



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

16 päivänä syyskuuta 2020\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenne ja verokannat – Direktiivi 2011/64/EU – 2 artiklan 2 kohta – 5 artiklan 1 kohta – Käsite ”tuotteet, jotka koostuvat kokonaan tai osittain muista aineksista kuin tupakasta” – Piippu- ja savuketupakan käsite – Vesipiipputupakka

Asiassa C-674/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettuan ylin hallintotuomioistuin) on esittänyt 4.9.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.9.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Skonis ir kvapas UAB**

vastaa

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

**Vilniaus teritorinė muitinė**

osallistuu asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J. Malenovský ja N. Wahl (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Liettuan hallitus, asiamiehinään V. Kazlauskaitė-Švenčionienė ja R. Butvydytė,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään M. J. Ruiz Sánchez,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään P. Barros da Costa, A. Homem, L. Inez Fernandes ja N. Vitorino,

\* Oikeudenkäyntikieli: liettua

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja C. Perrin,  
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,  
on antanut seuraavan

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU (EUVL 2011, L 176, s. 24) 2 artiklan 2 kohdan ja 5 artiklan 1 kohdan sekä tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna 27.9.2011 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 1006/2011 (EUVL 2011, L 282, s. 1), 9.10.2012 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 927/2012 (EUVL 2012, L 304, s. 1), 4.10.2013 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1001/2013 (EUVL 2013, L 290, s. 1) ja 16.10.2014 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) 1101/2014 (EUVL 2014, L 312, s. 1), olevan yhdistetyn nimikkeistön (jäljempänä yhdistetty nimikkeistö) tietyjen säännösten tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Skonis ir kvapas UAB ja Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos (valtionvarainministeriön tulliosasto, Liettua) ja jossa on kyse Muitinės departamentas prie Finansų ministerijosin päätöksestä, jolla se määräsi Skonis ir kvapasille yhtäältä vuosien 2012–2015 aikana maahantuotua ja kulutukseen luovutettua vesipiipputupakkaa koskevan 1 308 750,28 euron suuruisen valmisteveron ja 274 837,74 euron suuruisen maahantuonnin arvonlisäveron ja toisaalta 158 359 euron suuruisen sakon.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Direktiivin 2011/64 johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tupakkatuotteita koskevan [Euroopan] unionin verolainsäädännön on varmistettava sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja samalla [SEUT] 168 artiklassa edellytetty korkeatasoinen terveyden suojeleminen ottaen huomioon, että tupakkatuotteista voi olla vakavaa haittaa terveydelle ja että unioni on Maailman terveysjärjestön tupakoinnin torjuntaa koskevan puitesopimuksen osapuoli. Olisi otettava huomioon vallitseva tilanne kunkin eri valmistetun tupakkalajin kohdalla.”

- 4 Tämän direktiivin 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä valmistetulla tupakalla tarkoitetaan:

- a) savukkeita;
- b) sikareita ja pikkusikareita;
- c) piippu- ja savuketupakkaa:
  - i) savukkeiksi käärittävää hienoksi leikattua tupakkaa;
  - ii) muuta piippu- ja savuketupakkaa.

2. Savukkeina sekä piippu- ja savuketupakkana on pidettävä tuotteita, jotka koostuvat kokonaan tai osittain muista aineksista kuin tupakasta mutta jotka muuten täyttävät 3 artiklassa tai 5 artiklan 1 kohdassa säädetty edellytykset.

Poiketen siitä, mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, tupakkaa sisältämättömiä tuotteita ei ole pidettävä valmistettuna tupakkana, jos niitä käytetään ainoastaan lääkintätarkoituksiin.”

5 Kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä piippu- ja savuketupakalla tarkoitetaan:

- a) leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi puristettua tupakkaa, jota voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta;
- b) vähittäismyyntipakkauksiin pakattuja tupakanjätteitä, joita 3 artikla ja 4 artiklan 1 kohta eivät koske ja joita voidaan polttaa. Tässä artiklassa tupakanjätteillä tarkoitetaan tupakanlehtien jäännöksiä ja tupakan jalostuksesta tai tupakkatuotteiden valmistuksesta syntyviä sivutuotteita.”

