



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä joulukuuta 2023 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Tavaroiden vapaa liikkuvuus – SEUT 34 artikla –
Tuonnin määrälliset rajoitukset – Vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet – Kansallinen
säännöstö, jossa savukkeiden, jotka voidaan luovuttaa kulutukseen määrättyä ajanjaksona,
määrälle asetetaan raja, joka vastaa edeltävien 12 kuukauden aikana kulutukseen luovutettujen
savukkeiden keskimääräistä kuukausittaista määrää – SEUT 36 artikla – Oikeuttaminen –
Toimet veronkiertoa ja väärinkäytöksiä vastaan – Kansanterveyden suojeleminen – Verotus –
Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – 7 artikla –
Valmisteverosaatavan syntymisajankohta – Valmisteveron alaisten tavaroiden kulutukseen
luovutus – 9 artikla – Valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ja sovellettava
valmisteverokanta – Sovellettavan määrällisen rajan ylittäminen – Ylijäämä –
Lopullisen ilmoituksen jättämisen ajankohtana voimassa olevan
valmisteverokannan soveltaminen

Asiassa C-96/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Supremo
Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) on esittänyt 12.1.2022 tekemällään
päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.2.2022, saadakseen ennakkoratkaisun
asiassa

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

vastaa

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUINN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit Z. Csehi, M. Ilešič
(esittelevä tuomari), I. Jarukaitis ja D. Gratsias,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.3.2023 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

- CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., edustajinaan A. Moura Portugal ja I. Teixeira, advogados,
 - Portugalin hallitus, asiamiehinään P. Barros da Costa, A. Rodrigues ja N. Vitorino,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland, I. Melo Sampaio ja F. Thiran,
- kuultuaan julkisasiamiehen 8.6.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
- on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 34 artiklan sekä 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 ja 9 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (jäljempänä CDIL) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa on kyse jälkiveropäätöksestä, joka koskee CDIL:ltä Portugalissa kulutukseen luovutetuista savukkeista kannettavaa valmisteveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/118

- 3 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan 2, 8, 9 ja 31 perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:
 - ”(2) Valmisteveron kantamista [valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun direktiivin 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1)] soveltamisalaan kuuluvista tavaroista, jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’, koskevien edellytysten on säilyttävä yhdenmukaisina sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi.
- –
- (8) Koska sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on tarpeen, että valmisteveron käsite ja valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa, on tarpeen selvittää yhteisön tasolla, milloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen ja kuka on velvollinen maksamaan valmisteveron.
- (9) Koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, sitä ei saisi kantaa sellaisista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka ovat tietyissä olosuhteissa tuhoutuneet tai jotka on lopullisesti menetetty.

--

- (31) 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.”

- 4 Direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

--

- c) [muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27.11.1995 annetun neuvoston direktiivin 95/59/EY (EYVL 1995, L 291, s. 40), savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/79/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 8) ja muun valmistetun tupakan kuin savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/80/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 10)] soveltamisalaan kuuluva valmistettu tupakka.”

- 5 Direktiivin 2008/118 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun:

- a) ne tuotetaan [Euroopan] yhteisön alueella, mihin tarvittaessa luetaan mukaan niiden erottaminen;
- b) ne tuodaan yhteisön alueelle.”

- 6 Kyseisen direktiivin 7 artiklan 1–3 kohdassa säädettiin 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.

3. Kulutukseen luovutus tapahtuu:

- a) jäljempänä 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa silloin, kun rekisteröity vastaanottaja vastaanottaa valmisteveron alaiset tavarat;
- b) jäljempänä 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan iv alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa silloin, kun vastaanottaja vastaanottaa valmisteveron alaiset tavarat;
- c) jäljempänä 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa silloin, kun valmisteveron alaiset tavarat on vastaanotettu suoran luovutuksen paikassa.”

7 Mainitun direktiivin 9 artiklan sanamuoto oli seuraava:

”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.”

8 Direktiivin 2008/118 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettiin 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 määrittämissä tilanteissa ja niiden edellytysten mukaisesti, jotka jäsenvaltiot säätävät veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi.”

9 Kyseisen direktiivin 39 artiklan 1 kohdassa ja 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettiin 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 säädettyissä tapauksissa, kun tavarat saapuvat niiden alueelle, sanotun kuitenkin 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.

