



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

21. detsember 2023*

Eelotsusetaotlus – Kaupade vaba liikumine – ELTL artikkel 34 –
Koguselised ekspordipiirangud – Samaväärse toimega meetmed – Riigisisesed õigusnormid, mis piiravad teatava aja jooksul tarbimisse lubatud sigarettide kogust ülempiiriga, mis vastab eelnenud 12 kuu jooksul tarbimisse lubatud koguste igakuisele keskmisele – ELTL artikkel 36 –
Õigustatus – Võitlus maksustamise vältimise ja kuritarvituste vastu – Rahvatervise kaitse –
Maksustamine – Aktsiisimaks – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikkel 7 – Aktsiisi sissenõutavaks muutumise hetk – Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimisse lubamine – Artikkel 9 –
Sissenõutavuse tingimused ja kohaldatavad aktsiisimäärad – Kohaldatava koguselise piirangu ületamine – Ületav – Protseduuri lõpetamise deklaratsiooni esitamise kuupäeval kehtinud aktsiisimäära kohaldamine

Kohtuasjas C-96/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 12. jaanuari 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. veebruaril 2022, menetluses

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

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan ning kohtunikud Z. Csehi, M. Ilešič (ettekandja), I. Jarukaitis ja D. Gratsias,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikku menetlust ja 22. märtsi 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., esindajad: *advogados* A. Moura Portugal ja I. Teixeira,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

- Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, A. Rodrigues ja N. Vitorino,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: M. Björkland, I. Melo Sampaio ja F. Thiran,
- olles 8. juuni 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 34 ning nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), artiklite 7 ja 9 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (edaspidi „CDIL“), ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab aktsiisi, mida CDIL pidi tasuma sigarettide Portugalis tarbimiseks ringlusse lubamisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2008/118

- 3 Direktiivi 2008/118 põhjendustes 2, 8, 9 ja 31 on märgitud:
 - „(2) [Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta] [d]irektiivis 92/12/EMÜ [aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 12)] sätestatud kaupade (edaspidi „aktsiisikaup“) aktsiisiga maksustamise tingimused peavad jääma ühtlustatuks, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine.
 - [...]
 - (8) Kuna siseturu nõuetekohaseks toimimiseks on jätkuvalt vajalik, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja tingimused oleksid samad kõikides liikmesriikides, tuleb ühenduse tasandil selgitada, millal toimub aktsiisikauba tarbimise lubamine ja kes on aktsiisi maksukohustuslane.
 - (9) Kuna aktsiis on teatud kaupade tarbimise pealt makstav maks, ei tohiks maksustada neid aktsiisikaupu, mis on teatud asjaoludel hävinud või pöördumatult kahjustunud.
 - [...]

- (31) Liikmesriikidel peaks olema võimalik ette näha, et tarbimisse lubatud kaubad peavad kandma maksumärki või riiklikku identifitseerimistähist. Kõnealuste märkide ja tähiste kasutamine ei tohiks mingil moel takistada ühendusesisest kaubandust.

Kuna selliste märkide ja tähiste kasutamine ei tohiks põhjustada topeltnaksumist, tuleks selgelt sätestada, et märgid väljaandnud liikmesriik peab kõik kõnealuste märkide ja tähiste saamiseks makstud või tagatiseks jäetud summad tagastama, neid vähendama või need vabastama, kui aktsiis muutus sissenõutavaks teises liikmesriigis ja seal ka sisse nõuti.

Igasuguse kuritarvitamise vältimiseks peaksid kõnealused märgid ja tähised väljaandnud liikmesriigid siiski aktsiisi tagastamisel, vähendamisel või sellest vabastamisel saama nõuda tõendit nende eemaldamise või hävitamise kohta.“

- 4 Direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva direktiiviga kehtestatakse üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt järgmise kauba (edaspidi „aktsiisikaup“) tarbimist:

[...]

- c) [nõukogu 27. novembri 1995. aasta] direktiivis 95/59/EÜ [muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu (EÜT 1995, L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283)], [nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta] direktiivis 92/79/EMÜ [sigarettidelt makstavate maksude ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 8; ELT eriväljaanne 03/13, lk 202)] ja [nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta] direktiivis 92/80/EMÜ [muudelt tubakatoodetelt peale sigarettide makstavate maksude ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 10; ELT eriväljaanne 03/13, lk 204)] nimetatud tubakatooted.“

- 5 Direktiivi 2008/118 artiklis 2 on sätestatud:

„Aktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga:

- a) aktsiisikauba tootmisel, sealhulgas vajaduse korral kaevandamisel, ühenduse territooriumil;
- b) aktsiisikauba impordil ühenduse territooriumile.“

- 6 Direktiivi artikli 7 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis.

