

Asia C-674/19**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

10.9.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettua)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

4.9.2019

Kantaja:

”Skonis ir kvapas” UAB

Vastaaja:Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos**Pääasian oikeudenkäynnin kohde**

Vireillä oleva muutoksenhakumenettely koskee ”Skonis ir kvapas” UAB -nimisen yksityisen osakeyhtiön ja verohallinnon välistä riita-asiaa, jossa on kyse valmisteveron ja tuonnin arvonlisäveron laskennasta. Asianosaiset ovat erimielisiä lähinnä siitä, onko kantajan maahantuomaa vesipiipputupakkaa pidettävä piippu- ja savuketupakkana, josta on kannettava valmistevero kokonaisuudessaan (toisin sanoen kaikista sen ainesosista), vai onko valmistevero kannettava ainoastaan kyseisen tuotteen sisältämästä tupakasta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU (jäljempänä myös direktiivi 2011/64) 2 artiklan 2 kohdan ja 5 artiklan 1 kohdan tulkinta; tariffi- ja tilastonimikkeistä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston

asetuksen (ETY) N:o 2658/87 tulkinta ja yhteisen tullitariffin liitteessä I esitetyn yhdistetyn nimikkeistön säännösten tulkinta

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 267 artiklan kolmas kohta

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU 2 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen vesipiipputupakan (joka koostuu tupakasta (enintään 24 prosenttia), sokerisiirapista, glyseriinistä, maku- ja aromiaineista ja säilöntäaineesta), on katsottava ”koostuvan – – osittain muista aineksista kuin tupakasta” kyseistä säännöstä sovellettaessa?
- 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 sekoituksen sisältämä tupakka – käsiteltävässä asiassa vesipiipputupakka (nyt tarkasteltavassa tapauksessa riidanalainen tuote) – täyttää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdassa luetellut edellytykset, koko sekoitusta on 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 koko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaista riidanalaisista tuotteita, joka on valmistettu sekoittamalla hienoksi leikattua tupakkaa muihin nestemäisiin ja tavallisesti hienojakoisiin aineksiin (sokerisiirappiin, glyseriiniin, maku- ja aromiaineisiin ja säilöntäaineeseen), on pidettävä piippu- ja savuketupakkana kyseistä direktiiviä sovellettaessa?
- 4) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi ja ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna 27.9.2011 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 1006/2011, 9.10.2012 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 927/2012, 4.10.2013 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1001/2013 ja 16.10.2014 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1101/2014, olevan yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 2403 säännöksiä tulkittava siten, että 1) sokerisiirapin, 2) maku- ja aromiaineiden ja/tai 3) glyseriinin kaltaisia vesipiipputupakan ainesosia ei tule pitää ”tupakankorvikkeina”?

Asian kannalta merkitykselliset unionin oikeuden säännökset

Valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista 21.6.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/64/EU johdanto-osan toinen ja yhdeksäs perustelukappale, 2 artiklan 2 kohta, 5 artiklan 1 kohta ja 14 artiklan 1 kohdan b alakohta

Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna 27.9.2011 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 1006/2011, 9.10.2012 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 927/2012, 4.10.2013 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1001/2013 ja 16.10.2014 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1101/2014, olevan yhdistetyn nimikkeistön toisen osan IV jakson 24 ryhmä

Asian kannalta merkitykselliset kansallisen oikeuden säännökset

Valmisteverosta annettu Liettuan tasavallan laki (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, jäljempänä valmisteverolaki): 3 §:n 27 momentti, jossa määritellään käsite ”piippu- ja savuketupakka”, 3 §:n 35 momentti, jossa määritellään käsite ”sikarit ja pikkusikarit”, 3 §:n 36 momentti, jossa säädetään, että piippu- ja savuketupakkana on pidettävä tuotteita, jotka koostuvat kokonaan tai osittain tupakankorvikkeista, ja 31 §:n 2 momentti, jossa määritetään piippu- ja savuketupakkaan sovellettava valmisteverokanta