– –”

10 Direktiivi 2008/118 on kumottu 13.2.2023 alkaen valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä 19.12.2019 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2020/262 (EUVL 2020, L 58, s. 4).

11 Kyseisen direktiivin 8 artiklan, jonka otsikko on ”Valmisteverosaatavan syntymistä koskevat edellytykset ja sovellettavat valmisteverokannat”, sanamuoto on seuraava:

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

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

Poiketen siitä, mitä ensimmäisessä kohdassa säädetään, jos valmisteverokantoja muutetaan, kulutukseen luovutettuihin valmisteveron alaisten tavaroiden eriin voidaan tarvittaessa soveltaa valmisteverojen korotuksia tai alennuksia.”

Portugalin oikeus

12 Portugalin valmisteverolain (Código dos Impostos Especiais de Consumo) 8 §:n, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntyminen”, sanamuoto on seuraava:

”1. Verosaatava syntyy kotimaassa ajankohtana, jolloin lain 5 §:ssä tarkoitetut tavarat luovutetaan kulutukseen tai jolloin menetys, josta on tämän lain mukaan kannettava veroa, todetaan.

2. Kotimaassa sovelletaan verosaatavan syntymishetkellä voimassa olevaa verokantaa.”

13 Valmisteverolain 9 §:ssä, jonka otsikko on ”Kulutukseen luovutus”, säädetään seuraavaa:

”1. Tätä lakia sovellettaessa valmisteveron alaisten tavaroiden kulutukseen luovutuksena pidetään:

- a) näiden tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä
- b) näiden tavaroiden hallussapitoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, kun maksettavaksi määrättyä veroa ei ole kannettu
- c) näiden tavaroiden tuotantoa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, kun maksettavaksi määrättyä veroa ei ole kannettu

- d) näiden tavaroiden tuontia, paitsi jos tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään
- e) näiden tavaroiden saapumista kotimaahan, sääntöjenvastainen maahan saapuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella
- f) veroetuutta koskevien edellytysten lakkaamista tai rikkomista

--

2. Kulutukseen luovutus tapahtuu:

- a) siinä tapauksessa, että tavarat siirtyvät väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä verottomasta varastosta rekisteröidylle vastaanottajalle, silloin, kun vastaanottaja ottaa vastaan tavarat
- b) siinä tapauksessa, että tavarat siirtyvät väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä jollekin lain 6 §:n 1 momentin a–d kohdassa tarkoitettulle vastaanottajalle, silloin, kun vastaanottajat ottavat vastaan tavarat
- c) edellisen momentin f kohdassa tarkoitettussa tilanteessa silloin, kun veroetuutta koskevat edellytykset lakkaavat tai niitä rikotaan
- d) lain 35 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa silloin, kun tavarat on vastaanotettu suoran luovutuksen paikassa.

--”

- 14 Valmisteverolain 106 §:ssä, jonka otsikko on ”Kulutukseen luovutusta koskevat erityissäännöt”, säädetään seuraavaa:

