



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä maaliskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä – Direktiivi 2008/118/EY – 1 artiklan 2 kohta – Muut välilliset verot valmisteveron alaisista tavaroista – Kantamisen edellytykset – Veron erityistarkoitus – Valmistettuun tupakkaan sovellettavat valmisteverot – Direktiivi 2011/64/EU – 14 artikla – Verotussäännöt – Näiden sääntöjen noudattaminen valmisteveron alaisista tavaroista kannettavissa muissa välillisissä veroissa – Kuumennettava tupakka – Kansallinen säännöstö, jossa säädetään tämän tupakan osalta erilaisesta veron rakenteesta ja verokannasta kuin ne, joita sovelletaan luokkaan ”muu piippu- ja savuketupakka”

Asiassa C-336/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 29.4.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.5.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

vastaan

Hauptzollamt Bielefeld,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe, presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kolmannen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit N. Piçarra (esittelevä tuomari), N. Jääskinen ja M. Gavalec,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: yksikönpäällikkö D. Dittert,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.6.2023 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, edustajinaan D. Atanasova ja C. Salder, Rechtsanwältin,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

- Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller, R. Kanitz ja N. Scheffel,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. C. Becker ja M. Björkland,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.9.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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) 1 artiklan 2 kohdan sekä valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU (EUVL 2011, L 176, s. 24) 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan, 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan ja 3 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (jäljempänä f6) ja toisaalta Hauptzollamt Bielefeld (Bielefeldin päätullitoimipaikka, Saksa) ja joka koskee kyseisen yhtiön valmistamaan kuumennettavaan tupakkaan 1.1.2022 alkaen sovellettavan valmisteveron lisäveron laillisuutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/118

- 3 Direktiivin 2008/118, joka kumottiin ja korvattiin valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä 19.12.2019 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2020/262 (EUVL 2020, L 58, s. 4) mutta jota sovelletaan ajallisesti pääasiaan, johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

”Valmisteveron alaisista tavaroista voidaan erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja. Tällaisissa tapauksissa ja jottei vaaranneta välillisiä veroja koskevien yhteisön sääntöjen tehokasta vaikutusta, jäsenvaltioiden olisi kuitenkin noudatettava kyseisten sääntöjen tiettyjä keskeisiä vaatimuksia.”

- 4 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa säädettiin seuraavaa:

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

– –

c) [direktiivin 2011/64] soveltamisalaan kuuluva valmistettu tupakka.

2. Jäsenvaltiot voivat erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista, jos nämä verot ovat valmisteveron tai arvonlisäveron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien yhteisön verosääntöjen mukaisia, verovapautuksia koskevat säännökset pois lukien.

– –”

Direktiivi 2011/64

5 Direktiivin 2011/64 johdanto-osan toisessa ja yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(2) Tupakkatuotteita koskevan [Euroopan] unionin verolainsäädännön on varmistettava sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja samalla – – korkeatasoinen terveyden suojelu – –

– –

(9) Valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisella on erityisesti saatava estetyksi verotuksen vaikutuksia vääristämästä samaan ryhmään kuuluvilla valmistetun tupakan eri luokilla käytävää kilpailua – –”

6 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleiset periaatteet jäsenvaltioiden valmistetusta tupakasta kantaman valmisteveron rakenteen ja verokantojen yhdenmukaistamiseksi.”

7 Mainitun direktiivin 2 artiklassa 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 säädetyt edellytykset.

– –”

8 Saman 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. – –”

9 Direktiivin 2011/64 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava valmisteveroa, joka voi olla:

- a) joko arvon perusteella kannettava valmistevero, joka lasketaan kunkin tuotteen – – korkeimpien vähittäismyyntihintojen perusteella – –; tai
- b) erityisvalmistevero, joka ilmoitetaan kilogrammaa kohti kannettavana määränä tai sikareiden ja pikkusikareiden osalta vaihtoehtoisesti tiettyä kappalemäärää kohti kannettavana määränä; tai
- c) näiden yhdistelmä, johon kuuluvat arvon perusteella kannettava valmisteveron osa ja valmisteveron erityisosa.

Jos valmistevero on joko arvon perusteella kannettava tai arvon perusteella kannettavan valmisteveron ja erityisvalmisteveron yhdistelmä, jäsenvaltiot voivat säätää valmisteverolle vähimmäismäärän.