2. Käesoleva direktiivi tähenduses on „tarbimisse lubamine“:

- a) aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt;
- b) aktsiisikauba valdamine väljaspool aktsiisi peatamise korda, kui aktsiisikaupa ei ole kohaldatava ühenduse ega siseriikliku õiguse kohaselt aktsiisiga maksustatud;
- c) aktsiisikauba tootmine, sealhulgas eeskirjadevastane tootmine, väljaspool aktsiisi peatamise korda;

d) aktsiisikauba import, sealhulgas eeskirjadevastane import, välja arvatud juhul, kui aktsiisikauba suhtes kohaldatakse kohe pärast importi aktsiisi peatamise korda.

3. Tarbimisse lubamise hetkeks loetakse:

a) artikli 17 lõike 1 punkti a alapunktis ii nimetatud juhtudel hetke, mil registreeritud kaubasaaja võtab aktsiisikauba vastu;

b) artikli 17 lõike 1 punkti a alapunktis iv nimetatud juhtudel hetke, mil kaubasaaja võtab aktsiisikauba vastu;

c) artikli 17 lõikes 2 nimetatud juhtudel aktsiisikauba vahetu kättetoimetamise kohas kauba vastuvõtmise hetke.“

7 Direktiivi artikkel 9 on sõnastatud järgmiselt:

„Kohaldatavateks aktsiisi sissenõutavuse tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis muutub sissenõutavaks liikmesriigis, kus kaup lubatakse tarbimisse.

Aktsiisiga maksustatakse ja aktsiisi kogutakse ning vajadusel tagastatakse või seda vähendatakse liikmesriigi kehtestatud korras. Liikmesriigid kohaldavad siseriiklike ja teiste liikmesriikide kaupade suhtes sama korda.“

8 Direktiivi 2008/118 artikli 11 esimene lõik sätestab:

„Lisaks artikli 33 lõikes 6, artikli 36 lõikes 5 ja artikli 38 lõikes 3 nimetatud juhtudele ning artiklis 1 nimetatud direktiivides sätestatud juhtudele võivad tarbimisse lubamise liikmesriigi pädevad asutused asjaomase isiku taotlusel tarbimisse lubatud aktsiisikauba aktsiisi tagastada või seda vähendada asjaomaste liikmesriikide sätestatud juhtudel ja tingimustel, mille eesmärgiks on takistada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist või kuritarvitusi.“

9 Kõnealuse direktiivi artikli 39 lõikes 1 ja lõike 3 esimeses lõigus on sätestatud järgmine:

„1. Ilma et see piiraks artikli 7 lõike 1 kohaldamist, võivad liikmesriigid nõuda, et aktsiisikaup oleks nende territooriumil tarbimisse lubamisel või artikli 33 lõike 1 esimeses lõigus ja artikli 36 lõikes 1 sätestatud juhtudel nende territooriumile sisenemisel varustatud maksumärkide või maksustamise eesmärgil kasutatavate riiklike identifitseerimistähistega.

[...]

3. Ilma et see piiraks mis tahes sätete kohaldamist, mis liikmesriigid on kehtestanud käesoleva artikli nõuetekohase rakendamise tagamiseks ning maksustamise vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja muude kuritarvituste vältimiseks, peavad liikmesriigid tagama, et lõikes 1 sätestatud maksumärgid või riiklikud identifitseerimistähised ei takistaks aktsiisikauba vaba liikumist.

[...]“.

10 Direktiiv 2008/118 tunnistati alates 13. veebruarist 2023 kehtetuks nõukogu 19. detsembri 2019. aasta direktiiviga (EL) 2020/262, millega nähakse ette aktsiisi üldine kord (ELT 2020, L 58, lk 4).

11 Selle direktiivi artiklis 8 „Kohaldatavad aktsiisi sissenõutavuse tingimused ja aktsiisimäärad“ on sätestatud:

„Kohaldatavateks aktsiisi sissenõutavuse tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis muutub sissenõutavaks liikmesriigis, kus kaup lubatakse tarbimisse.

Aktsiisiga maksustatakse ja aktsiisi kogutakse ning vajadusel tagastatakse või seda vähendatakse liikmesriigi kehtestatud korras. Liikmesriigid kohaldatakse siseriiklike ja teiste liikmesriikide kaupade suhtes sama korda.

Erandina esimesest lõigust võib juhul, kui aktsiisimäärad muutuvad, juba tarbimisse lubatud aktsiisikaupade varudelt nõutavaid aktsiise asjakohasel juhul suurendada või vähendada.“

Portugali õigus

12 Aktsiisiseadustiku (Código dos Impostos Especiais de Consumo; edaspidi „CIEC“) artiklis 8 „Sissenõutavus“ on sätestatud:

„1. Aktsiis kuulub riigi territooriumil tasumisele siis, kui artiklis 5 nimetatud kaup lubatakse tarbimisse või kui tuvastatakse kahju, mis tuleb käesoleva seadustiku alusel maksustada.