”1. Savukkeiden kulutukseen luovutukseen sovelletaan erityisiä sääntöjä, joita sovelletaan 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 äkillisillä ja tilapäisillä muutoksilla myyntien määrässä, mainittujen määrällisten rajojen 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 jättämisaikana 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 tarkoitettut velvoitteet on täytettävä niissä tullitoimistoissa, joissa savukkeet luovutetaan kulutukseen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 15 CDIL, joka on Portugalin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, toimii tupakkatuotteiden vähimmäismyynnin alalla Portugalin vero- ja tulliviranomaisen hyväksymänä valtuutettuna varastonpitäjänä Madeiran itsehallintoalueella.
- 16 CDIL teki 15.9.2010 valmisteverolain 106 §:n 4 momentin mukaisesti Funchalin tulliviranomaiselle (Portugali) alustavan ilmoituksen kulutukseen kuukausittain luovutettujen savukkeiden keskimääräisestä määrästä edeltäviltä 12 kuukaudelta eli aikaväliltä 1.9.2009–31.8.2010.
- 17 Funchalin tulliviranomainen ilmoitti CDIL:lle 22.9.2010, että toimitettujen tietojen perusteella asetettiin 1.9.2010–31.12.2010 kestävä erityissääntöjen soveltamisjakson ajaksi 1 644 005 savukkeen kuukausiraja, joka oli laskettu valmisteverolain 106 §:n 1 ja 2 momentin perusteella.
- 18 CDIL haki 18.11.2010 lupaa saada jättää noudattamatta kyseistä määrällistä rajaa valmisteverolain 106 §:n 5 momentin mukaisesti.
- 19 Funchalin tulliviranomainen hylkäsi 7.1.2011 kyseisen hakemuksen sillä perusteella, ettei asianomaista määrällisen rajan noudattamatta jättämistä voitu perustella äkillisellä ja tilapäisellä muutoksella myyntien määrässä, kuten mainitussa säännöksessä edellytetään. CDIL vaati kyseiseen päätökseen oikaisua, mutta myös sen oikaisuvaatimus hylättiin.
- 20 CDIL teki 18.1.2011 Funchalin veroviranomaiselle valmisteverolain 106 §:n 6 momentin mukaisesti lopullisen ilmoituksen, jonka mukaan 1.9.–31.12.2010 kulutukseen luovutettujen savukkeiden määrä oli ollut yli kolminkertainen kyseiselle ajanjaksolle asetettuun määrälliseen rajaan nähden.
- 21 CDIL:lle määrättiin valmisteverolain 106 §:n 7 momentin mukaisesti 4 607,69 euron suuruinen valmisteveroa koskeva jälkivero, jota korotettiin 1,80 eurolla, koska CDIL:n 1.9.–31.12.2010 kulutukseen luovuttamien savukkeiden määrä oli ylittänyt valmisteverolain 106 §:n 2 momentissa sää-

detyn määrällisen rajan. Veroviranomainen laskee maksettavan valmisteveron määrän valmisteverolain 106 §:n 7 momentin mukaisesti soveltamalla lopullisen ilmoituksen jättämisajankohtana voimassa ollutta verokantaa.

- 22 CDIL riitautti kyseisen jälkiveropäätöksen Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchalissa (Funchalin hallinto- ja verotuomioistuin, Portugali), joka hylkäsi kanteen 24.6.2016 antamallaan tuomiolla.
- 23 CDIL valitti kyseisestä tuomiosta Supremo Tribunal Administrativoon (ylin hallintotuomioistuin, Portugali), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.
- 24 Kyseisessä tuomioistuimessa CDIL, joka ei kiistä ylittäneensä kyseessä olevalla erityissääntöjen soveltamisjaksolla sovellettavia määrällisiä rajoja, väittää, että valmisteverolain 106 §:n 7 momentti ei ole unionin oikeuden mukainen.
- 25 CDIL väittää ensinnäkin, että lakisääteisen rajan asettaminen kulutukseen luovutettaville savukkeille merkitsee siitä syystä, että se vaikuttaa käytännössä erityisesti toisista jäsenvaltioista peräisin oleviin savukkeisiin, SEUT 34 artiklassa kiellettyä tuonnin määrällistä rajoitusta, jota ei voida oikeuttaa SEUT 36 artiklan nojalla.
- 26 CDIL väittää toiseksi, että lopullisen ilmoituksen jättämisajankohtana voimassa olleen valmisteverokannan soveltaminen oli vastoin direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklaa, joista ilmenee, että sovellettaviksi tulevat ne verosaatavan syntymisedellytykset ja se valmisteverokanta, jotka ovat voimassa silloin, kun tupakka luovutetaan kulutukseen.
- 27 Vero- ja tulliviranomainen puolestaan väittää, että pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä ei säädetä sellaisista määrällisistä rajoituksista tai vaikutukseltaan vastaavista toimenpiteistä, jotka saattaisivat haitata tavaroiden vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden välillä, koska kyseistä säännöstöä sovelletaan erotuksetta kaikkiin talouden toimijoihin.
- 28 Kyseinen viranomainen väittää myös, että mainittu säännöstö on direktiivin 2008/118 mukainen, koska säännöstön mukaan valmisteverosaatava syntyy sinä ajankohtana, jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen, kuten direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklassa edellytetään.
- 29 Tässä tilanteessa Supremo Tribunal Administrativo päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko valmisteverolain 106 §:n mukaisia määrällisiä rajoja, joiden seurauksena toimijoiden kunkin vuoden viimeisellä kolmanneksella kulutukseen luovuttamien savukkeiden määrä ei saa ylittää 12 edellisen kuukauden aikana kulutukseen luovutettujen savukkeiden määrän kuukausittaista keskiarvoa, pitää SEUT 34 artiklassa tarkoitettuina tuonnin määrällisinä rajoituksina tai vaikutukseltaan vastaavina toimenpiteinä?”