### ***Liettuan oikeus***

6 Valmisteveroista 30.10.2001 annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas; Žin., 2001, n° 98-3482), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä valmisteverolaki), 3 §:n 27 momentissa säädetään seuraavaa:

”Piippu- ja savuketupakalla tarkoitetaan seuraavia tuotteita:

- 1) revittyä, leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi (kuutioiksi) puristettua tupakkaa, jota voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta
- 2) tupakanjätteitä (tupakanlehtien jäännöksiä ja tupakan jalostuksesta tai tupakkatuotteiden valmistuksesta syntyviä sivutuotteita), jotka on pakattu vähittäismyyntipakkauksiin ja joita [sikareiden, pikkusikareiden tai savukkeiden määritelmä] ei koske, jos niitä voidaan polttaa.”

7 Saman lain 3 §:n 35 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuotteita, jotka koostuvat osittain muista aineksista kuin tupakasta mutta muuten täyttävät [sikareille ja pikkusikareille] säädetty edellytykset, on pidettävä sikareina ja pikkusikareina.”

8 Kyseisen lain 3 §:n 36 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuotteita, jotka koostuvat osin tai kokonaan tupakankorvikkeista mutta jotka täyttävät muut [valmisteverolain 3 §:n 27 kohdassa] säädetty edellytykset, on pidettävä – – piippu- ja savuketupakkana. Näitä säännöksiä ei sovelleta tuotteisiin, jotka eivät sisällä tupakkaa ja jotka on tarkoitettu lääketieteelliseen käyttöön.”

9 Valmisteverolain 31 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Piippu- ja savuketupakasta on suoritettava valmisteveroa, joka on 54,16 euroa tuotekiloa kohden.”

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 10 Skonis ir kvapas on Liettuaan sijoittautunut yhtiö, joka harjoittaa muun muassa erilaisten tupakkatuotteiden vähittäismyyntiä.
- 11 Tätä tarkoitusta varten Skonis ir kvapas toi vuosien 2012–2015 aikana Liettuaan vesipiipputupakkaa, joka oli pakattu 50 tai 250 gramman pakkauksiin ja joka koostui useista aineksista eli tupakasta (korkeintaan 24 prosenttia), sokerisiirapista (47 prosenttia), glyseriinistä (27 prosenttia), aromaattisista aineista (2 prosenttia) sekä kaliumsorbaatista (vähemmän kuin yksi gramma kilogrammassa).
- 12 Pääasian valittajan tekemissä ilmoituksissa tämä vesipiipputupakka luokiteltiin tuolloin voimassa ollutta yhdistettyä nimikkeistöä soveltaen koodilla 2403 11 00 00 ”vesipiipputupakaksi” sekä kansallisella lisäkoodilla X203 ”savuke- ja piipputupakaksi, josta on suoritettava valmisteverolain 31§:n 2 momentissa säädettyä valmisteveroa”.
- 13 Vilniaus teritorinė muitinė (Vilnan alueellinen tulliviranomainen, Liettua; jäljempänä alueellinen tulliviranomainen) tarkasti pääasian valittajan tekemät sähköiset maahantuonti-ilmoitukset ja totesi, että vesipiipputupakan ilmoitettu nettopaino ei vastannut laskuissa olevia tietoja eikä pakkausasiakirjoissa olevia tietoja. Pääasian valittaja ei nimittäin ollut ilmoittanut maahantuodun vesipiipputupakan kokonaisnettopainoa vaan ainoastaan sen sisältämän tupakan painon eli yhden kyseisen vesipiipputupakan ainesosan painon.
- 14 Alueellinen tulliviranomainen arvioi, että kansallisen lainsäädännön mukaan pääasiassa kyseessä olevan vesipiipputupakan koko määrää – eikä ainoastaan siihen sisältyvää tupakkaa – on pidettävä savuke- ja piipputupakkana, josta on suoritettava valmisteveroa. Näin ollen alueellinen tulliviranomainen vahvisti verotarkastuskertomuksessa pääasian valittajalle jälkiverona 1 308 750,28 euron suuruisen valmisteveron sekä 274 837,74 euron suuruisen maahantuonnin arvonlisäveron. Alueellinen tulliviranomainen määräsi lisäksi valmisteveroa koskevan 512 513 euron suuruisen viivästyskoron ja arvonlisäveroa koskevan 43 532 euron suuruisen viivästyskoron sekä 158 359 euron suuruisen sakon.
- 15 Pääasian valittaja riitautti tämän verotarkastuskertomuksen tekemällä oikaisuvaatimuksen valtionvarainministeriön tulliosastoon, joka vahvisti 14.11.2017 tekemällään päätöksellä kyseisen tarkastuskertomuksen eikä hyväksynyt pääasian valittajan vaatimusta vapauttaa se viivästyskoroista ja sakosta.
- 16 Pääasian valittaja valitti tästä päätöksestä Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitoja käsittelevä lautakunta). Lietuvos Respublikos vyriausybės vahvisti verotarkastuslausunnossa määritetyn valmisteverojen ja arvonlisäveron määrän mutta vapautti pääasian valittajan viivästyskorosta.
- 17 Tästä päätöksestä sekä alueellisen tulliviranomaisen ja valtionvarainministeriön tulliosaston päätöksistä valitettiin Vilniaus apygardos administracinis teismasiin (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuim, Liettua), joka pysytti päätökset 7.6.2018 antamallaan tuomiolla. Pääasian valittaja valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (Liettuan ylin hallintotuomioistuim).
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim toteaa ensiksi, että sen on määritettävä, onko direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista vesipiipputupakkaa, joka koostuu tupakasta, jonka pitoisuus seoksessa on korkeintaan 24 prosenttia, ja muista aineksista, kuten sokerisiirapista, glyseriinistä, aromaattisista aineista ja säilöntäaineesta, on luokiteltava tässä säännöksessä tarkoitetuksi tuotteeksi, joka koostuu osittain muista aineksista kuin tupakasta.

- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää toiseksi, että sen on ratkaistava, jos vesipiipputupakan kaltaisen poltettavaksi tarkoitetun seoksen sisältämä tupakka täyttää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset, onko tätä seosta kokonaisuudessaan ja riippumatta muista ainesosista, joista se koostuu, pidettävä piippu- ja savuketupakkana.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin arvioi kolmanneksi, että jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä, sen on vastattava kysymykseen siitä, onko varmistettava, jotta pääasiassa kyseessä oleva vesipiipputupakka voidaan luokitella piippu- ja savuketupakaksi valmisteverotusta varten, että tämä tuote, joka on valmistettu sekoittamalla pilkottua tupakkaa nestemäisiin ja tavanomaisesti hienojakoisiin muihin aineksiin, täyttää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa asetetun edellytyksen.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selvittää neljänneksi, että jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi ja ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen myöntävästi, on määritettävä, onko yhdistetyn nimikkeistön säännöksiä, jotka liittyvät tullinimikkeeseen 2403, tulkittava siten, että sokerisiirapin, aromaattisten aineiden ja glyseriinin kaltaisia vesipiipputupakan ainesosia ei ole pidettävä tupakankorvikkeina.
- 22 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko direktiivin [2011/64] 2 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen vesipiipputupakan (joka koostuu tupakasta (enintään 24 prosenttia), sokerisiirapista, glyseriinistä, aromaattisista aineista ja säilöntäaineesta) on katsottava koostuvan kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ’osittain muista aineksista kuin tupakasta’?
- 2) Onko direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohtaa myös niissä tapauksissa, joissa sitä on luettava yhdessä saman direktiivin 2 artiklan 2 kohdan kanssa, tulkittava siten, että jos poltettavaksi tarkoitetun seoksen – eli vesipiipputupakan (nyt tarkasteltavassa tapauksessa riidanalainen tuote) – sisältämä tupakka täyttää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdassa luetellut edellytykset, seosta on kokonaisuudessaan pidettävä piippu- ja savuketupakkana sen sisältämistä muista aineksista riippumatta?
- 3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohtaa ja/tai 5 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että [pääasiassa] kyseessä olevan riidanalaisen tuotteen kaltaista tuotetta, joka on valmistettu sekoittamalla hienoksi leikattua tupakkaa nestemäisiin ja tavallisesti hienojakoisiin muihin aineksiin (sokerisiirappiin, glyseriiniin, aromaattisiin aineisiin ja säilöntäaineeseen), on pidettävä kokonaisuudessaan piippu- ja savuketupakkana kyseistä direktiiviä sovellettaessa?
- 4) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi ja ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [yhdistetyn nimikkeistön] nimikkeen 2403 säännöksiä tulkittava siten, että 1) sokerisiirapin, 2) aromaattisten aineiden ja/tai 3) glyseriinin kaltaisia vesipiipputupakan ainesosia ei ole pidettävä ’tupakankorvikkeina’?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys***

- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2011/64 2 ja 5 artiklaa tulkittava siten, että vesipiipputupakka, joka koostuu tupakasta, jonka osuus

- seoksessa on korkeintaan 24 prosenttia, ja muista aineksista, kuten sokerisiirapista, glyseriinistä, aromaattisista aineista ja säilöntäaineesta, on luokiteltava näissä säännöksissä tarkoitetuksi ”tuotteeksi, joka koostuu osittain muista aineksista kuin tupakasta” ja ”piippu- ja savuketupakaksi”, ja onko sitä näin ollen pidettävä kokonaisuudessaan ja riippumatta muista aineksista, jotka eivät ole tupakkaa, piippu- ja savuketupakkana, josta on suoritettava tupakan valmisteveroa.
- 24 Tältä osin ja alustavasti on huomautettava, että direktiivin 2011/64 säännökset eivät koske nimenomaisesti vesipiipputupakkaa.
- 25 Saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa kuitenkin määritellään sen soveltamista varten valmistetun tupakan käsite ja luokitellaan direktiivillä tavoitellun yhdenmukaistamisen kohteena oleva valmistettu tupakka kolmeen ryhmään, joista ensimmäiseen kuuluvat savukkeet, toiseen sikarit ja pikkusikarit ja kolmanteen piippu- ja savuketupakka. Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotteet määritellään direktiivin 2011/64 3–5 artiklassa niiden yksilöllisten ominaisuuksien perusteella.
- 26 Lisäksi saman direktiivin 2 artiklan 2 kohdan mukaan savukkeina ja piippu- ja savuketupakkana on pidettävä tuotteita, jotka koostuvat kokonaan tai osittain muista aineksista kuin tupakasta mutta jotka muuten täyttävät kyseisen direktiivin 3 artiklassa tai 5 artiklan 1 kohdassa säädetty edellytykset. Lisäksi viimeksi mainitussa säännöksessä määritellään piippu- ja savuketupakan käsite.
- 27 Aluksi on muistutettava direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdan ja tässä säännöksessä tarkoitettua käsitteen ”tuotteet, jotka koostuvat osittain muista aineksista kuin tupakasta” tulkinnan osalta, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että direktiivin 2011/64 yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi tämän direktiivin käsitteitä on tulkittava itsenäisesti siten, että tulkinnassa otetaan huomioon kyseessä olevien säännösten sanamuoto ja kyseisen direktiivin systematiikka ja direktiivillä tavoitellut päämäärät (tuomio 11.4.2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Unionin lainsäätäjä ei ole täsmentänyt direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdan sanamuodon osalta, mitä tässä säännöksessä tarkoitettujen muuten ainekset kuin tupakka ovat, joten käsite ”tuotteet, jotka koostuvat osittain muista aineksista kuin tupakasta” ei sulje pois mitään ainesta, joka voidaan sekoittaa tupakan kanssa, eikä se edellytä, että tupakka sekoitetaan määrättyjen aineiden kanssa.
- 29 Direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdan systematiikan osalta on korostettava, että tämän säännöksen ensimmäisen alakohdan tarkoituksena on asettaa yleissääntö, jonka mukaan savukkeina sekä piippu- ja savuketupakkana pidetään tuotteita, jotka koostuvat kokonaan tai osittain muista aineista kuin tupakasta mutta täyttävät kuitenkin muut kyseisen direktiivin 3 artiklassa ja 5 artiklan 1 kohdassa savukkeille sekä piippu- ja savuketupakalle säädetty edellytykset. Direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että tämän säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät ainoastaan tuotteet, joihin ei yhtäältä sisälly tupakkaa ja joita toisaalta käytetään ainoastaan lääkintätarkoituksiin (ks. analogisesti tuomio 30.3.2006, Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, 18 kohta).
- 30 Tästä seuraa, että tuote voi kuulua tämän direktiivin soveltamisalaan ja siitä on suoritettava tupakan valmistevero, vaikka se ei koostu yksinomaan tupakasta.
- 31 Direktiivin 2011/64 tavoitteiden osalta on todettava, että kyseisen direktiivin tavoitteena on, kuten sen 1 artiklasta käy ilmi, vahvistaa yleiset periaatteet jäsenvaltioiden valmistetusta tupakasta kantaman valmisteveron rakenteen ja verokantojen yhdenmukaistamiseksi. Direktiivi 2011/64 on näin ollen osa tupakkatuotteisiin sovellettavaa unionin verolainsäädäntöä, jonka tavoitteena on kyseisen direktiivin johdanto-osan toisen perustelukappaleen mukaan varmistaa sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja samalla korkeatasoinen terveyden suojelu (ks. vastaavasti tuomio 9.10.2014, Yesmoke Tobacco, C-428/13, EU:C:2014:2263, 23, 35 ja 36 kohta ja tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, 17 kohta).