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Vuosina 2012–2015 kantaja (Liettuaan sijoittautunut yritys, joka harjoittaa muun muassa erilaisten tupakkatuotteiden vähittäismyyntiä) toi Liettuan tasavaltaan eri määriä vesipiipputupakkaa, joka koostuu tupakkatuotteista, jotka sisältävät tupakkaa (enintään 24 prosenttia), sokerisiirappia (47 prosenttia), kostutteenä käytettävää glyseriiniä (27 prosenttia), maku- ja aromiaineita (2 prosenttia) ja säilöntäaineena käytettävää kaliumsorbaattia (alle 1 g/kg) (jäljempänä riidanalainen tuote), ja jota myytiin 50 tai 250 gramman pakkauksissa.
- 2 Vastaavissa tuonti-ilmoituksissa nämä tavarat luokiteltiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan voimassa olleen yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2403 11 00 ”vesipiipputupakkana” ja lisäksi kansalliseen koodiin X203 ”valmisteverolain 31 §:n 2 momentissa säädetyn valmisteveron alaisena piippu- ja savuketupakkana”.
- 3 Vesipiipputupakka on tupakkatuote, jota kantaja myy ja jota kuluttajat ostavat polttamista varten. Tuote on tarkoitettu käytettäväksi vesipiipuissa, ja hengitettävä savu saadaan aikaan polttamalla tai kuumentamalla tuotetta, toisin sanoen hengitettävä savu syntyy, kun kaikki riidanalaisen tuotteen osat (ainesosat) kytevät samanaikaisesti; kyseessä olevaa tuotetta voidaan polttaa sellaisenaan, kun taas

sen sisältämät sokerisiirappi, tupakka ja maku- ja aromiaineet on tarkoitettu lähinnä antamaan savulle tietty maku tai aromi.

- 4 Tutkittuaan kantajana olevan yrityksen jättämät sähköiset tuonti-ilmoitukset Vilnan alueen tulliviranomainen totesi, että kantaja oli ilmoittanut riidanalaiselle tuotteelle (netto)painon, joka ei vastannut laskuissa ja pakkausasiakirjoissa olevia tietoja, koska kantaja oli ilmoittanut ainoastaan riidanalaisen tuotteen sisältämän tupakan (netto)painon, toisin sanoen riidanalaisen tuotteen yhden osan nettopainon eikä koko riidanalaisen tuotteen nettopainoa. Koska Vilnan alueen veroviranomainen katsoi, että kansallisen lainsäädännön mukaisesti koko riidanalaisesta tuotetta – eikä pelkästään sen sisältämää tupakkaa – oli pidettävä valmisteveron alaisena piippu- ja savuketupakkana, se laski 23.8.2017 päivätyssä tarkastuskertomuksessa (jäljempänä kertomus), että kyseisen yrityksen olisi maksettava valmisteveroa 1 308 750,28 euroa, tuonnin arvonlisäveroa 274 837,74 euroa, valmisteveron maksun viivästymisestä korkoa 512 513 euroa ja tuonnin arvonlisäveron maksun viivästymisestä korkoa 43 532 euroa. Se myös määräsi yritykselle 158 359 euron sakon.
- 5 Tutkittuaan Vilnan alueen tulliviranomaisen kyseisestä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen vastaaja vahvisti 14.11.2017 tekemällään päätöksellä kertomuksen ja kieltäytyi suostumasta yrityksen pyyntöön saada vapautus viivästyskoroista ja sille määrätystä sakosta.
- 6 Koska kantaja oli eri mieltä veroviranomaisten päätöksistä ja koska se muun muassa katsoi, että valmisteveroa olisi kannettava ainoastaan riidanalaisen tuotteen sisältämästä tupakasta eikä koko riidanalaisesta tuotteesta, se haki muutosta kyseisiin päätöksiin Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsissa (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroja koskevia riitoja käsittelevä lautakunta, jäljempänä veroriitalautakunta), joka vahvisti kertomuksessa lasketut veron määrät ja määräsi ne maksettaviksi mutta vapautti yrityksen viivästyskorkojen maksamisesta.
- 7 Koska tutkiessaan alueellisen veroviranomaisen, vastaajan ja veroriitalautakunnan päätöksiä koskevaa verotukseen liittyvää riita-asiaa Vilniaus apygardos administracinis teismas (alueellinen hallintotuomioistuin, Vilna, Liettua) pysytti myös kyseiset päätökset, kantaja valitti tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (Liettuan ylin hallintotuomioistuin).

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntöön perusteista

Sen hyväksyminen, että riidanalainen tuote ”koostuu – osittain muista aineksista kuin tupakasta” direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla

- 8 Unionin lainsäätäjä ei täsmennä direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdassa, mistä ”muista aineksista” tuotteen on koostuttava, jotta sitä voidaan pitää valmistettuna tupakkana.

