevaihdon saavuttaminen edellyttää yleisesti pidempää aikaa. Komissio viittaa tässä yhteydessä tupakkatuotteiden valmistamista, esittämistapaa ja myyntiä koskevien jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä 5.6.2001 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2001/37/EY (EYVL 2001, L 194, s. 26) 14 artiklaan, jossa säädetään, että muita tupakkatuotteita kuin savukkeita, jotka eivät ole kyseisen direktiivin säännösten mukaisia, voidaan pitää kaupan vielä kahden vuoden ajan mainitun direktiivin voimaantulon jälkeen, kun taas savukkeiden osalta määräaika on yksi vuosi. Komissio selittää, että kyseiset määräajat asetettiin kyseisten tuotteiden liikevaihtojen kausivaihtelujen huomioon ottamiseksi.

28 Komissio esittää lisäksi, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetyn savukepakkausten jakelu- ja myyntiajan ja kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 27 §:n b ja c kohdassa säädettyjen muiden tupakkatuotteiden jakelu- ja myyntiaikojen välinen ero ilmentää riidanalaisen toimenpiteen suhteettomuutta.

29 Kolmanneksi komissio katsoo, että kyseisestä toimenpiteestä seuraa talouden toimijoille lisäkustannuksia ja -tappioita, koska täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetyn määräajan päättymisen jälkeen ainoa niiden käytettävissä oleva taloudellisesti mielekäs ratkaisu on myymättömien pakkausten tuhoaminen, mikä lisää esitettyjen tavoitteiden ja riidanalaisen toimenpiteen vaikutusten välistä epäsuhdetta.

30 Neljänneksi komissio katsoo, että vaikka kansanterveyden suojelu on riidanalaisen toimenpiteen hyväksyttävä tavoite, toimenpiteellä ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Portugalin tasavalta ei ole sen mukaan osoittanut, miten kyseisellä toimenpiteellä olisi tähän mennessä edistetty tupakankulutuksen vähenemistä.

31 Viidenneksi komissio ei ymmärrä, miten mainitulla toimenpiteellä voitaisiin edesauttaa tupakan laittoman kaupan ehkäisemistä ja verotulojen takaamista.

32 Kuudenneksi komissio katsoo, että Portugalin lainsäädännössä siltä varalta, ettei täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ää noudateta, säädetyt seuraamukset, enimmillään 165 000 euron sakko, voivat mahdollisesti osoittautua suhteettomiksi muun muassa, jos otetaan huomioon valmisteverojen vähäiset korotukset Portugalissa viime vuosina sekä CIEC:n 106 §:ssä säädetyt markkinoille saattamista koskevat rajoitukset.

33 Portugalin tasavalta väittää vastineessaan, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 § on direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen mukainen, koska se perustuu yleistä etua koskeviin syihin.

34 Aluksi Portugalin tasavalta esittää, että Portugalin veromerkkijärjestelmä perustuu suurelta osin siihen, että merkin pohjaväriä vaihdetaan joka vuosi. Sen mukaan ennen kaikkea kyseinen ominaisuus tasapainottaa järjestelmän ja mahdollistaa sen, että järjestelmällä voidaan saavuttaa tavoitellut päämäärät. Portugalin lainsäädännön mukaan vuonna 2015 kulutukseen luovutetussa tupakkatuotteessa on näin ollen oltava kyseistä vuotta vastaava veromerkki ja se on lähtökohtaisesti saatettava myyntiin 31.12.2015 mennessä, sillä 1.1.2016 lähtien on voimassa uusi, pohjaväriltään erilainen veromerkki. Portugalin tasavallan mukaan täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 § ja 28 §:ssä ilmaistaan poikkeus kyseisestä periaatteesta sallimalla tupakkatuotteiden jakelu ja vähittäismyynti tuotteeseen kiinnitettyä veromerkkiä vastaavan kalenterivuoden päättymisen jälkeen. Vuosittaisen veromerkin voimassaoloaika on näin ollen käytännössä 15 kuukautta.

35 Ensimmäiseksi Portugalin tasavalta esittää veropetosten ja veronkierron estämisestä, että CIEC:n 106 §:ssä säädetyt määrälliset rajoitukset eivät itsessään riitä kyseisen tavoitteen saavuttamiseen. Ilman kyseisiä rajoituksia taloudellisesti vahvojen toimijoiden olisi sen mukaan nimittäin helppoa luovuttaa kulutukseen suuria määriä savukepakkauksia ennen erityissääntöjen soveltamisajan alkamista, esimerkiksi heinä- ja elokuussa, ja pitää tuotteita varastossa seuraavan vuoden markkinoille saattamisia varten.