- 32 Kaikkia tupakkatuotteita, joita voidaan polttaa, on pidettävä savukkeina tai piippu- ja savuketupakkana, jotta taataan yhtäältä sisämarkkinoiden moitteeton toiminta sekä tasavertaiset kilpailuolosuhteet tupakka-alalla ja toisaalta korkeatasoinen terveyden suojelu. Tällaiset tuotteet nimittäin kilpailevat savukkeiden ja piippu- ja savuketupakan kanssa, ja tupakoinnin vastaiset terveydensuojelupolitiikat voivat kohdistua niihin.
- 33 Lisäksi tupakkatuotteiden ja vastaavien tuotteiden valmistamista, esittämistapaa ja myyntiä koskevien jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä sekä direktiivin 2001/37/EY kumoamisesta 3.4.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2014/40/EU (EUVL 2014, L 127, s. 1) 2 artiklan 13 alakohdan mukaan vesipiipputupakka katsotaan poltettavaksi tarkoitetuksi tupakkatuotteeksi.
- 34 Koska lisäksi kaikkien niiden aineiden, joista pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vesipiipputupakka koostuu, kuumentaminen ja polttaminen synnyttävät unionin tuomioistuimella olevan asiakirja-aineiston mukaan hengitettäväksi tarkoitettua savua, tällaista luokittelua sovelletaan vesipiipputupakkaan.
- 35 Tästä seuraa, että direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”tuote, joka koostuu osittain muista aineksista kuin tupakasta” on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vesipiipputupakka, joka koostuu tupakasta, sokerisiirapista, glyseriinistä, aromaattisista aineista ja säilöntäaineesta, sisältyy siihen.
- 36 Toiseksi on korostettava direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnan osalta, että tämän säännöksen sanamuodossa edellytetään kahden kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä, jotta tuote voidaan luokitella piippu- ja savuketupakaksi, eli yhtäältä sitä, että tupakkaa on leikattu tai muutoin paloitetu, riivitty tai puristettu laatoiksi, ja toisaalta sitä, että sitä voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta.
- 37 Unionin tuomioistuimella olevan asiakirja-aineiston perusteella ensimmäisen edellytyksen osalta vaikuttaa siltä, että pääasiassa kyseessä oleva vesipiipputupakka on leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi puristettua tupakkaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin varmistettava.
- 38 Toisen edellytyksen osalta on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista vesipiipputupakkaa voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta.
- 39 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että teollista valmistusta eivät ole sellaiset vaivattomat käsittelyt, joilla viimeistelemättömästä tupakkatuotteesta on tarkoitus tehdä sellainen, että sitä voidaan polttaa, ja että teollinen valmistus tarkoittaa sitä vastoin raaka-aineiden tavanomaisesti suuressa mittakaavassa standardiprosessin mukaisesti tapahtuvaa jalostamista aineellisiksi hyödykkeiksi (tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, 30–32 kohta).
- 40 Vesipiipputupakka on tuote, jonka polttaminen ei edellytä raaka-aineiden standardiprosessin mukaisesti tapahtuvaa jalostamista aineellisiksi hyödykkeiksi.
- 41 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vesipiipputupakka voi täyttää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyt kaksi kumulatiivista edellytystä, jotka ovat edellytyksenä sille, että tuote voidaan luokitella piippu- ja savuketupakaksi.
- 42 Sen kysymyksen osalta, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista vesipiipputupakkaa kokonaisuudessaan ja riippumatta siihen sisältyvistä muista aineksista, jotka eivät ole tupakkaa, pidettävä piippu- ja savuketupakkana, on korostettava, kuten Euroopan komissio ja Portugalin hallitus ovat aivan oikein esittäneet, että direktiivissä 2011/64 piippu- ja savuketupakkana pidetään