2. Riigi territooriumil kohaldatakse sissenõutavaks muutumise kuupäeval kohaldatavat aktsiisimäära.“

13 CIEC artikkel 9 „Tarbimisse lubamine“ sätestab:

„1. Käesoleva seadustiku tähenduses on maksustatavate toodete „tarbimisse lubamine“:

- a) nende toodete väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt;
- b) nende toodete valdamine väljaspool aktsiisi peatamise korda, ilma et tasumisele kuuluvat aktsiisi oleks sisse nõutud;
- c) nende toodete tootmine väljaspool aktsiisi peatamise korda, ilma et tasumisele kuuluvat aktsiisi oleks sisse nõutud;
- d) selliste toodete import, välja arvatud juhul, kui nende suhtes kohaldatakse kohe pärast importimist aktsiisi peatamist;
- e) kauba sisenemine riigi territooriumile, sealhulgas ebaseaduslik sisenemine riigi territooriumile väljaspool aktsiisi peatamise korda;
- f) maksusoodustuse lõpetamine või selle tingimuste rikkumine;

[...]

2. Tarbimisse lubamise hetkeks loetakse:

- a) kauba puhul, mis liigub aktsiisi peatamise korra alusel maksulaost registreeritud kaubasaajale, hetke, mil nimetatud kaubasaaja kauba vastu võttis;
- b) kauba puhul, mis liigub aktsiisi peatamise korra alusel ühele artikli 6 lõike 1 punktides a–d nimetatud kaubasaajale, hetke, mil nimetatud kaubasaaja kauba vastu võttis;
- c) eelmise lõike punktis f osutatud juhul maksusoodustuse lõpetamise või selle tingimuste rikkumise hetke;
- d) artikli 35 lõikes 4 osutatud juhul hetk, mil kaup võetakse vastu aktsiisikauba vahetu kättetoimetamise kohas;

[...]“.

14 CIEC artikkel 106 „Tarbimisse lubamise erieeskirjad“ näeb ette:

„1. Sigarettide tarbimisse lubamiseks tuleb täita tingimusi, mis on kohaldatavad iga kalendriaasta 1. septembrist kuni 31. detsembrini.

2. Maksimaalne kogus sigarette, mida iga ettevõtja võib eelmises lõikes viidatud perioodi jooksul tarbimisse lubada, ei või ületada koguselisi piiranguid, mis arvutatakse kõnesolevale perioodile vahetult eelnenud 12 kuu jooksul tarbimisse lubatud sigarettide ühe kuu keskmise koguse põhjal, millele lisatakse 10%.

3. Eelneva lõike rakendamiseks võetakse igakuise keskmise arvutamisel aluseks varasema aasta 1. septembrist kuni järgneva aasta 31. augustini tarbimisse lubatud aktsiisiga maksustatavate sigarettide üldkogus.

4. Iga ettevõtja esitab pädevale tolliasutusele hiljemalt jooksva aasta 15. septembriks esialgse deklaratsiooni, milles on märgitud tema igakuine keskmine ja kehtestatud koguseline piirang, mis on tema puhul tingimuste kehtivuse perioodi jooksul kohaldatav.

5. Erandjuhtudel, mis on nõuetekohaselt põhjendatud müügimahu järsu ja lühiajalise muutusega, võib lubada nimetatud koguseliste piirangute kohaldamata jätmist, kuigi neid ei võeta järgneva aasta igakuise keskmise arvutamisel arvesse.

6. Pärast tingimuste kehtivuse perioodi ja hiljemalt iga aasta jaanuari lõpuks esitab ettevõtja pädevale tolliasutusele protseduuri lõpetamise deklaratsiooni, milles on märgitud tingimuste kehtivuse perioodi jooksul tegelikult tarbimisse lubatud sigarettide üldkogus.

7. Lõikes 4 sätestatud koguselist piirangut ületavatel sigaretikogustel tuleb tasuda maksu protseduuri lõpetamise deklaratsiooni esitamise ajal kehtivas määras, kui koguse ületamine tuvastatakse nimetatud deklaratsioonis sisalduvate andmete ja tolliasutuse käsitletavate andmete võrdlemisel, ilma et see mõjutaks võimalikku karistuse määramise menetlust.