36 Portugalin tasavallan mukaan riidanalaisella toimenpiteellä myös estetään suurten ja pienten toimijoiden välisen kilpailun vääristyminen. Se katsoo nimittäin, että jos täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa ei kiellettäisi savukepakkausten myyntiä ja jakelua siinä säädetyn määräajan päättymisen jälkeen, taloudellisilta voimavaroiltaan vahvat toimijat saisivat huomattavan kilpailuedun, sillä niillä olisi seuraavana vuonna hallussaan edullisempia tuotteita kuin taloudellisilta voimavaroiltaan heikommilla kilpailijoilla.

37 Toiseksi Portugalin tasavalta pitää kolmen kuukauden määräaikaa hyvin riittävänä, koska Portugalin hallintoviranomaisten tietojen mukaan savukevarastojen keskimääräinen kiertonopeus on kaksi kuukautta.

38 Niinpä Portugalin tasavalta väittää, että vaikka tupakkatuotteita olisi kunkin vuoden maaliskuun lopussa varastossa, tämä ei johdu siitä, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetty määräaika olisi suhteettoman lyhyt, kuten komissio virheellisesti väittää, vaan siitä, että toimijat luovuttavat ennen erityissääntöjen soveltamisajan alkamista kulutukseen suuria määriä tuotteita tavoitteenaan muodostaa riittävät varastot jatkaakseen edellisen vuoden veromerkillä varustettujen tuotteiden jakelua seuraavana vuonna ja pisimmän sallitun ajan.

39 Kolmanneksi Portugalin tasavalta kiistää toimijoille riidanalaisesta toimenpiteestä aiheutuvia kustannuksia koskevat komission väitteet. Koska valmisteverot, joiden osuus on 78,08 prosenttia savukkeiden hinnasta, palautetaan, jos täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetyssä määräajassa myymättä jääneet savukepakkaukset tuhotaan, tuhoamiskustannukset eivät ole erityisen suuret verrattuna tuotteen hintaan tehtaalta.

40 Portugalin tasavalta täsmentää, että sillä olevien tietojen mukaan useilla toimijoilla on tapana palauttaa verottomaan varastoonsa tuotteet, joita ei voida täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n mukaan enää saattaa myyntiin, jotta kyseisiin tuotteisiin voitaisiin kiinnittää uusi veromerkki ja uusi vähittäismyyntihinta. Tällaisten toimien kustannus on sen mukaan vähäinen, koska ne eivät edellytä monitahoista teknologiaa.

41 Neljänneksi Portugalin tasavalta korostaa, että vaikka riidanalaisella toimenpiteellä tavoitellaan veronkantoa koskevia päämääriä, sillä on myös kansanterveyden suojelua, erityisesti tupakkatuotteiden kulutuksen vähentämistä, koskevia tavoitteita.

42 Viidenneksi Portugalin tasavalta esittää tupakan laittoman kaupan ehkäisemisestä, että kyseinen tavoite riippuu suuressa määrin veromerkkijärjestelmästä, jonka olennainen osa riidanalainen toimenpide on. Se esittää tässä yhteydessä, että veromerkin taustavärin vaihtaminen vuosittain johtaa hyviin tuloksiin, koska se tekee merkin jäljentämisestä vaikeampaa ja estää väärinkäyttöä.

43 Kuudenneksi Portugalin tasavalta esittää täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n noudattamatta jättämisen seuraamusten, enimmillään 165 000 euron sakon, soveltamisen osalta, että määrättävä rangaistus vaihtelee sääntöjä rikkoneen henkilön virheellisen menettelyn vakavuuden ja tämän taloudellisen tilanteen mukaan, ja lisää, että kyseisen määrän on mahdollisuuksien mukaan ylitettävä se taloudellinen hyöty, jonka sääntöjä rikkonut henkilö saa rikkomisesta.

44 Komissio toistaa esittämänsä kannan kantajan vastauskirjelmässään.

45 Se esittää veropetosten ehkäisemistä koskevan tavoitteen osalta, että täytäntöönpanoasetusta nro 1295/2007 sovelletaan kaikissa tapauksissa riippumatta savukkeiden verotustason kehittymisestä, mikä riittää osoittamaan riidanalaisen toimenpiteen suhteettomuuden.

46 Komissio korostaa, että vaikka savukepakkausten enimmäiskiertoaika olisi Portugalin tasavallan esittämien tietojen mukaan kaksi kuukautta, kyseinen kiertoaika on vain keskimääräinen.