2. Prosentteina taikka määrinä kilogrammaa tai tiettyä kappalemäärää kohti ilmoitettavan kokonaisvalmisteveron (erityisvalmistevero ja/tai arvon perusteella kannettava valmistevero ilman arvonlisäveroa) on oltava vähintään yhtä suuri kuin verokannat tai vähimmäismäärät, jotka on vahvistettu seuraaville tuotteille:

- a) sikarit tai pikkusikarit: 5 prosenttia vähittäismyyntihinnasta kaikki verot mukaan luettuina tai 12 euroa 1 000 kappaletta kohti tai kilogrammalta;
- b) savukkeiksi käärittävä hienoksi leikattu tupakka: 40 prosenttia kulutukseen luovutetun savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta tai 40 euroa kilogrammalta;
- c) muu piippu- ja savuketupakka: 20 prosenttia vähittäismyyntihinnasta kaikki verot mukaan luettuina tai 22 euroa kilogrammalta.

– –

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja verokantoja tai veron määriä on sovellettava kaikkiin kyseiseen valmistetun tupakan ryhmään kuuluviin tuotteisiin erottelematta niitä ryhmissä toisistaan laadun, esillepanon, tuotteiden alkuperän, käytettyjen materiaalien, kyseisten yritysten ominaisuuksien tai muiden perusteiden mukaan.

– –”

Saksan oikeus

- 10 Tupakkaverosta 15.7.2009 annetun lain (Tabaksteuergesetz) (BGBl. 2009 I, s. 1870), sellaisena kuin se on muutettuna 10.8.2021 annetulla lailla (BGBl. 2021 I, s. 3411) (jäljempänä tupakkaverolaki), 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Valmistetusta tupakasta, kuumennettavasta tupakasta ja vesipiipputupakasta kannetaan tupakkaverolaki, joka on] yleisistä verosäännöksistä annetussa laissa [(Abgabenordnung)] tarkoitettu valmistevero.

(2) Valmistetulla tupakalla tarkoitetaan

1. sikareita tai pikkusikareita – –

– –

2. savukkeita:

– –

3. piippu- ja savuketupakkaa (hienoksi leikattu tupakka tai piipputupakka): leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi puristettua tupakkaa, jota voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta.

(2a) Tässä laissa kuumennettavalla tupakalla tarkoitetaan kappaleittain ja yksittäin annosteltua piippu- ja savuketupakkaa, jota käytetään hengittämällä laitteessa tuotettua aerosolia tai savua.

– –”

- 11 Tupakkaverolain 1a §:ssä, jonka otsikko on ”Kuumennettava tupakka, vesipiipputupakka”, säädetään seuraavaa:

”Jollei toisin säädetä, tämän lain säännöksiä, jotka koskevat piippu- ja savuketupakkaa, ja niihin liittyviä täytöntönnäpanosäännöksiä sovelletaan myös kuumennettavaan tupakkaan ja vesipiipputupakkaan.”

- 12 Kyseisen lain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Veron määrä on

1. savukkeista

– –

b) 1.1.2022 ja 31.12.2022 välisenä aikana 10,88 senttiä kappaleelta ja 19,84 prosenttia vähittäismyyntihinnasta, kuitenkin vähintään 22,276 senttiä kappaleelta, vähennettynä verotettavan savukkeen vähittäismyyntihinnasta maksettavalla arvonlisäverolla

– –

4. piipputupakasta

--

b) 1.1.2022 ja 31.12.2022 välisenä aikana 15,66 euroa kilogrammalta ja 13,13 prosenttia vähittäismyyntihinnasta, kuitenkin vähintään 24,00 euroa kilogrammalta

5. kuumennettavasta tupakasta 4 kohdan mukainen vero lisättyä lisäverolla, jonka määrä on 80 prosenttia 1 kohdan mukaisesta veron määrästä vähennettynä 4 kohdan mukaisella veron määrällä. Edellä olevan 1 kohdan mukaisessa laskennassa kappaleittain ja yksittäin annosteltava savuke- tai piipputupakka vastaa yhtä savuketta