8. Kuna käesolevas artiklis sätestatud eeskirjad on eraldi kohaldatavad Portugali mandriosale, Assooride autonoomsele piirkonnale ja Madeira autonoomsele piirkonnale, tuleb eelnevates lõigetes ette nähtud kohustused täita tolliasutuses, mis menetleb tarbimisse lubatud koguseid.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 Portugali õiguse alusel asutatud äriühing CDIL on tubakatoodete jaemüügiga tegelev ettevõtja, kes tegutseb Portugali maksu- ja tolliameti poolt volitatud laopidajana Madeira autonoomses piirkonnas.
- 16 CDIL esitas 15. septembril 2010 vastavalt CIEC artikli 106 lõikele 4 Funchali tolliasutusele (Portugal) esialgse deklaratsiooni igakuise keskmise sigaretikoguse kohta, mis oli turule lubatud vahetult eelnenud 12 kuu pikkuse perioodi jooksul, st 1. septembrist 2009 kuni 31. augustini 2010.
- 17 Funchali tolliasutus teatas 22. septembril 2010 CDILile, et esitatud teabe alusel eraldati talle 1. septembrist kuni 31. detsembrini 2010 kestvaks tingimuste kehtivuse perioodiks koguseline kuupiirang 1 644 005 sigaretti, mis oli arvatud vastavalt CIEC artikli 106 lõigetele 1 ja 2.
- 18 CDIL taotles 18. novembril 2010 CIEC artikli 106 lõike 5 alusel luba jätta see koguseline piirang kohaldamata.
- 19 Funchali tolliasutus jättis 7. jaanuaril 2011 selle taotluse rahuldamata põhjusel, et asjaomase koguselise piirangu kohaldamata jätmine ei olnud põhjendatud müüginõu järsu ja lühiajalise muutusega, nagu nõuab see säte. Seejärel esitas CDIL selle otsuse peale vaide, mis jäeti samuti rahuldamata.
- 20 CDIL esitas 18. jaanuaril 2011 vastavalt CIEC artikli 106 lõikele 6 Funchali tolliasutusele protseduuri lõpetamise deklaratsiooni, mille kohaselt oli perioodil 1. septembrist kuni 31. detsembrini 2010 tarbimisse lubatud kogus koguselisest piirmäärast enam kui kolm korda suurem.
- 21 Vastavalt CIEC artikli 106 lõikele 7 arvutati CDILi maks ümber summas 4607,69 eurot, millele lisandus 1,80 eurot nende sigarettide eest, mis CDIL oli perioodil 1. septembrist kuni 31. detsembrini 2010 tarbimisse lubanud ja mis ületasid CIEC artikli 106 lõikes 2 ette nähtud koguselist piirangut. CIEC artikli 106 lõike 7 kohaselt arvutas tolliasutus tasumisele kuuluva aktsiisi, kohaldades protseduuri lõpetamise deklaratsiooni esitamise kuupäeval kehtivat maksumäära.
- 22 CDIL vaidlustas selle ümberarvutuse Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchalis (Funchali haldus- ja maksukohus, Portugal), kes jättis 24. juuni 2016. aasta kohtuotsusega tema kaebuse rahuldamata.
- 23 CDIL esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus).
- 24 CDIL, kes ei vaidle vastu sellele, et ta ületas kõnealusel tingimuste kehtivuse perioodil kohaldatavaid koguselisi piirnorme, väidab selles kohtus, et CIEC artikkel 106 ei ole liidu õigusega kooskõlas.
- 25 Esiteks kujutab seadusliku piirangu kehtestamine sigarettide kogusele, mida võib tarbimisse lubada, kuna see mõjutab praktikas eelkõige teistest liikmesriikidest pärit sigarette, endast ELTL artikliga 34 keelatud koguselist impordipiirangut, mida ei saa õigustada ELTL artikli 36 alusel.

- 26 CDIL väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus eelkõige, et protseduuri lõpetamise deklaratsiooni kuupäeval kehtinud aktsiisimäära kohaldamine rikub direktiivi 2008/118 artikleid 7 ja 9, milles on ette nähtud, et kohaldatavateks sissenõutavuse tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mis kehtisid kuupäeval, mil tubakas tarbimisse lubati.
- 27 Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet) omakorda väidab, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ei kehtesta mingeid koguselisi piiranguid ega samaväärse toimega meetmeid, mis võiksid takistada liikmesriikidevahelist kaupade vaba liikumist, kuna neid kohaldatakse vahet tegemata kõigi ettevõtjate suhtes.
- 28 Ta väidab lisaks, et need õigusnormid on direktiiviga 2008/118 kooskõlas, kuna nende õigusnormide kohaselt muutub aktsiis sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkel, nagu nõuavad direktiivi 2008/118 artiklid 7 ja 9.
- 29 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas CIEC artiklis 106 kehtestatud tarbimisse lubamise koguselised piirangud kujutavad endast koguselisi impordipiiranguid või samaväärse toimega meetmeid ELTL artikli 34 tähenduses, kuna see CIECi artikkel näeb ette, et ettevõtjad turustavad iga aasta viimase nelja kuu jooksul sigarettide koguses, mis ei ületa vahetult eelnenud 12 kuu jooksul tarbimisse lubatud kuu keskmist sigarettkogust?
2. Kas direktiivi [2008/118] artiklitega 7 ja 9 kehtestatud aktsiisi sissenõutavuse eeskirjadega on vastuolus maksustada sigarettide koguseid, mis ületavad CIEC artikli 106 lõikes 2 ette nähtud tarbimisse lubamise kogulist piirangut, protseduuri lõpetamise deklaratsiooni esitamise kuupäeval kehtinud maksumääraga selle artikli lõike 7 alusel?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 30 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 34 ja 36 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et sigarettide kogus, mille ettevõtja iga kalendriaasta 1. septembrist kuni 31. detsembrini iga kuu tarbimisse lubab, ei tohi ületada eelnenud 12 kuu jooksul ettevõtja poolt tarbimisse lubatud sigarettide kuu keskmist kogust, millele lisatakse 10%.
- 31 Kõigepealt tuleb meenutada asjaolu, et kaupade vaba liikumine liikmesriikide vahel on üks EL toimimise lepingu aluspõhimõte, mis väljendub ELTL artiklis 34 sätestatud liikmesriikidevaheliste koguseliste impordipiirangute ja kõigi samaväärse toimega meetmete keelus (23. märtsi 2023. aasta kohtuotsus *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Ent esiteks ei kujuta selline meede, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis seisneb liikmesriigi territooriumil sigarettide tarbimisse lubamisele koguseliste piirangute kehtestamises, endast „kogulist impordipiirangut“ ELTL artikli 34 tähenduses, kuna see ei piira sigarettide kogust, mida võib sellesse liikmesriiki importida.