47 Komissio epäilee operaattoreille aiheutuneiden kustannusten osalta Portugalin tasavallan väitteitä, joiden mukaan on taloudellisesti mielekästä palauttaa täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetyn määräajan päätyttyä myymättä olevat savukepakkaukset myyntiin. Tällainen väite on komission mukaan ristiriidassa kyseisen jäsenvaltion hallinnollisessa menettelyvaiheessa omaksuman kannan kanssa ja perustuu täydentävässä perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättymispäivän eli 1.8.2013 jälkeisiin seikkoihin.

48 Komissio muistuttaa joka tapauksessa, että riidanalaisesta toimenpiteestä seuraava kustannus, joka liittyy savukepakkausten palauttamista verottomaan varastoon koskevaan menettelyyn, jää toimijoiden kannettavaksi siinäkin tapauksessa, että valmisteverokantaa korotetaan vain vähän tai ei ollenkaan, mikä osoittaa kyseisen toimenpiteen suhteettomuuden.

49 Portugalin tasavalta huomauttaa vastaajan vastauksessaan, että koska komissio katsoo, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetty kolmen kuukauden määräaika on ”liian lyhyt”, se myöntää implisiittisesti, että aikaisemman vuoden veromerkillä varustettujen savukepakkausten jakelulle tiettynä vuonna on asetettava aikaraja. Komissio ei ole kuitenkaan antanut mitään tietoa siitä, mikä sen mielestä on riittävän pitkä määräaika.

50 Portugalin tasavalta myöntää talouden toimijoille riidanalaisesta toimenpiteestä aiheutuneiden kustannusten osalta, että sen näkemys on täsmentynyt menettelyn hallinnollisen vaiheen jälkeen. Täsmentyminen johtuu kuitenkin tosiseikkoja koskevan tilanteen muuttumisesta, koska kyseisen menettelyn aikana Portugalin viranomaisille ei ollut esitetty yhtään pyyntöä uusien veromerkkien kiinnittämisestä savukepakkauksiin. Tällaisia pyyntöjä on sen mukaan esitetty vasta vuodesta 2014 lähtien 20.12.2012 annetussa hallinnonsisäisessä ohjeistuksessa sallitun mukaisesti.

51 Belgian kuningaskunta, Viron tasavalta ja Puolan tasavalta tukivat väliintulokirjelmissään Portugalin vaatimuksia.

52 Komissio piti kiinni kannastaan vastauksena Belgian kuningaskunnan, Viron tasavallan ja Puolan tasavallan väliintulokirjelmiin antamissaan huomautuksissa.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

53 Komissio väittää ensimmäisellä kanneperusteellaan olennaisilta osin, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohta on direktiivin 2008/118 7 artiklan ja 9 artiklan ensimmäisen kohdan sekä suhteellisuusperiaatteen vastainen, koska siinä säädetään, ettei Portugalin markkinoille jo saatettuja savukepakkauksia voida enää jaella tai myydä niiden kulutukseen luovuttamista seuraavan kalenterivuoden kolmannen kuukauden jälkeen.

– Direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklan rikkominen

54 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2008/118 7 artiklan mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen, tämän luovuttamisen ajankohtana. Kyseisen direktiivin 9 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan sovelletaan sellaisia verosaatavan syntymistä koskevia edellytyksiä ja verokantaa, jotka ovat voimassa verosaatavan syntymispäivänä siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen.

55 Kyseisistä säännöksistä ilmenee, että vaikka unionin oikeudessa määritetään ajankohta, jolloin valmisteverosaatava syntyy, siinä viitataan jäsenvaltioiden oikeuteen verosaatavan syntymistä koskevien edellytysten ja verokannan osalta.

56 Niinpä mainituista säännöksistä ei komission esittämän vastaisesti voida päätellä, etteivät jäsenvaltiot saisi rajoittaa lainmukaisesti markkinoille saatettujen savukkeiden myyntiä ajallisesti, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 25 kohdassa.

57 Komissio ei voi myöskään pätevästi väittää, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 artiklan vaikutuksesta talouden toimijat velvoitetaan maksamaan jo laillisesti kulutukseen luovutetuista savukepakkauksista täydentävä valmistevero. Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta näet ilmenee, että jos kyseisillä toimijoilla on mainitussa 27 §:ssä säädetyn määräajan päättymisen jälkeen hallussaan savukepakkauksia, joita ei ole saatu kaupaksi, mainitut toimijat voivat joko vaatia aikaisemmin suoritetun valmisteveron palauttamista, jos pakkaukset tuhotaan tulliviranomaisten valvonnassa, tai luovuttaa kyseiset tuotteet uudelleen kulutukseen siten, että pakkauksiin kiinnitetään uusi veromerkki tulliviranomaisten valvonnassa, jolloin kyseisen toimen katsotaan merkitsevän itsenäisen verotettavan tapahtuman toteutumista.