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 13 f6 valmistaa kuumennettavia tupakkakääröjä, jotka on tarkoitettu asetettaviksi paristokäyttöiseen lämmityslaitteeseen. Nämä kääröt on kääritty alumiinipinnoitteella laminoituun paperiin, joten niitä ei voida sytyttää eikä polttaa kyseisessä laitteessa. Ne kuumennetaan sähköenergialla niiden palamislämpötilaa alempaan lämpötilaan, ja ne tuottavat siten nikotiinia sisältävää aerosolia, jonka kuluttajat voivat hengittää tavallisen tupakansavun tavoin suukappaleen kautta.
- 14 Kuumennettavia tupakkakääröjä verotettiin Saksassa 31.12.2021 asti ainoastaan piipputupakasta kannettavan tupakkaveron verokannan mukaisesti. Tupakkaverolain 2 §:n 1 momentin 5 kohdassa säädetään kuitenkin kuumennettavasta tupakasta tämän valmisteveron lisäksi 1.1.2022 alkaen kannettavasta lisäverosta. Lisäveron määrä on 80 prosenttia savukkeisiin sovellettavasta valmisteverosta vähennettynä piipputupakkaan sovellettavan valmisteveron määrällä (jäljempänä kyseessä oleva lisävero).
- 15 f6 teki 2.12.2021 Hauptzollamt Bielefeldille veroilmoituksen, jossa se arvioi määrän, joka sen oli maksettava kuumennettavasta tupakasta kannettavana verona, käyttäen tässä tarkoituksessa 1.1.2022 alkaen voimassa ollutta veroasteikkoa. Tämä määrä vastasi 2 181,02 euron osalta tupakkaverolain 2 §:n 1 momentin 5 kohdan ensimmäisen osan nojalla sovellettavaa valmisteveroa ja 4 100,44 euron osalta kyseisen säännöksen toisessa osassa säädettyä lisäveroa. Tämän jälkeen f6 nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) kyseisestä veroilmoituksesta kanteen, jossa se riitauttaa lisäveron laillisuuden erityisesti direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan kannalta.
- 16 Kanteensa tueksi f6 väittää ensinnäkin, että koska kyseinen lisävero ei täytä kyseisessä säännöksessä säädettyjä edellytyksiä, se ei ole mainitussa säännöksessä sallittu ”muu välillinen vero”. Toiseksi tällaisella verolla rikotaan direktiivin 2011/64 14 artiklan 3 kohtaa, koska siinä kohdellaan kuumennettavaa tupakkaa eri tavalla kuin muuta piippu- ja savuketupakkaa, johon se kuuluu. Kolmanneksi kyseessä olevalla lisäverolla rikotaan kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan säännöksiä, kun sen laskentatavassa otetaan huomioon paitsi tuotteen paino myös sen kappalemäärä.
- 17 Hauptzollamt Bielefeld katsoo, että lisäveron kantaminen on direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan säännösten mukaista. Tämä vero kannetaan yhtäältä erityistarkoituksissa eli terveydelle haitallisen nikotiinin kulutuksen vähentämiseksi verottamalla