2) Onko se, että savukkeista, jotka ylittävät valmisteverolain 106 §:n 2 momentin mukaisen kulutukseen luovutusta koskevan määrällisen rajan, määrätään maksettavaksi lopullisen ilmoituksen jättämisen ajankohtana voimassa olevan verokannan mukainen valmistevero saman pykälän 7 momentin mukaisesti, [direktiivin 2008/118] 7 ja 9 artiklaan sisältyvien valmisteverosaatavan syntymistä koskevien sääntöjen vastaista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko SEUT 34 ja SEUT 36 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että talouden toimijan kuukausittain kulutukseen luovuttamien savukkeiden määrä kunakin kalenterivuonna ajanjaksolla 1.9.–31.12. ei saa ylittää keskimääräistä kuukausittaista savukkeiden määrää, jonka talouden toimija on edeltävien 12 kuukauden aikana luovuttanut kulutukseen ja jota korotetaan 10 prosentilla.
- 31 Aluksi on huomautettava, että tavaroiden vapaa liikkuvuus jäsenvaltioiden välillä on yksi EUT-sopimuksen perusperiaatteista, joka ilmenee SEUT 34 artiklassa määrättyinä jäsenvaltioiden välisen tuonnin määrällisiä rajoituksia ja kaikkia vaikutukseltaan vastaavia toimenpiteitä koskevana kieltona (tuomio 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toimenpide, jolla asetetaan määrällisiä rajoituksia savukkeiden kulutukseen luovutukselle jäsenvaltion alueella, ei ensinnäkään ole SEUT 34 artiklassa tarkoitettu tuonnin määrällinen rajoitus, koska toimenpiteellä ei rajoiteta jäsenvaltioon tuotavien savukkeiden määrää.
- 33 Toiseksi vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että tuonnin määrällisiä rajoituksia vaikutukseltaan vastaavia toimenpiteitä koskeva kielto, josta on määrätty SEUT 34 artiklassa, koskee kaikkia jäsenvaltioiden toimenpiteitä, jotka voivat tosiasiallisesti tai mahdollisesti ja suoraan tai välillisesti rajoittaa muista jäsenvaltioista peräisin olevien tuotteiden pääsyä tietyn jäsenvaltion markkinoille, vaikka toimenpiteen tarkoituksena tai vaikutuksena ei olisi kohdella muista jäsenvaltioista peräisin olevia tuotteita epäedullisemmin (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toimenpide, jolla asetetaan asianomaisille talouden toimijoille määrällisiä rajoituksia niiden savukkeiden osalta, joita ne voivat luovuttaa kulutukseen, on omiaan saamaan ne luopumaan tuomasta asetetut rajat ylittävän määrän savukkeita siihen jäsenvaltioon, joka otti kyseisen toimenpiteen käyttöön, tai kyseinen toimenpide tekee siitä niiden kannalta vähemmän houkuttelevaa.
- 35 Näin ollen tällainen toimenpide on mahdollisesti omiaan vaikeuttamaan sellaisten savukkeiden, jotka voidaan tuoda muista jäsenvaltioista, pääsyä kyseessä olevan jäsenvaltion markkinoille ja se muodostaa siten SEUT 34 artiklassa tarkoitettujen määrällisiä rajoituksia vaikutukseltaan vastaavan toimenpiteen, joka on lähtökohtaisesti ristiriidassa kyseiseen artiklaan perustuvien velvoitteiden kanssa.
- 36 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallinen säännöstö, joka muodostaa määrällisiä rajoituksia vastaavan toimenpiteen, voidaan kuitenkin oikeuttaa SEUT 36 artiklassa mainitun yleistä etua koskevan syyn tai yleistä etua koskevien pakottavien vaatimusten nojalla. Kummassakin tapauksessa kansallisen toimenpiteen on oltava sellainen, että sillä voidaan taata sillä tavoitellun päämäärän toteuttaminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 37 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalla toimenpiteellä pyritään estämään se, että talouden toimijat luovuttavat pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä tarkoitettulla tavalla savukkeita kulutukseen ajankohtana, jolloin savukkeisiin seuraavana vuonna sovellettava valmisteverokanta on jo tiedossa, muodostaakseen merkittävän varaston savukkeista, joihin sovelletaan valmisteverokantaa, joka on alempi kuin kyseisenä vuonna, jonka kuluessa savukkeita pidetään tosiasiallisesti kaupan, sovellettava valmisteverokanta. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, vaikuttaa siis siltä, että kyseisellä toimenpiteellä pyritään torjumaan veronkiertoa ja turvaamaan Portugalin valtion verotulot. Portugalin hallituksen mukaan kyseisellä toimenpiteellä on myös kansanterveyteen liittyvä tavoite, koska sillä pyritään varmistamaan tupakkatuotteiden korotetun verokannan vaikutus.
- 38 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veropetosten ja veronkierron torjumisen tavoite on yksi yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla liikkumisvapauksien rajoitusten käyttöön ottaminen voidaan oikeuttaa (tuomio 27.1.2022, komissio v. Espanja (Tietojenantovelvollisuus verotuksessa), C-788/19, EU:C:2022:55, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Kuten direktiivin 2008/118 11 artiklan ensimmäisestä kohdasta, 39 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ja direktiivin johdanto-osan 31 perustelukappaleesta ilmenee, mainittu tavoite kuuluu yhdessä mahdollisen väärinkäytön vastaisia toimia koskevan tavoitteen kanssa kyseisen direktiivin tavoitteisiin. Unionin tuomioistuin on todennut, että se, että kulutukseen luovutetaan liiallisia määriä savukepakkauksia vuoden lopulla valmisteveron korotusta ennakoivasti, voi merkitä väärinkäyttöä, joka jäsenvaltioilla on oikeus estää asianmukaisin toimenpitein (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali, C-126/15, EU:C:2017:504, 59 ja 60 kohta).
- 40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että ihmisten terveyden suojeleminen kuuluu SEUT 36 artiklassa mainittuihin yleistä etua koskevan syihin, ja unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, että ihmisten terveyden ja hengen suojaaminen on EUT-sopimuksessa suojelluista oikeushyvistä ja intresseistä tärkein (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, 30 kohta).
- 41 Siten unionin tuomioistuimen tietoon saatetuista seikoista ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö voi olla sellaisten yleistä etua koskevien pakottavien syiden mukainen, joilla voidaan lähtökohtaisesti oikeuttaa tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitus, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu.
- 42 Kuten tämän tuomion 36 kohdasta ilmenee, on vielä arvioitava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella toimenpiteellä taata näiden hyväksyttävien tavoitteiden toteuttaminen, ja selvitettävä, ettei toimenpiteellä ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.
- 43 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jonka yksinomaiseen toimivaltaan pääasian tosiseikkojen arviointi ja kansallisen säännösten tulkinta kuuluvat, on viime kädessä päätettävä, täyttääkö tämä säännöstö nämä vaatimukset, ja jos täyttää, missä määrin. Tätä varten kyseisen tuomioistuimen on tarkasteltava objektiivisesti tilastotietojen ja muiden täsmällisten tietojen avulla tai muilla keinoin sitä, voidaanko kyseisen jäsenvaltion viranomaisten esittämien todisteiden perusteella perustellusti katsoa, että valitut keinot soveltuvat tavoiteltujen päämäärien