58 Tästä seuraa, ettei komission väitteitä, joiden mukaan täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohta on direktiivin 2008/118 7 artiklan ja 9 artiklan ensimmäisen kohdan vastainen, voida hyväksyä.

59 Toiseksi on mainittava, että jäsenvaltioilla on oikeutettu intressi ryhtyä asianmukaisiin toimiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi (tuomio 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on direktiivin 2008/118 tavoite, kuten sen johdanto-osan 31 perustelukappaleesta sekä 11 artiklasta ja 39 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ilmenee.

60 On riidatonta, että riidanalaisella toimenpiteellä pyritään estämään se, että kulutukseen luovutetaan liiallisia määriä savukepakkauksia vuoden lopulla valmisteveron korotusta ennakoivasti. Kuten komissio myöntää nimenomaisesti kirjelmissään, tällainen liiallisten määrien kulutukseen luovuttaminen tulevaa valmisteveron korotusta ennakoivasti on väärinkäytös, joka jäsenvaltioilla on oikeus estää asianmukaisin toimenpitein.

61 Koska direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisessä alakohdassa viitataan valmisteverosaatavan syntymishetkellä voimassa olevaan kansalliseen oikeuteen verosaatavan syntymisedellytysten ja valmisteverokannan määrittämiseksi, tällainen jäsenvaltioille tunnustettu oikeus edellyttää välttämättä, että niillä on mahdollisuus ottaa käyttöön täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa tarkoitetun kaltaisia toimenpiteitä.

62 Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa, jäsenvaltioiden on käyttäessään unionin oikeudessa niille annettua toimivaltaa kuitenkin noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu etenkin suhteellisuusperiaate, jota komission mukaan tässä tapauksessa on loukattu.

63 Niinpä on tutkittava, onko riidanalainen toimenpide suhteeton ja onko se tästä syystä direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisen alakohdan vastainen.

– *Suhteellisuusperiaatteen loukkaaminen*

64 On muistutettava suhteellisuusperiaatteen edellyttävän, että jäsenvaltiot käyttävät keinoja, joilla valtionsisäisessä oikeudessa tavoiteltu päämäärä voidaan saavuttaa tehokkaasti mutta joilla ei kuitenkaan ylitetä sitä, mikä on tarpeen ja millä aiheutetaan vähiten haittaa kyseessä olevassa unionin säännöstössä asetetuille tavoitteille ja periaatteille (ks. vastaavasti 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 ja tuomio 22.10.2015, Impresa Edilux ja SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Oikeuskäytännössä täsmennetään tältä osin, että jos on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden (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).

65 Ensimmäiseksi on mainittava riidanalaisen toimenpiteen tavoitteista, että Portugalin tasavallan mukaan sillä pyritään veropetosten ja veronkierron estämisen lisäksi säilyttämään terve kilpailu, suojaamaan kansanterveyttä ja ehkäisemään tupakan laitonta kauppaa. Kyseisten tavoitteiden hyväksyttävyyttä ei ole kiistetty.

66 Toiseksi on todettava riidanalaisen toimenpiteen soveltuvuudesta tavoitteisiinsa, että kielto jaella ja myydä savukepakkauksia niiden kulutukseen luovuttamisvuotta seuraavan vuoden maaliskuun jälkeen vie talouden toimijoilta kannustimen luovuttaa kulutukseen liiallisia määriä kyseisiä tupakkatuotteita tulevaa veronkorotusta ennakoivasti, koska niillä on velvollisuus poistaa myymättä jääneet pakkaukset markkinoilta kyseisen määräajan jälkeen. Kääntäen voidaan katsoa, että ilman riidanalaista toimenpidettä valmisteverokannan tulevien korotusten, joista yleisesti seuraa savukepakkausten vähittäismyyntihinnan kohoaminen, vaikutukset estyisivät tai viivästyisivät.

67 Niinpä kyseisellä toimenpiteellä voidaan saavuttaa sen hyväksyttävät tavoitteet eli veropetosten ja veronkierron estämisen tavoite ja kansanterveyden suojelun tavoite. Viimeksi mainitun tavoitteen osalta on lisättävä oikeuskäytännössä jo todetun, että tupakkatuotteiden osalta verolainsäädäntö on merkittävä ja tehokas väline näiden tuotteiden kulutuksen hillitsemiseksi ja näin ollen kansanterveyden suojelemiseksi (tuomio 5.10.2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, 58 kohta ja tuomio 4.3.2010, komissio v. Ranska, C-197/08, EU:C:2010:111, 52 kohta).