- kuumennettavaa tupakkaa vastaavalla tavalla kuin savukkeita. Toisaalta kyseisen veron ei kansallisena valmisteverona, jota ei ole yhdenmukaistettu, tarvitse täyttää kaikkia direktiivin 2011/64 14 artiklassa asetettuja vaatimuksia.
- 18 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kuumennettava tupakka on luokiteltava direktiivin 2011/64 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ii alakohdassa tarkoitetuksi piippu- ja savuketupakaksi ja että se valmistettuna tupakkana on näin ollen direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu valmisteveron alainen tavara, se epäilee kyseessä olevan lisäveron yhteensopivuutta direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan kanssa.
- 19 Kyseinen tuomioistuin pohtii lähinnä sitä, onko tämä vero viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu ”muu välillinen vero” vai onko sitä pidettävä pelkkänä kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan valmisteveron korotuksena, joka on mainitun säännöksen vastainen. Se huomauttaa, että kyseessä olevalla lisäverolla on julkistaloudellinen tarkoitus, koska siitä saatavat verotulot tilitetään Saksan liittovaltion yleiseen talousarvioon ilman, että niitä välttämättä käytetään terveyden suojeluun. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii joka tapauksessa, riittääkö kyseessä olevan lisäveron tavoite eli terveydelle haitallisen nikotiinin kulutuksen vähentäminen sen luokittelemiseen direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi erityistarkoitukseksi.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, onko kuumennettavasta tupakasta kannettava lisävero direktiivin 2011/64 14 artiklan 3 kohdan vastainen sen vuoksi, että tämäntyyppiseen piippu- ja savuketupakkaan sovelletaan loppujen lopuksi korkeampaa veroa kuin muuhun piippu- ja savuketupakkaan, mikä johtaa epäyhtenäiseen kohteluun kyseisen direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen muun piippu- ja savuketupakan ryhmän sisällä.
- 21 Se pohtii myös, onko lisäveron peruste direktiivin 2011/64 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan mukainen siltä osin kuin yksi tämän veron perusteen muodostavista tekijöistä ilmaistaan viittaamalla savukkeista kannettavaan valmisteveroon sovellettaviin sääntöihin kuumennettujen tupakan kappalemäärän eikä sen painon perusteella.
- 22 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [direktiivin 2008/118] 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kuumennettavasta tupakasta kannettavaa tupakkaveroa koskevalle – – kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään veron laskemisen osalta, että piipputupakkaan sovellettavan verokannan lisäksi kannetaan lisävero, jonka suuruus on 80 prosenttia savukkeisiin sovellettavasta veron määrästä vähennettynä piipputupakan veron määrällä?
- 2) Jos kuumennettavasta tupakasta kannettava lisävero ei ole [direktiivin 2008/118] 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisista tavaroista erityistarkoituksissa kannettava muu välillinen vero[,] onko [direktiivin 2011/64] 14 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kuumennettavasta tupakasta kannettavaa tupakkaveroa koskevalle – – kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään [kyseisen] veron laskemisen osalta, että piipputupakkaan sovellettavan verokannan lisäksi kannetaan lisävero, jonka suuruus on 80 prosenttia savukkeisiin sovellettavasta veron määrästä vähennettynä piipputupakan veron määrällä?

3) Jos kuumennettavasta tupakasta kannettava lisävero ei ole direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisista tavaroista erityistarkoituksissa kannettava muu välillinen vero, onko direktiivin 2011/64 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohtaa ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kuumennettavasta tupakasta kannettavaa tupakkaveroa koskevalle – kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään veron laskemisen osalta, että se on laskettava arvoon perustuvan verokannan sekä sellaisen erityisen verokannan mukaan, joka määräytyy tupakkakääröjen painon ja kappalemäärän perusteella?”

Asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

- 23 f6 pyysi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 10.10.2023 toimittamallaan asiakirjalla julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen esittämisen jälkeen asian käsittelyn suullisen vaiheen aloittamista uudelleen unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla.
- 24 Pyyntönsä tueksi f6 toteaa pääasiallisesti, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen sisältyy perusteluja, joista asianosaisilla ei ole ollut tilaisuutta lausua. Yhtäältä julkisasiamies on poikennut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tosiseikoista ja kansallisen oikeuden tulkinnasta. Toisaalta julkisasiamies ei ole ottanut huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ja ehdottaa direktiivin 2011/64 14 artiklan 3 kohdan *contra legem* -tulkintaa.
- 25 On syytä muistuttaa, ettei Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä määrätä perussäännön 23 artiklassa tarkoitettujen osapuolten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen. Toisaalta SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden päätteeksi hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta. Tämän vuoksi se, että asianosainen ei yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todettuun – riippumatta ratkaisuehdotuksessa tutkituista kysymyksistä –, ei sellaisenaan voi olla peruste suullisen käsittelyn aloittamiseksi uudelleen (tuomio 6.10.2021, W.Ż. (Ylimmän tuomioistuimen ylimääräistä valvontaa ja julkisia asioita käsittelevä jaosto–Nimittäminen), C-487/19, EU:C:2021:798, 62 ja 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Unionin tuomioistuin voi tosin työjärjestyksensä 83 artiklan perusteella julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päättyneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia olisi ratkaistava sellaisella perusteella, josta osapuolilla ei ole ollut tilaisuutta lausua.
- 27 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimella on kuitenkin käytettävissään kaikki asian ratkaisemiseksi tarvittavat tiedot, eikä f6 ole nyt käsiteltävän asian suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskevassa pyynnössään millään tavoin osoittanut, että asia olisi ratkaistava sellaisella perusteella, josta osapuolilla ei olisi ollut tilaisuutta lausua. Pyyntö ei myöskään sisällä mitään uutta tosiseikkaa, joka voisi olennaisesti vaikuttaa ratkaisuun, joka unionin tuomioistuimen on annettava tässä asiassa. Näin ollen unionin tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että asian käsittelyn suullista vaihetta ei ole määrättävä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että käsite ”valmisteveron alaisesta tavarasta erityistarkoituksissa kannettava muu välillinen vero” kattaa kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan lisäveron, jonka määrä on 80 prosenttia savukkeisiin sovellettavan valmisteveron määrästä vähennettynä kyseiseen kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan valmisteveron määrällä.
- 29 Aluksi on ratkaistava, kuuluuko kuumennettava tupakka direktiivin 2008/118 soveltamisalaan kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”valmisteveron alaisena tavarana”, ja erityisesti, onko se kyseisen säännöksen c alakohdan mukaisesti ”[direktiivin 2011/64] soveltamisalaan kuuluvaa valmistettua tupakkaa”, koska viimeksi mainitussa direktiivissä ei mainita kuumennettavaa tupakkaa.
- 30 Direktiivin 2011/64 2 artiklan 1 kohdan mukaan valmistetulla tupakalla tarkoitetaan savukkeita, sikareita ja pikkusikareita sekä piippu- ja savuketupakkaa. Viimeksi mainittuun luokkaan kuuluvat yhtäältä savukkeiksi käärittävä hienoksi leikattu tupakka ja toisaalta jäännösluokka ”muu piippu- ja savuketupakka”. Kyseisen 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 muun muassa mainitun direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetyt edellytykset.
- 31 Direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan määritelmän mukaan ”piippu- ja savuketupakalla” tarkoitetaan tupakkaa, joka on leikattu tai muutoin paloitetu, riivitty tai puristettu laatoiksi ja jota voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta, ja nämä kaksi edellytystä ovat kumulatiivisia (tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, 25 kohta ja tuomio 16.9.2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, 36 kohta). Kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että piippu- ja savuketupakka voi koostua myös ”vähittäismyyntipakkauksiin pakatuista tupakanjätteistä”, jotka eivät sisälly mainitun direktiivin 3 artiklassa esitettyyn savukkeiden määritelmään ja saman direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun sikareiden ja pikkusikareiden määritelmään, ja että näitä jätteitä on lisäksi voitava polttaa.
- 32 Kuhunkin tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittuun säännökseen sisältyvän ensimmäisen edellytyksen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva kuumennettava tupakka koostuu tupakkapölystä valmistetusta puristetusta tupakasta. Näin ollen kuumennettava tupakka näyttää olevan joko direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua ”leikattua” tai ”muutoin paloitetua” tupakkaa tai sen 5 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja ”vähittäismyyntipakkauksiin pakattuja tupakanjätteitä”.
- 33 Näihin samoihin säännöksiin sisältyvän jälkimmäisen edellytyksen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kun pääasiassa kyseessä olevaa kuumennettavaa tupakkaa kuumennetaan sähköenergialla, se tuottaa kuluttajan hengittämää aerosolia, minkä perusteella voidaan katsoa, että kyseistä tupakkaa voidaan polttaa direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua tavalla tai ilman kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua teollista lisävalmistusta eli jalostamatta

raaka-aineita standardiprosessin mukaisesti aineellisiksi hyödykkeiksi (ks. vastaavasti tuomio 6.4.2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 30–32 kohta ja tuomio 16.9.2020, *Skonis ir kvapas*, C-674/19, EU:C:2020:710, 39 kohta).