kokonaisuudessaan niitä tuotteita, jotka koostuvat osittain muista aineksista kuin tupakasta, eikä tässä direktiivissä erotella erilaisia aineksia tai säädetä, että ainoastaan näihin tuotteisiin sisältyvää tupakkaa verotetaan.

- 43 Kyseisen direktiivin 7–12 artikloista käy siis ilmi, ettei savukkeiden valmisteveron määrää määritetä siten, että jätetään ottamatta huomioon ne savukkeiden sisältämät ainekset ja osat, jotka eivät ole tupakkaa.
- 44 Unionin lainsäätäjä ei ole myöskään säätänyt direktiivin 2011/64 13 ja 14 artiklassa tarkoitetun muun valmistetun tupakan kuin savukkeiden osalta, että muiden ainesten, jotka eivät ole tupakkaa, paino vapautettaisiin tätä tuotetta koskevasta valmisteverosta.
- 45 Lopuksi on huomattava, että kaikki ainekset, joista vesipiipputupakka koostuu, kuumennetaan ja poltetaan yhden ainoan tuotteen osatekijöinä. Näin ollen tällaista tuotetta on pidettävä direktiivin 2011/64 soveltamisen kannalta kokonaisuudessaan piippu- ja savuketupakkana ja siitä on suoritettava valmisteveroa tällä perusteella.
- 46 Tästä seuraa, että direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun vesipiipputupakan kaltaisen poltettavaksi tarkoitetun seoksen sisältämä tupakka täyttää tässä säännöksessä asetetut edellytykset, tällaista seosta on kokonaisuudessaan ja riippumatta siihen sisältyvistä muista aineksista, jotka eivät ole tupakkaa, pidettävä piippu- ja savuketupakkana.
- 47 Kun otetaan huomioon edellä esitetty, ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 2011/64 2 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että vesipiipputupakka, joka koostuu tupakasta, jonka osuus seoksessa on korkeintaan 24 prosenttia, ja muista aineksista, kuten sokerisiirapista, glyseriinistä, aromaattisista aineista ja säilöntäaineesta, on luokiteltava näissä säännöksissä tarkoitetuksi ”tuotteeksi, joka koostuu osittain muista aineksista kuin tupakasta” ja ”piippu- ja savuketupakaksi” ja sitä on näin ollen pidettävä kokonaisuudessaan ja riippumatta siihen sisältyvistä muista aineksista, jotka eivät ole tupakkaa, piippu- ja savuketupakkana, josta on suoritettava tupakan valmisteveroa.

### *Kolmas ja neljäs kysymys*

- 48 Kun ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettava vastaus otetaan huomioon, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 49 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU 2 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että vesipiipputupakka, joka koostuu tupakasta, jonka osuus seoksessa on korkeintaan 24 prosenttia, ja muista aineksista, kuten sokerisiirapista, glyseriinistä, aromaattisista aineista ja säilöntäaineesta, on luokiteltava näissä säännöksissä tarkoitetuksi ”tuotteeksi, joka koostuu**



**osittain muista aineksista kuin tupakasta” ja ”piippu- ja savuketupakaksi” ja sitä on näin ollen pidettävä kokonaisuudessaan ja riippumatta siihen sisältyvistä muista aineksista, jotka eivät ole tupakkaa, piippu- ja savuketupakkana, josta on suoritettava tupakan valmisteveroa.**

Allekirjoitukset