68 Mainitulla toimenpiteellä voidaan myös välttää se, että taloudellisesti vahvat toimijat saavat kilpailuedun taloudellisilta voimavaroiltaan heikompiin kilpailijoihin nähden toimittamalla liiallisen määrän tuotteita markkinoille, ja turvata näin terve kilpailu.

69 Portugalin tasavalta ei sitä vastoin esitä riittävän selkeästi, miten kiellolla jaella ja myydä asetetun määräajan jälkeen tuotteita, joista on jo lainmukaisesti kannettu valmistevero, voidaan ehkäistä tupakan laitonta kauppaa. Niinpä ei voida katsoa, että kyseisellä toimenpiteellä voitaisiin ehkäistä tällaista laitonta kauppaa.

70 Kolmanneksi on muistutettava riidanalaisen toimenpiteen tarpeellisuudesta, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission on näytettävä toteen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen. Juuri komission on nimittäin esitettävä unionin tuomioistuimelle seikat, jotka ovat välttämättömiä, jotta unionin tuomioistuin voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta, eikä se voi nojautua olettamiin (tuomio 24.11.2016, komissio v. Espanja, C-461/14, EU:C:2016:895, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Tässä yhteydessä ensinnäkin siitä komission väitteestä, jonka mukaan CIEC:n 106 §:ssä säädetyt savukkeiden kulutukseen luovuttamisen määrälliset rajoitukset ovat jo itsessään riittävä toimenpide tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, on todettava, että kyseisen säännöksen mukaan savukkeiden kulutukseen luovutukset eivät saa kunkin kalenterivuoden 1. syyskuuta ja 31. joulukuuta välisenä aikana ylittää määrällisiä rajoituksia, jotka määritetään siten, että edellisvuoden aikana kulutukseen luovutettujen savukemäärien kuukausittaiseen keskiarvoon sovelletaan 10 prosentin korotuskerrointa.

72 On kuitenkin todettava, että talouden toimija, joka päättää luovuttaa kulutukseen liiallisia määriä savukkeita 1. syyskuuta edeltävällä jaksolla, voi kiertää mainittua säännöstä. Tässä yhteydessä on mainittava, että kuten Portugalin tasavallan toimittamista tiedoista ilmenee, savukkeiden kulutukseen luovutukset lisääntyivät elokuussa 2014 241 prosentilla kuukausittaiseen keskiarvoon nähden. Niinpä CIEC:n 106 §:ssä säädetyt määrälliset rajoitukset eivät itsessään riitä estämään tehokkaasti sitä, että kulutukseen luovutetaan liiallisia määriä savukkeita valmisteverokannan korotusta ennakoivasti.

73 Toiseksi on todettava komission väitteestä, joka koskee riidanalaisella toimenpiteellä asetettua kolmen kuukauden määräaikaa, että komissio ei kiistä tarvetta määräajan asettamiseen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi mutta moittii Portugalin tasavaltaa liian lyhyen määräajan asettamisesta. Se viittaa tältä osin direktiiviin 2001/37, jossa säädetään tupakkatuotteiden pakkausmerkintöjä koskevista uusista vaatimuksista ja vahvistetaan savukkeille vuoden siirtymäaika vaatimusten täyttämiseksi.

74 Tässä yhteydessä on mainittava, että kulutukseen luovuttamista seuraavan vuoden loppuun jatkuva myyntiaika johtaisi siihen, että uusi valmisteverokanta kohdistuisi kulutukseen luovutettuihin savukkeisiin ääritapauksessa vasta vuoden päästä veronkorotuksen voimaantulosta. Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa olennaisilta osin, näin pitkä myyntiaika rajoittaisi merkittävästi täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n tehokkuutta.

75 Lisäksi on mainittava, että komissio tyytyy väittämään vastauksena Portugalin tasavallan väitteeseen, jonka mukaan kolmen kuukauden määräaika on riittävä, koska savukevarastojen keskimääräinen kiertoaika on kaksi kuukautta, että kyse on keskimääräisestä ajasta, jossa ei oteta huomioon kausivaihteluita eikä pienempien savukemerkkien pidempää kiertoaikaa, esittämättä väitteensä tueksi yksityiskohtaisempia perusteluja, joista selviäisi, mikä on sen mielestä kohtuullinen määräaika.