- 34 Edellä esitetystä seuraa, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviksi kuuluvista tarkistuksista muuta johdu, pääasiassa kyseessä oleva kuumennettava tupakka kuuluu direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettun piippu- ja savuketupakan käsitteen alaan, joten se on kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvana valmistettuna tupakkana direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valmisteveron alainen tavara. Tällaisena tavarana siitä voidaan siis kantaa kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua ”erityistarkoituksissa kannettavaa muuta välillistä veroa”.
- 35 Viimeksi mainitun säännöksen mukaan, luettuna yhdessä direktiivin 2008/118 johdanto-osan neljännen perustelukappaleen kanssa, tätä muuta välillistä veroa voidaan kantaa valmisteveron alaisista tavaroista ainoastaan kahdella edellytyksellä. Yhtäältä se on kannettava erityistarkoituksissa, ja toisaalta sen kannossa on noudatettava valmisteveron tai arvonlisäveron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia unionin verosääntöjä.
- 36 Nämä kaksi edellytystä, joiden tarkoituksena on välttää se, että muilla välillisillä veroilla rajoitettaisiin aiheettomasti kauppaa, ovat, kuten direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan sanamuodostakin ilmenee, luonteeltaan kumulatiivisia (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2000, komissio v. Ranska, C-434/97, EU:C:2000:98, 26 kohta ja määräys 7.2.2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, 21 ja 22 kohta).
- 37 Näistä edellytyksistä ensimmäisen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”erityistarkoitus” ei saa olla pelkästään julkistaloudellinen. Koska kuitenkin kaikilla veroilla on välttämättä julkistaloudellinen tarkoitus, pelkästään se seikka, että verolla on tällainen tarkoitus, ei voi johtaa siihen, ettei tällä verolla voida katsoa olevan myös kyseisessä säännöksessä tarkoitettua erityistarkoitusta, tai muuten kyseiseltä säännökseltä poistettaisiin kokonaan tehokas vaikutus (tuomio 27.2.2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 23 ja 27 kohta ja tuomio 22.6.2023, *Endesa Generación*, C-833/21, EU:C:2023:516, 38 ja 39 kohta).
- 38 Näin ollen valmisteveron alaisiin tavaroihin kohdistetulla muulla verolla, josta saatavia verotuloja ei kohdenneta ennalta määrätyllä tavalla, voidaan katsoa olevan direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus vain, jos tämä vero on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta niin, että se vaikuttaa verovelvollisen käyttäytymiseen siten, että sillä mahdollistetaan mainitun erityistarkoituksen toteutuminen, mikä tehdään esimerkiksi verottamalla suuresti asianomaisia tavaroita niiden kulutuksen hillitsemiseksi (tuomio 27.2.2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 32 kohta ja tuomio 22.6.2023, *Endesa Generación*, C-833/21, EU:C:2023:516, 42 kohta).
- 39 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema erityistarkoitus eli terveyden suojele kuuluu myös direktiivin 2011/64 tavoitteisiin, jotka mainitaan kyseisen direktiivin johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa. Pelkästään se seikka, että verolla on sen julkistaloudellisen tarkoituksen lisäksi tarkoitus varmistaa terveyden suojele korkeaa tasoa, mikä on myös direktiivin 2011/64 yleinen tavoite, ei kuitenkaan myöskään voi suoralta kädeltä sulkea pois sitä, että kyseessä on direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu ”erityistarkoitus”.