saavuttamiseen, ja sitä, onko nämä päämäärät mahdollista saavuttaa toimenpiteillä, joilla tavaroiden vapaata liikkuvuutta rajoitetaan vähemmän (tuomio 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 44 Unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta hyödyttävä vastaus, voi kuitenkin mainitun tuomioistuimen ratkaisua helpottaakseen antaa ohjeita pääasian asiakirjojen ja sille esitettyjen kirjallisten huomautusten perusteella (tuomio 23.3.2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten kyvystä saavuttaa esiin tuodut tavoitteet, on todettava, että kyseinen säännöstö on omiaan saamaan taloudelliset toimijat luopumaan kartuttamasta loppuvuodesta savukkeita, joita on tosiasiassa tarkoitus pitää kaupan seuraavana vuonna, jotta ne voisivat neutralisoida valmisteverokannan tulevan korotuksen vaikutukset. Kääntäen voidaan todeta, että jos erityissääntöjen soveltamisjaksolla markkinoille saatetuilla savukkeilla ei olisi määrällisiä rajoituksia, valmisteverokannan tulevan korotuksen, josta yleisesti seuraa savukepakkausten vähittäismyyntihinnan nousu, voimaantulolla ei olisi vaikutusta (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2010, komissio v. Irlanti, C-221/08, EU:C:2010:113, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja se neutralisoisi siten ainakin tietyssä määrin mahdollisen ehkäisevän vaikutuksen, joka tällaisella korotuksella on kuluttajiin. Näin ollen on katsottava, että tällainen säännöstö vaikuttaa tarkoituksenmukaiselta kansanterveyden suojelemista sekä veronkierron ja väärinkäytösten torjumista koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.
- 46 Siltä osin kuin on toiseksi kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen toimenpiteen tarpeellisuuden arvioinnista, on korostettava, että kansanterveyden suojeleminen kuuluu – kuten tämän tuomion 40 kohdassa on muistutettu – EUT-sopimuksella suojattujen oikeushyvien ja intressien ensi sijalle ja että jäsenvaltioiden asiana on päättää siitä tasosta, jolla ne aikovat suojella kansanterveyttä, ja siitä tavasta, jolla kyseinen taso on saavutettava, siten, että jäsenvaltioilla on tältä osin harkintavaltaa (ks. vastaavasti tuomio 1.3.2018, CMVRO, C-297/16, EU:C:2018:141, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 47 Lisäksi on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen toimenpiteen aiheuttamalla savukkeiden vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvalla haitalla ei näytetä ylittävän sitä, mikä on tarpeen kyseisillä toimenpiteillä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.
- 48 Tässä yhteydessä on todettava ensinnäkin, että määrällinen rajoitus, joka pääasiassa kyseessä olevassa säännöksessä asetetaan kullekin talouden toimijalle, määritetään sen keskimääräisen kuukausittaisen savukkeiden määrän, jonka talouden toimija on edeltävien 12 kuukauden aikana luovuttanut kulutukseen ja jota korotetaan 10 prosentilla, perusteella ja että kyseinen säännöstö ei ole ehdoton, koska valmisteverolain 106 §:n 5 momentissa säädetään mahdollisuudesta poiketa kyseistä määrällisestä rajoituksesta, jos myyntien määrässä on äkillisiä ja tilapäisiä muutoksia.
- 49 Toiseksi on todettava, että vaikka kyseisessä säännöksessä eli valmisteverolain 106 §:n 7 momentissa säädetään mahdollisuudesta aloittaa säännösten rikkomista koskeva menettely sellaista talouden toimijaa vastaan, joka on ylittänyt sille asetetun määrällisen rajan, tällainen mahdollisuus ei itsessään vaikuta kyseisen säännösten oikeasuhteisuuteen, edellyttäen, että itse seuraamukset, jotka kyseisessä menettelyssä voidaan määrätä, ovat oikeasuhteisia.