76 On vielä todettava, että kolmen kuukauden määräaika, jonka aikana savukkeita voidaan jaella ja myydä, koskee joka tapauksessa vain niitä savukkeita, jotka on luovutettu kulutukseen edellisen kalenterivuoden joulukuun lopulla. Jos savukkeet luovutetaan kulutukseen kiinnitetyssä veromerkissä mainittua vuotta vastaavan vuoden tammi- tai helmikuussa, niitä voidaan myydä seuraavan vuoden maaliskuuhun saakka, jolloin myyntiaikaa jää 14–15 kuukautta. Mitä aikaisemmassa vaiheessa vuotta savukkeet luovutetaan kulutukseen, sitä pidempi niiden myyntiaika näin ollen on.

77 Lisäksi on mainittava, ettei se, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä säädetään pidemmistä myyntiajoista savukkeiden käärimiseen tarkoitetulle hienoksi leikatulle tupakalle ja muulle piippu- ja savuketupakalle sekä sikareille ja pikkusikareille, saata tällaista toteamusta kyseenalaiseksi, koska kyseiset tuotteet eroavat tavanomaisista savukkeista siten, että niillä on kullakin oma kiertoaikansa.

78 Kolmanneksi komission väitteestä, joka koskee sitä, ettei tupakkatuotteiden valmisteveroja ole korotettu Portugalissa merkittävästi viime vuosina, on huomautettava, että riidanalaista toimenpidettä sovelletaan kaikissa tapauksissa, myös silloin, kun valmisteverokantaa alennetaan tai se pysyy ennallaan. Tällaisessa tilanteessa talouden toimijoiden kannustin toimittaa markkinoille liiallisia määriä savukkeita tiettynä vuonna on vähäinen, jopa olematon, sillä valmisteverot, jotka niiden on maksettava seuraavana vuonna, eivät kasva. Niinpä riidanalainen toimenpide ei ole tällaisissa tilanteissa tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

79 Toisin kuin Portugalin tasavalta väittää, tavoitteet voitaisiin saavuttaa vähemmän rajoittavalla ja yhtä asianmukaisella tavalla, jos riidanalaista toimenpidettä sovellettaisiin vain siinä tapauksessa, että savukkeiden valmisteverokantaa korotetaan. Ilman korotusta talouden toimijoilla ei näet ole mitään kannustinta luovuttaa kulutukseen liiallista määrää savukkeita korkeampien valmisteverojen maksamisen välttämiseksi.

80 Tästä seuraa, että koska riidanalaista toimenpidettä sovelletaan myös silloin, kun valmisteverokantaa ei koroteta, ensimmäinen kanneperuste on perusteltu, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa. Kanneperusteen yhteydessä esitettyjen muiden väitteiden osalta on mainittava, että edellä esitetyn perusteella komission väitteitä kyseisen toimenpiteen tarpeellisuudesta ei voida hyväksyä.

81 Neljänneksi on varmistettava, ettei riidanalaisella toimenpiteellä aiheuteta suhteetonta haittaa talouden toimijoiden intresseille.

82 Ensimmäiseksi on mainittava komission väitteestä, joka koskee kumoamatonta olettamaa, jonka mukaan savukepakkauksia, joita ei ole saatu myytyä täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä tarkoitetun määräajan kuluessa, on pidettävä liiallisessa määrin kulutukseen luovutettuina, että komissio viittaa tässä yhteydessä 18.12.1997 annettuun tuomioon Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623), jossa todettiin toimenpiteestä, jossa arvonlisäveron hyvitettävä määrä pidätetään turvaamistoimenpiteenä, että kumoamaton olettama menee pidemmälle kuin on tarpeen tehokkaan veronkannon takaamiseksi ja sillä loukataan suhteellisuusperiaatetta, koska kyseisen olettaman johdosta verovelvollinen ei voi esittää vastanäyttöä pakkokeinotuomarin harjoittaessa valvontavaltaansa.

83 On kuitenkin mainittava, että riidanalainen toimenpide on erilainen kuin 18.12.1997 annettuun tuomioon Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623) johtaneessa asiassa kyseessä ollut toimenpide, koska nyt käsiteltävässä asiassa talouden toimijat voivat siinä

tapauksessa, että savukepakkauksia on myymättä täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:ssä tarkoitetun määräajan päätyttyä, joko vaatia aikaisemmin maksettujen valmisteverojen palauttamista, jos kyseiset pakkaukset tuhotaan tulliviranomaisen valvonnassa, tai luovuttaa mainitut pakkaukset uudelleen kulutukseen kiinnittämällä niihin uusi veromerkki tulliviranomaisten valvonnassa. Niinpä kyseisellä tuomiolla ei ole merkitystä.