- 40 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa huomauttanut, tästä tavoitteiden samanlaisuudesta huolimatta kyseessä voi nimittäin olla direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu ”erityistarkoitus”, kun valmisteveron alaisesta tavarasta kannettavalla muulla verolla pyritään kyseisen tavarantoiminnan verottamiseen ankarammin lähentämällä sen lopullinen verotus muiden vastaavien valmisteveron alaisen tavarantoiminnan verotukseen siten, että tavoitteena on viime kädessä sen kulutuksen tekeminen vähemmän houkuttelevaksi.
- 41 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseisellä lisäverolla pyritään lähentämään kuumennettavan tupakan verotus savukkeiden verotukseen. Näin ollen kyseisen veron erityisenä tarkoituksena on kuumennettavaa tupakkaa koskevan verojärjestelmän mukauttamisella tehdä nikotiinista riippuvaisille kuluttajille vähemmän houkuttelevaksi siirtyä savukkeista pääasiassa kyseessä olevaan kuumennettavaan tupakkaan, koska myös viimeksi mainittu tupakka on haitallinen terveydelle.
- 42 Jälkimmäisestä edellytyksestä, joka koskee sitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lisävero on valmisteveroon tai arvonlisäveroon sovellettavien veron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien unionin verotussääntöjen mukainen, on muistutettava, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa ei edellytetä, että jäsenvaltiot noudattavat näitä sääntöjä kokonaisuudessaan. Riittää, että muut välilliset verot, joilla on erityistarkoitus, ovat näiltä osin valmisteveroon tai arvonlisäveroon sovellettavien unionin sääntöjen systematiikan mukaisia (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2000, komissio v. Ranska, C-434/97, EU:C:2000:98, 23, 24 ja 27 kohta ja tuomio 9.3.2000, EKW ja Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, 47 kohta).
- 43 Tältä osin on todettava yhtäältä, että direktiivin 2011/64 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa sallitaan periaate ”yhdistetystä valmisteverosta”, joka koostuu arvon perusteella kannettavasta valmisteverosta ja kyseisen 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua erityisvalmisteverosta, joka voidaan ilmoittaa ”kilogrammaa kohti kannettavana määränä tai sikareiden ja pikkusikareiden osalta vaihtoehtoisesti tiettyä kappalemäärää kohti kannettavana määränä”. Toisaalta kyseisen direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa täsmennetään, että prosentteina taikka määrinä kilogrammaa tai tiettyä kappalemäärää kohti ilmoitettavan kokonaisvalmisteveron (erityisvalmistevero ja/tai arvon perusteella kannettava valmistevero ilman arvonlisäveroa) on oltava muusta piippu- ja savuketupakasta vähintään ”20 prosenttia vähittäismyyntihinnasta kaikki verot mukaan luettuina tai 22 euroa kilogrammalta”.
- 44 Vaikka näistä säännöksistä seuraisi, että sekamuotoisessa valmisteverotuksessa voidaan yhdistää arvon mukaan kannettava valmisteveron osa vain yhteen seikkaan perustuvaan ”erityisvalmisteveroon”, riidanalainen lisävero ei ole seuraus arvon mukaan kannettavan valmisteveron ja kahden ”erityisvalmisteveron” yhdistelmästä. Kuten Saksan hallitus korosti istunnossa, se on sitä vastoin seuraus siitä, että kappalemäärän perusteella laskettu määrä vähennetään painon perusteella lasketusta määrästä.
- 45 Tästä seuraa, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa asetettu jälkimmäinen edellytys sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lisävero voidaan luokitella ”valmisteveron alaisista tavaroista erityistarkoituksissa kannettavaksi muuksi välilliseksi veroksi”, täyttyy.
- 46 Lisäksi siitä seikasta, että kyseessä olevalla lisäverolla on mahdollisesti tehty direktiivin 2011/64 14 artiklan 3 kohdan vastainen erottelu kyseisen direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen muun piippu- ja savuketupakan ryhmään kuuluvien tuotteiden välillä, on korostettava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa toteaman tavoin, että

kyseisessä 14 artiklan 3 kohdassa vahvistetuilla säännöillä pyritään varmistamaan, ettei syrjivää verokohtelua esiinny sellaisten tuotteiden välillä, joiden olennaiset ominaisuudet ja käyttötapa ovat samanlaisia tai ainakin keskenään vertailukelpoisia.

- 47 Kuten tämän tuomion 30 kohdassa on muistutettu, ”muuksi piippu- ja savuketupakaksi” yksilöidyn tupakan luokka on jäännösluokka, jota ei voida tulkita suppeasti (tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, 24 kohta). Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, kyseiseen luokkaan sisältyy näin ollen selvästikin sekalaisia tuotteita, joiden valmistusominaisuudet ja käyttötavat vaihtelevat ja jotka ovat monipuolisempia kuin kahteen muuhun luokkaan kuuluvat nimenomaisesti yksilöidyt tuotteet eli ”savukkeet” ja ”sikaarit ja pikkusikaarit”. Tällaisessa tilanteessa vaatimus kaikkien tähän jäännösluokkaan kuuluvien tuotteiden samanlaisesta verokohtelusta voi itsessään johtaa syrjintään ja vääristää kilpailua samaan ryhmään kuuluvien tupakkatuotteiden välillä direktiivin 2011/64 tavoitteiden vastaisesti, sellaisina kuin ne on palautettu mieleen sen johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa.
- 48 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on edellä esitetyin perustein vastattava, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että käsite ”valmisteveron alaisesta tavarasta erityistarkoituksissa kannettava muu välillinen vero” kattaa kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan lisäveron, jonka määrä on 80 prosenttia savukkeisiin sovellettavan valmisteveron määrästä vähennettynä kyseiseen kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan valmisteveron määrällä.

Toinen ja kolmas kysymys

- 49 Toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen vuoksi ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 50 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 1 artiklan 2 kohtaa

on tulkittava siten, että

käsite ”valmisteveron alaisesta tavarasta erityistarkoituksissa kannettava muu välillinen vero” kattaa kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan lisäveron, jonka määrä on 80 prosenttia savukkeisiin sovellettavan valmisteveron määrästä vähennettynä kyseiseen kuumennettavaan tupakkaan sovellettavan valmisteveron määrällä.

Allekirjoitukset