- 50 Tätä päätelmää ei aseta kyseenalaiseksi se seikka, johon pääasian valittajaa vetoaa ja jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä säädetään lisäksi, että savukepakkauksia voidaan sen jälkeen, kun ne on saatettu markkinoille, pitää kaupan tai myydä vain niiden kulutukseen luovutusta seuraavan vuoden kolmannen kuukauden loppuun saakka. Tällainen kiello päinvastoin vahvistaa kyseisen säännösten tehokkuutta ja johdonmukaisuutta, koska sillä kannustetaan talouden toimijoita olla luovuttamatta määrättyä kalenterivuonna liiallisia määriä savukkeita kulutukseen valmisteverokannan seuraavana kalenterivuonna tapahtuvaa korotusta ennakoivasti (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali, C-126/15, EU:C:2017:504, 66, 72, 78 ja 79 kohta).
- 51 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 34 ja SEUT 36 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään veronkierron ja väärinkäytösten torjumiseksi ja kansanterveyden suojelemiseksi, että talouden toimijan kuukausittain kulutukseen luovuttamien savukkeiden määrä kunakin kalenterivuonna ajanjaksolla 1.9.–31.12. ei saa ylittää keskimääräistä kuukausittaista savukkeiden määrää, jonka talouden toimija on edeltävien 12 kuukauden aikana luovuttanut kulutukseen ja jota korotetaan 10 prosentilla.