84 Lisäksi on julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa esittämällä tavalla niin, että komission vaatima talouden toimijoille annettava mahdollisuus esittää näyttö siitä, ettei savukkeita ole luovutettu kulutukseen liiallisia vaan aivan tavanomaisia ja vähäisiä määriä, edellyttäisi tapauskohtaista tutkintaa ja aiheuttaisi merkittäviä hallinnollisia rasitteita. Tällainen järjestelmä vaikeuttaisi Portugalin lainsäädännön soveltamista ja siihen liittyisi epävarmuuksia, esimerkiksi asianmukaisten viitemäärien määrittämisen osalta. Oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilta ei voida evätä mahdollisuutta veropetosten tai veronkierron estämisen sekä kansanterveyden ja terveen ja vilpittömän kilpailun suojaamisen kaltaisten perusteltujen tavoitteiden saavuttamiseen antamalla sääntöjä, joiden soveltaminen ja noudattamisen valvonta on helppoa (ks. vastaavasti tuomio 10.2.2009, komissio v. Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, 67 kohta ja tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja, C-400/08, EU:C:2011:172, 124 kohta).

85 Niinpä kumoamatonta olettamaa koskeva väite ei voi menestyä.

86 Toiseksi on mainittava komission väitteestä, joka koskee talouden toimijoille riidanalaisesta toimenpiteestä aiheutuvia kustannuksia, että asiakirja-aineiston mukaan joulukuusta 2012 lähtien talouden toimijat, jotka eivät ole täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetyn määräajan päättyessä onnistuneet myymään kaikkia kulutukseen luovutettuja savukepakkauksia, ovat voineet joko tuhota ne – mihin liittyy maksetun veron, jonka osuus savukkeiden hinnasta on 78,08 prosenttia, palauttaminen – tai luovuttaa kyseiset pakkaukset uudelleen kulutukseen siten, että niihin kiinnitetään uudet veromerkit.

87 Vaikka tältä osin on riidatonta, että kyseisistä kahdenlaisista toimista aiheutuu talouden toimijoille kustannuksia, komissio ei osoita niiden olevan suhteettomia riidanalaisen toimenpiteen perusteltuihin tavoitteisiin nähden.

88 Talouden toimijoiden on nimittäin vastattava kyseisistä kustannuksista vain, jos ne saattavat liiallisen määrän tuotteita kulutukseen. On riidatonta, että savukemarkkinoille on luonteenomaista kysynnän joustamattomuus ja se, että talouden toimijat tuntevat kyseisten markkinoiden käyttäytymisen. Lisäksi on niin, että tiettynä vuonna sovellettava valmisteverokanta on tiedossa etukäteen eli 15. lokakuuta edellisvuonna. Tästä seuraa, että talouden toimijat voivat ennakoida täsmällisesti savukkeiden kysynnän ja välttää näin liiallisten varastojen kertymisen, joka voisi pakottaa ne vetämään markkinoilta myymättömiä savukepakkauksia ja näin ollen vastaamaan niiden tuhoamisesta tai uudelleenpakkaamisesta aiheutuvista kustannuksista. Niinpä komission väite, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen aiheuttamia kustannuksia, on hylättävä.

89 Kolmanneksi siitä komission väitteestä, jonka mukaan RGIT:n 109 §:ssä säädetyt seuraamukset ovat suhteettomia, koska seuraamuksena voi olla jopa 165 000 euron sakko, on todettava, että komission mainitsemien RGIT:n 109 §:n säännösten mukaan siinä tarkoitetuista sääntöjen rikkomisista voidaan määrätä 250–165 000 euron tai 500–165 000 euron sakko. Komissio ei ole osoittanut eikä edes väittänyt, että kyseistä rangaistusasteikkoa olisi sovellettu suhteettomalla tavalla.

90 Tästä seuraa, etteivät talouden toimijoille aiheutuvat haitat ole suhteettomia riidanalaisen toimenpiteen hyväksyttäviin tavoitteisiin nähden, kuten julkisasiamies mainitsee ratkaisuehdotuksensa 52 kohdassa.

91 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäinen kanneperuste on perusteltu ainoastaan siltä osin kuin riidanalaista toimenpidettä sovelletaan myös silloin, kun veromerkistä ilmenevää vuotta seuraavana vuonna sovellettavaa valmisteverokantaa ei koroteta. Ensimmäinen kanneperuste on hylättävä muilta osin.