- 33 Teiseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et koguseliste impordipiirangutega samaväärse toimega meetmete keeld, mis on sätestatud ELTL artiklis 34, hõlmab kõiki liikmesriikide meetmeid, mis võivad otse või kaudselt, tegelikult või potentsiaalselt takistada teistest liikmesriikidest pärit kauba jõudmist liikmesriigi turule, isegi kui sellise meetme eesmärk ega toime ei ole teistest liikmesriikidest pärit kauba vähem soodne kohtlemine (vt selle kohta 23. märts 2023. aasta kohtuotsus *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Käesoleval juhul tuleb märkida, et selline meede, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis seisneb asjaomaste ettevõtjate suhtes piirangute kehtestamises sigarettide kogusele, mida nad võivad tarbimisse lubada, võib neid heidutada või muuta nende jaoks vähem atraktiivseks selle meetme kehtestanud liikmesriiki sigarettide importimise kehtestatud piirmäärasid ületavas koguses.
- 35 Järelikult võib selline meede takistada sigarettide, mida võidakse importida teistest liikmesriikidest, pääsu asjaomase liikmesriigi turule ja kujutab endast seega koguseliste piirangutega samaväärse toimega meetet ELTL artikli 34 tähenduses, mis on reeglina vastuolus nimetatud artiklist tulenevate kohustustega.
- 36 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et riigisisised õigusnormid, mis kujutavad endast koguselise piiranguga samaväärse toimega meetet, võivad siiski olla õigustatud mõne ELTL artiklis 36 loetletud üldisest huvist tuleneva põhjusega või ülekaaluka üldise huviga seotud nõudega. Mõlemal juhul peab liikmesriigi meede olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt 23. märts 2023. aasta kohtuotsus *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all oleva meetme eesmärk on vältida seda, et ettevõtjad lubavad ajal, mil järgmisel aastal sigarettidele kohaldatav aktsiisimäär on juba teada, põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormide tähenduses tarbimisse – et moodustada suuri laovarusid – sigarette, mille aktsiisimäär on madalam sellest, mis on kohaldatav sel aastal, mil neid tegelikult turustatakse. Seega näib – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist –, et selle meetme eesmärk on vöidelda maksustamise vältimisega ja säilitada Portugali riigi maksutulu. Selle liikmesriigi valitsuse arvates taotleb see meede ka rahvatervise eesmärki, kuna selle eesmärk on tagada tubakatoodetele kohaldatava maksumäära tõstmise tõhus jõustumine.
- 38 Sellega seoses tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab eesmärk vöidelda maksupettuste ja maksustamise vältimisega endast ülekaalukat üldist huvi, mis vöib õigustada liikumisvabaduste piirangu kehtestamist (27. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (teabe esitamise kohustus maksustamise valdkonnas), C-788/19, EU:C:2022:55, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Nagu nähtub direktiivi 2008/118 artikli 11 esimesest lõigust, artikli 39 lõike 3 esimesest lõigust ning põhjendusest 31, kuulub see eesmärk koos vöimalike kuritarvituste vastu vöitlemise eesmärgiga ka selle direktiiviga taotletavate eesmärkide hulka. Euroopa Kohus on aga otsustanud, et aasta lõpus ülemääraste koguste sigaretipakkide tarbimisse lubamine tulevase aktsiisitöusu ennetamiseks vöib kujutada endast üht kuritarvituse vormi, mille ärahoidmiseks on liikmesriikidel õigus vötta sobivad meetmed (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punktid 59 ja 60).