Toinen kysymys

- 52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan savukemääriin, jotka ylittävät kyseisessä säännöstössä säädetyn kulutukseen luovutettavien savukkeiden määrää koskevan rajan, sovelletaan valmisteverokantaa, joka oli voimassa myöhempanä ajankohtana kuin kulutukseen luovutuksen ajankohtana.
- 53 Aluksi on muistutettava, että direktiivissä 2008/118 vahvistetaan sen 1 artiklan 1 kohdan mukaan yleinen valmisteverojärjestelmä, joka koskee valmisteveron alaisten tavaroiden, mukaan luettuna valmistettu tupakka, kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa, ja tämä erityisesti sen varmistamiseksi, että – kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta käy ilmi – valmisteveronsaatavan syntymisen käsite ja sitä koskevat edellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa (tuomio 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja että näin voidaan varmistaa sisämarkkinoiden moitteeton toiminta siten, että asianomaiset tavarat liikkuvat vapaasti Euroopan unionin alueella (ks. vastaavasti tuomio 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, 28 kohta).
- 54 Direktiivin 2008/118 2 artiklassa säädetään erityisesti, että kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verotettava tapahtuma on valmisteveron alaisten tavaroiden tuottaminen unionin alueella tai niiden tuonti tälle alueelle (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 55 Kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteverosaatava syntyy kuitenkin siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan kulutukseen.

- 56 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa mainitun tavoitteen, joka on valmisteverosaatavan syntymisajankohdan yhdenmukaistaminen ja siten sisämarkkinoiden toimivuuden varmistaminen, mukaisesti direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa luetellaan ne tilanteet, jotka merkitsevät kyseisessä direktiivissä tarkoitettua kulutukseen luovutusta.
- 57 Kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan tällä kulutukseen luovutuksen käsitteellä tarkoitetaan muun muassa valmisteveron alaisten tavaroiden kaikenlaista poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, mainitun direktiivin 4 artiklan 7 alakohdassa määritellystä väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä (tuomio 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 58 Tällaiselle järjestelmälle tunnusomaista on, että siihen kuuluviin tavaroihin liittyvät valmisteverosaatatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut. Näin ollen kyseisellä järjestelmällä toteutetaan valmisteveron alaisten tavaroiden osalta valmisteverosaatavan syntymisen lykkääminen siihen saakka, kunnes sen syntyedellytys täyttyy (tuomio 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 59 Kuten direktiivin 2008/118 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa muistutetaan, on näet niin, että koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, valmisteverosaatavan syntymishetken on lähtökohtaisesti ajoitettava mahdollisimman lähelle valmisteveron alaisen tavarankulutusajankohtaa (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 60 Tässä yhteydessä on todettava, että direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan sovelletaan sellaisia verosaatavan syntymistä koskevia edellytyksiä ja verokantaa, jotka ovat voimassa verosaatavan syntymispäivänä siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen. Kyseisen direktiivin 9 artiklan toisessa kohdassa säädetään lisäksi, että valmistevero on kannettava ja perittävä sekä tapauksen mukaan palautettava tai peruutettava kunkin jäsenvaltion vahvistamaa menettelyä noudattaen.
- 61 Koska mainitun direktiivin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa viitataan valmisteverosaatavan syntymishetkellä voimassa olevaan kansalliseen oikeuteen, joka koskee muun muassa verosaatavan syntymisedellytysten määrittämistä, tämä edellyttää väistämättä, että jäsenvaltioilla on tältä osin jonkin verran lainsäädäntövaltaa (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali, C-126/15, EU:C:2017:504, 61 kohta).
- 62 Tämän tuomion 53, 55 ja 56 kohdassa mieleen palautetun tavoitteen, johon direktiivillä 2008/118 pyritään ja joka koskee valmisteverosaatavan syntymisajankohdan yhdenmukaistamista sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi, mukaisesti mainitun 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa mainitut ”verosaatavan syntymistä koskevat edellytykset” on väistämättä erotettava itse verosaatavan syntymisen käsitteeseen liittyvistä edellytyksistä, joiden on oltava kyseisen direktiivin johdanto-osan kahdeksannen perustelukappaleen mukaan samat kaikissa jäsenvaltioissa.
- 63 Kuten kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodosta ilmenee, viimeksi mainitut edellytykset koskevat valmisteverosaatavan syntymisajankohtaa siinä jäsenvaltiossa, jossa valmisteverot on kannettava, ja sitä ajankohtaa, joka on merkityksellinen sovellettavan valmisteverokannan määrittämiseksi.