Toinen kanneperuste, joka koskee direktiivin 2008/118 39 artiklan 3 kohdan rikkomista ja suhteellisuusperiaatteen loukkaamista

Asianosaisten lausumat

92 Komissio väittää, että riidanalainen toimenpide on myös direktiivin 2008/118 39 artiklan 3 kohdan vastainen, koska sillä rajoitetaan valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta. Maahantuojien pelko siitä, etteivät ne onnistu myymään savukkeita täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdan mukaisessa määräajassa, voi nimittäin valmisteveron korottamisen tapauksessa saada ne luopumaan tavanomaisista ja erityisesti muista jäsenvaltioista peräisin olevista hankinnoista ja vaikuttaa siten vaihdantaan sellaisessa määrin, joka ylittää sen, mikä on tarpeen muun muassa valmisteveron korotusta edeltävän liiallisen kulutukseen luovuttamisen estämiseksi.

93 Portugalin tasavalta katsoo, ettei riidanalaisesta toimenpiteestä aiheudu minkäänlaista syrjintää kotimaisten ja muista jäsenvaltioista peräisin olevien tuotteiden välillä. Se selittää tältä osin Viron tasavallan ja Puolan tasavallan tukemana, että kyseinen toimenpide on kansanterveyden ja kilpailun suojaamista sekä veropetosten ja veronkierron estämistä koskevien tavoitteiden vuoksi täysin perusteltu eikä ylitä sitä, mikä on tarpeen kyseisten tavoitteiden toteuttamiseksi.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

94 On muistutettava, että direktiivin 2008/118 39 artiklan 3 kohdassa säädetään, että 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 veromerkit tai kansalliset tunnistemerkit eivät haittaa valmisteveron alaisten tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

95 On todettava, että täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa säädetään ainoastaan, että savukepakkauksia voidaan jaella ja myydä tuotteeseen kiinnitetystä veromerkistä ilmenevää vuotta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden loppuun saakka. Tällainen komission moittima savukepakkausten jakelun ja myynnin ajallinen rajoittaminen ei näin ollen johdu veromerkin käytöstä vaan liittyy merkin käyttöön vain siten, että rajoituksessa viitataan merkissä mainittuun vuoteen, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa. Savukkeiden kulutukseen luovuttamisajankohta voitaisiin ilmoittaa muutenkin kuin veromerkissä.

96 Koska nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne koskee ainoastaan täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohtaa, sen unionin oikeuden mukaisuutta ei voida arvioida direktiivin 2008/118 39 artiklan valossa.

97 Tästä seuraa, ettei toista kanneperustetta voida hyväksyä.

98 Kaiken edellä esitetyn perusteella nyt käsiteltävä kanne on hyväksyttävä ainoastaan siltä osin kuin riidanalaista toimenpidettä sovelletaan myös silloin, kun veromerkistä ilmenevää vuotta seuraavana vuonna sovellettavaa valmisteverokantaa ei koroteta, ja hylättävä muilta osin.

99 Tässä tilanteessa on katsottava, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisen kohdan ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt, että tiettynä vuonna kulutukseen luovutettuja savukepakkauksia ei voida enää jaella ja myydä yleisölle täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 27 §:n a kohdassa vahvistetun määräajan päättymisen jälkeen, kun savukkeisiin seuraavana vuonna sovellettavaa valmisteverokantaa ei koroteta.

Oikeudenkäyntikulut

100 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.

101 Komissio ja Portugalin tasavalta ovat nyt käsiteltävässä asiassa vaatineet toistensa velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Koska Portugalin tasavallan todetaan jättäneen noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan vain osittain, komissio on nyt käsiteltävän asian olosuhteet huomioon ottaen velvoitettava vastaamaan puolesta kyseisen jäsenvaltion oikeudenkäyntikuluja.

102 Saman työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot ja toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut 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 luovutettuja savukepakkauksia ei voida enää jaella ja myydä yleisölle 1.10.2007 annetun Portugalin valtiovarain- ja julkishallintoministeriön täytäntöönpanoasetuksen nro 1295/2007 (Portaria n.° 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública), sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävässä asiassa, 27 §:n a kohdassa vahvistetun määräajan päättymisen jälkeen, kun savukkeisiin seuraavana vuonna sovellettavaa valmisteverokantaa ei koroteta.**

2) **Kanne hylätään muilta osin.**

3) **Portugalin tasavalta vastaa puolesta omia oikeudenkäyntikulujaan.**

4) **Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan puolet Portugalin tasavallan oikeudenkäyntikuluista.**

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

Allekirjoitukset