- 40 Lisaks on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt inimeste tervise kaitse üks ELTL artiklis 36 loetletud üldistest huvidest, kuna Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et inimeste elu ja tervis on aluslepinguga kaitstud hüvede ja huvide hulgas esikohal (vt selle kohta 19. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, punkt 30).
- 41 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, nähtub Euroopa Kohtule esitatud asjaoludest, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid võivad vastata ülekaalukale üldisele huvile, mis võib põhimõtteliselt õigustada kaupade vaba liikumise piirangut.
- 42 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 36, tuleb hinnata seda, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid on sobivad nende õiguspäraste eesmärkide saavutamiseks ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärkide saavutamiseks vajalik.
- 43 Selles osas peab lõppkokkuvõttes eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes ainsana on pädev hindama põhikohtuasja asjaolusid ja tõlgendama riigisiseseid õigusnorme, otsustama, kas ja mil määral need õigusnormid vastavad kirjeldatud nõuetele Selleks peab komisjon statistiliste, faktiliste või muude tõendite abil objektiivselt analüüsima, kas asjaomase liikmesriigi ametiasutuse esitatud tõendid annavad alust arvata, et valitud vahendid sobivad taotletavate eesmärkide saavutamiseks ja kas neid eesmärke saaks saavutada kauba vaba liikumist vähem piiravate meetmetega (vt selle kohta 23. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Siiski on Euroopa Kohus, kelle ülesanne on anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, pädev andma põhikohtuasja toimiku ning talle esitatud kirjalike seisukohtade alusel juhiseid, mis võimaldavad eelotsusetaotluse esitanud kohtul asja lahendada (23. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Mis puudutab esimesena põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide sobivust viidatud eesmärkide saavutamiseks, siis tuleb märkida, et need võivad heidutada ettevõtjaid varumast aasta lõpus sigarettide, mis on tegelikult mõeldud turustamiseks järgmisel aastal, eesmärgiga neutraliseerida tulevase aktsiisitõusu mõju. Ümberpöörduvalt muudaks tingimuste kehtivuse perioodil turule viidud sigarettide suhtes kohaldatavate koguseliste piirangute puudumine ebatõhusaks aktsiisimäära tulevase tõusu, mis toob üldiselt kaasa sigaretipakkide jaemüügihinna tõusu (vt selle kohta 4. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa, C-221/08, EU:C:2010:113, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika) ning see neutraliseerib vähemalt teatud määral sellise suurendamise võimaliku hoiatava mõju tarbijatele. Seega tuleb tõdeda, et niisugused õigusnormid on sobivad rahvatervise kaitse ning maksustamise vältimise või kuritarvituste vastase võitluse eesmärkide saavutamiseks.
- 46 Teisena, mis puudutab sellise meetme vajalikkuse hindamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, siis tuleb rõhutada, et rahvatervis – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 40 – on EL toimimise lepinguga kaitstud hüvede ja huvide hulgas esikohal ning liikmesriigid võivad otsustada, millisel tasemel nad kavatsevad seda kaitset tagada ja kuidas selline tase saavutatakse, mistõttu on neil selles osas kaalutusruum (vt selle kohta 1. märtsi 2018. aasta kohtuotsus CMVRO, C-297/16, EU:C:2018:141, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Lisaks tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõne all oleva meetmega sigarettide vaba liikumise riive ei näi minevat kaugemale sellest, mis on vajalik selle meetmega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

- 48 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega igale ettevõtjale kehtestatud koguseline piirang määratakse kindlaks viimase 12 kuu jooksul tarbimisse lubatud sigarettide ühe kuu keskmise koguse põhjal, millele lisatakse 10%, ning need õigusnormid ei ole absoluutsed, kuna need näevad CIEC artikli 106 lõikes 5 ette võimaluse teha sellest koguselisest piirangust erand juhul, kui müügiimaht muutub järsult ja lühiajaliselt.
- 49 Teiseks, kuigi on tõsi, et need õigusnormid näevad CIEC artikli 106 lõikes 7 ette võimaluse algatada rikkumismenetlus ettevõtja suhtes, kes on ületanud talle määratud koguselist piiri, ei mõjuta see võimalus iseenesest nende õigusnormide proportsionaalsust tingimusel, et sanktsioonid, mis võidakse selle menetluse tulemusel määrata, on ise proportsionaalsed.
- 50 Seda järeldust ei sea kahtluse alla põhikohtuasja kaebaja viidatud asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid näevad muu hulgas ette, et tarbimisse lubatud sigaretipakke ei tohi turustada ega müüa pärast nende tarbimisse lubamise aastale järgneva aasta kolmandat kuud. Niisugune keeld hoopis tugevdab nende õigusnormide tõhusust ja ühtsust, motiveerides ettevõtjaid mitte lubama asjaomasel kalendriaastal ülemääraseid sigaretikoguseid tarbimisse enne, kui aktsiis järgmisel kalendriaastal suureneb (vt selle kohta 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punktid 66, 72, 78 ja 79).
- 51 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et ELTL artikleid 34 ja 36 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad maksustamise vältimise ja kuritarvituste vastase võitluse ning rahvatervise kaitse eesmärgil ette, et ettevõtja poolt iga kalendriaasta 1. septembrist kuni 31. detsembrini iga kuu tarbimisse lubatud sigarettide kogus ei tohi ületada tema poolt eelnenud 12 kuu jooksul tarbimisse lubatud sigarettide ühe kuu keskmist kogust, millele lisatakse 10%.