- 64 Tästä seuraa, että direktiivin 2008/118 9 artiklan ensimmäistä kohtaa ei tule tulkita siten, että siinä sallitaan se, että jäsenvaltiot poikkeavat kyseisistä edellytyksistä ja erityisesti edellytyksestä, joka koskee sitä ajankohtaa, joka on merkityksellinen sovellettavan valmisteverokannan määrittämiseksi.
- 65 Koska tässä säännöksessä säädetään, että kyseisen päivämäärän on vastattava verosaatavan syntymisajankohtaa, ja koska direktiivin 2008/118 7 artiklan 1 kohdassa säädetään – kuten tämän tuomion 55 kohdassa on todettu – selvästi ja ehdottomasti, että mainitun syntymisajankohdan on kytkeydyttävä ajankohtaan, jolloin valmisteveron alainen tavara luovutetaan kulutukseen, sovellettavan valmisteverokannan on siis väistämättä oltava tavarankulutukseen luovutuksen ajankohtana voimassa oleva verokanta.
- 66 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 52 ja 53 kohdassa, kyseistä tulkintaa tukevat direktiivin 2008/118 V luvun, jonka otsikko on ”Kulutukseen luovutettujen valmisteveron alaisten tavaroiden siirto ja verotus”, säännökset, joissa säädetään nimenomaisesti niistä tapauksista, joissa kulutukseen jo luovutettua tavaraa koskeva valmisteverosaatava syntyy kulutukseen luovutuksen ajankohtaa myöhemmin. Kyseisissä säännöksissä säädetään tilanteista, joissa valmisteveron alainen tavara, joka on luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, siirretään sen jälkeen toiseen jäsenvaltioon. Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa, on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä oleva toimenpide ei koske mitään näistä tilanteista.
- 67 Siten jäsenvaltiot eivät voi direktiivin 2008/118 – sellaisena kuin se oli voimassa ennen kuin se kumottiin ja korvattiin direktiivillä 2020/262, jonka 8 artiklan kolmannella kohdalla muutetaan tältä osin direktiivin 2008/118 9 artiklaa – 7 artiklan 1 kohtaan ja 9 artiklan ensimmäiseen kohtaan perustuvan järjestelmän puitteissa säätää, että savukkeisiin, jotka on luovutettu kulutukseen kansallisessa säännöstössä asetetun määrällisen rajan vastaisesti, sovelletaan valmisteverokantaa, joka on voimassa myöhempänä ajankohtana kuin savukkeiden kulutukseen luovutuksen ajankohtana.
- 68 Kuten tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa on todettu, on niin, että vaikka direktiivi 2008/118 ei estä jäsenvaltioita toteuttamasta toimenpiteitä veropetosten, veronkierron ja mahdollisen väärinkäytön torjumiseksi, jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi käyttää tällaisten toimenpiteiden toteuttamista koskevaa lainsäädäntövaltaansa kyseisen direktiivin säännösten ja erityisesti direktiivin 7 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan ensimmäisen kohdan vastaisesti, koska silloin ne loukkaisivat yhdenmukaistamistavoitetta, johon unionin lainsäätäjät pyrkii ja joka mainitaan muun muassa kyseisen direktiivin johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa.
- 69 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2008/118 7 ja 9 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan savukemääriin, jotka ylittävät kyseisessä säännöstössä säädetyn kulutukseen luovutettavien savukkeiden määrää koskevan rajan, sovelletaan valmisteverokantaa, joka oli voimassa myöhempänä ajankohtana kuin kulutukseen luovutuksen ajankohtana.

Oikeudenkäyntikulut

- 70 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) SEUT 34 ja SEUT 36 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään veronkierron ja väärinkäytösten torjumiseksi ja kansanterveyden suojelemiseksi, että talouden toimijan kuukausittain kulutukseen luovuttamien savukkeiden määrä kunakin kalenterivuonna ajanjaksolla 1.9.–31.12. ei saa ylittää keskimääräistä kuukausittaista savukkeiden määrää, jonka talouden toimija on edeltävien 12 kuukauden aikana luovuttanut kulutukseen ja jota korotetaan 10 prosentilla.
- 2) Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 7 ja 9 artiklaa

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan savukemääriin, jotka ylittävät kyseisessä säännöstössä säädetyn kulutukseen luovutettavien savukkeiden määrää koskevan rajan, sovelletaan valmisteverokantaa, joka oli voimassa myöhempänä ajankohtana kuin kulutukseen luovutuksen ajankohtana.

Allekirjoitukset