Teine küsimus

- 52 Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikleid 7 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisiseseid õigusnormid, mille kohaselt nendes õigusnormides ette nähtud tarbimisse lubamise koguselist piirmäära ületavate sigarettide koguste suhtes kohaldatakse aktsiisimäära, mis kehtib tarbimisse lubamise kuupäevast hilisemal kuupäeval.
- 53 Kõigepealt tuleb märkida, et vastavalt direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikele 1 on selle direktiivi eesmärk sätestada aktsiisikauba, sealhulgas tubakatoodete tarbimist otseselt või kaudselt mõjutava aktsiisi üldine kord, et tagada eelkõige, nagu on märgitud direktiivi 2008/118 põhjenduses 8, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja sellega seotud tingimused oleksid kõikides liikmesriikides ühesugused (9. juuni 2022. aasta kohtuotsus IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika), ning seega tagada siseturu tõrgeteta toimimine asjaomaste toodete vaba liikumise kaudu Euroopa Liidus (vt selle kohta 13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punkt 28).
- 54 Täpsemalt on direktiivi 2008/118 artiklis 2 sätestatud, et maksukohustuse tekkimise alus selle direktiivi tähenduses on aktsiisikauba valmistamine liidu territooriumil või selle importimine liidu territooriumile (vt selle kohta 9. juuni 2022. aasta kohtuotsus IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 1 kohaselt muutub aktsiis sissenõutavaks muu hulgas aktsiisikauba tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis.

- 56 Vastavalt direktiivi 2008/118 põhjenduses 8 nimetatud eesmärgile ühtlustada aktsiisi sissenõutavuse hetk ja seega tagada siseturu nõuetekohane toimimine on selle direktiivi artikli 7 lõikes 2 loetletud olukorrad, mille puhul toimub „tarbimisse lubamine“ selle direktiivi tähenduses.
- 57 Sama direktiivi artikli 7 lõike 2 punkti a kohaselt hõlmab tarbimisse lubamise mõiste ka aktsiisikauba puhul mis tahes kõrvalekaldumist, sealhulgas ebaseaduslikku kõrvalekaldumist aktsiisi peatamise korra raamest, nagu on määratletud kõnealuse direktiivi artikli 4 lõikes 7 (9. juuni 2022. aasta kohtuotsus IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 58 Seda korda iseloomustab asjaolu, et sellega hõlmatud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis ei ole veel muutunud sissenõutavaks, kuigi maksukohustuse tekkimise aluseks olev asjaolu on juba aset leidnud. Seega lükkab see kord aktsiisikauba puhul aktsiisi sissenõutavuse edasi kuni sissenõutavuse tingimuse täitmiseni (9. juuni 2022. aasta kohtuotsus IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 59 Nimelt, kuna direktiivi 2008/118 põhjenduse 9 kohaselt on aktsiis tarbimismaks, peab sissenõutavaks muutumise hetk reeglina olema võimalikult lähedal aktsiisikauba tarbimise kuupäevale (vt selle kohta 9. juuni 2022. aasta kohtuotsus IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Selles kontekstis tuleb märkida, et direktiivi 2008/118 artikli 9 esimese lõigu kohaselt kohaldatakse aktsiisi sissenõutavuse tingimusi ja aktsiisimäära, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis muutub sissenõutavaks liikmesriigis, kus kaup lubatakse tarbimisse. Lisaks sätestab selle direktiivi artikli 9 teine lõik, et aktsiisiga maksustatakse ja aktsiisi kogutakse ning vajaduse korral tagastatakse või seda vähendatakse liikmesriigi kehtestatud korras.
- 61 Seega, kuna nimetatud direktiivi artikli 9 esimene lõik jätab liikmesriikide pädevusse määrata vastavalt aktsiisi sissenõutavaks muutumise kuupäeval kehtivale õigusele kindlaks sissenõutavuse tingimused ja aktsiisimäära, siis tähendab see tingimata, et liikmesriikidel on selles valdkonnas teatav reguleerimisvõime (vt 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 61).
- 62 Vastavalt direktiiviga 2008/118 taotletavale aktsiisi sissenõutavuse hetke ühtlustamise eesmärgile, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 53, 55 ja 56 – tuleb selle direktiivi artikli 9 esimeses lõigus nimetatud sissenõutavuse tingimusi tingimata eristada tingimustest, mis puudutavad sissenõutavuse mõistet ennast ja mis peavad – nagu on märgitud nimetatud direktiivi põhjenduses 8 – olema samad kõikides liikmesriikides.
- 63 Nagu nähtub sama direktiivi artikli 7 lõike 1 ja artikli 9 esimese lõigu sõnastusest, on viimati nimetatud tingimused seotud hetkega, mil aktsiis muutub sissenõutavaks, liikmesriigis, kus see tuleb sisse nõuda, ning kuupäevaga, mis on asjakohane kohaldatava aktsiisimäära kindlaksmääramiseks.
- 64 Sellest järeldub, et direktiivi 2008/118 artikli 9 esimest lõiku ei saa tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel nendest tingimustest kõrvale kalduda, eelkõige sellest, mis puudutab kuupäeva, mis on asjakohane kohaldatava aktsiisimäära kindlaksmääramisel.

- 65 Järelikult, kuna see säte näeb ette, et see kuupäev peab vastama aktsiisi sissenõutavaks muutumise kuupäevale, ja kuna – nagu on tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktis 55 – direktiivi 2008/118 artikli 7 lõige 1 kohustab selgelt ja tingimusteta siduma sissenõutavuse aktsiisikauba tarbimisse lubamise hetkega, peab kohaldatav aktsiisimäär tingimata olema see, mis kehtis tarbimisse lubamise hetkel.
- 66 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 52 ja 53 märkis, toetavad seda tõlgendust direktiivi 2008/118 V peatüki „Aktsiisikauba liikumine ja maksustamine pärast tarbimisse lubamist“ sätted, mis näevad sõnaselgelt ette juhud, mil juba tarbimisse lubatud kauba aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamisest hilisemal hetkel. Need sätted reguleerivad olukordi, kus aktsiisikaup, mis on ühes liikmesriigis tarbimisse lubatud, viiakse seejärel teise liikmesriiki. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 53 märkis, on selge, et põhikohtuasjas kõne all olev meede ei kuulu ühegi sellise olukorra alla.
- 67 Seega ei või liikmesriigid direktiivi 2008/118 artikli 7 lõikest 1 ja artikli 9 esimesest lõigust tuleneva korra raames, mis kehtis enne selle direktiivi kehtetuks tunnistamist ja asendamist direktiiviga 2020/262, mille artikli 8 kolmas lõik muudab selles osas direktiivi 2008/118 artiklit 9, näha ette, et riigisisestes õigusnormides kindlaks määratud koguselist piirmäära ületavate sigarettide koguste suhtes kohaldatakse aktsiisimäära, mis kehtib tarbimisse lubamise kuupäevast hilisemal kuupäeval.
- 68 Kuigi on tõsi, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39, et direktiiv 2008/118 ei takista liikmesriikidel võtta meetmeid, mille eesmärk on vöidelda maksupettuste, maksustamise vältimise ja muude võimalike kuritarvituste vastu, ei tohi nende reguleerimispädevust selliste meetmete vastuvõtmiseks siiski kasutada selle direktiivi sätteid, eelkõige selle artikli 7 lõiget 1 ja artikli 9 esimest lõiku rikkudes, sest vastasel juhul kahjustaks see liidu seadusandja taotletavat ühtlustamisesmärki, mis on esile toodud eelkõige nimetatud direktiivi põhjenduses 8.
- 69 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikleid 7 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et nende artiklitega on vastuolus riigisisese õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse nendes õigusnormides ette nähtud koguselist piirmäära ületavate sigarettide koguste suhtes aktsiisimäära, mis kehtib tarbimisse lubamise kuupäevast hilisemal kuupäeval.

Kohtukulud

- 70 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

- 1. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et ELTL artikleid 34 ja 36 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad maksustamise vältimise ja kuritarvituste vastase võitluse ning rahvatervise kaitse eesmärgil ette, et ettevõtja poolt iga kalendriaasta 1. septembrist kuni 31. detsembrini iga kuu tarbimisse lubatud sigarettide kogus ei tohi ületada tema poolt eelnenud 12 kuu jooksul tarbimisse lubatud sigarettide ühe kuu keskmist kogust, millele lisatakse 10%.**

2. Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikleid 7 ja 9

tuleb tõlgendada nii, et

nende artiklitega on vastuolus riigisisese õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse nendes õigusnormides ette nähtud koguselist piirmäära ületavate sigarettide koguste suhtes aktsiisimäära, mis kehtib tarbimise lubamise kuupäevast hilisemal kuupäeval.

Allkirjad