- 9 Kun tarkastellaan tätä näkökohtaa, ensi näkemältä voi vaikuttaa sitä, ettei tämä käsite pidä sisällään mitä tahansa aineksia vaan ainoastaan aineksia, jotka ovat tupakan korvikkeita tietyssä valmistetussa tupakkatuotteessa, toisin sanoen aineksia, joilla on sama tarkoitus (sama tehtävä) kuin tupakassa tietyssä tuotteessa. On nimittäin selvää, että esimerkiksi savukkeiden tapauksessa savukepaperit eivät ole tällainen ”muu aines” direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohtaa sovellettaessa.
- 10 Vesipiipputupakkaan, sellaisena kuin se määritellään muun muassa yhdistetyn nimikkeistön 24 ryhmää koskevassa alanimikehuomautuksessa 1, sisältyvät muut ainekset kuin tupakka ovat tällaisen tuotteen tavanomaisia ainesosia, ja niiden läsnäolo tuotteessa vastaa kuluttajien odotuksia. Näin ollen, jos oletetaan, että kyseessä olevalla käsitteellä (”muut ainekset”) viitataan aineksiin, joilla korvataan tupakka tuotteessa, on tutkittava, kuuluuko riidanalainen tuote sen sisältämien tupakan ja muiden aineksien suhteista riippumatta todellakin direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.
- 11 Poltettavaksi tarkoitettuun tupakkatuotteeseen sisältyvää tupakkaa poltetaan tai kuumennetaan, jotta siitä vapautuu tietyn makuista savua hengitettäväksi. Tältä osin kantaja ei kiistä sitä, että riidanalaisen tuotteen sisältämät sokerisiirappi ja maku- ja aromiaineet on tarkoitettu lähinnä antamaan tälle savulle tietty maku, toisin sanoen tässä nimenomaisessa mielessä kyseisiä riidanalaiseen tuotteeseen sisältyviä aineksia käytetään pohjimmiltaan samoihin tarkoituksiin kuin niissä olevaa tupakkaa.
- 12 Direktiivissä 2011/64 ei myöskään määritellä selvästi muiden aineksien käsitettä, joten voidaan katsoa, että tätä ilmaisua käytetään mahdollisimman laajassa merkityksessä eli siten, että se käsittää kaikki ainekset niiden tarkoituksesta ja suhteesta tuotteen sisältämään tupakkaan riippumatta.
- 13 Edellä esitetyn perusteella on ensinnäkin aiheellista esittää unionin tuomioistuimelle ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys.
- Sen hyväksyminen, että riidanalainen tuote täyttää ”piippu- ja savuketupakan” edellytykset*
- 14 Seuraavaksi tutkittaessa sitä, täyttävätkö riidanalaiset tuotteet direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdassa (sekä luettuna erikseen että luettuna yhdessä saman direktiivin 2 artiklan 2 kohdan kanssa) luetellut edellytykset, on ensinnäkin syytä huomata, että niitä ”voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta” 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla (ks. tältä osin mm. tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, 30–32 kohta) ja että niitä myös ”voidaan polttaa” 5 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettulla tavalla.
- 15 Direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa asetetaan myös toinen välttämätön edellytys, nimittäin se, että piippu- ja savuketupakka on ”leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi puristettua” tupakkaa.

- 16 Pääasian oikeudenkäynnissä kerätyistä tiedoista ilmenee, että riidanalaisen tuotteen sisältämä tupakka on kiistattomasti ”paloiteltua” direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Riidanalaisen tuotteen sisältämää tupakkaa, joka on tarkoitettu poltettavaksi ilman teollista lisävalmistusta ja jota kuluttajat käyttävät poltettaessa nikotiinia sisältävänä tuotteena, käytetään sen pääasialliseen ja ensisijaiseen tarkoitukseen, joka on aikaansaada polttamalla tai kuumentamalla nikotiinia sisältävää savua, jota hengitetään sisään.
- 17 Direktiivin 2011/64 säännösten systemaattinen analyysi osoittaa, että valmisteveroa on sovellettava kaikkeen valmistettuun tupakkaan, toisin sanoen asian kannalta merkityksellisiin tuotteisiin, myös niihin, joita pidetään piippu- ja savuketupakkana, eikä niiden sisältämään tupakkaan (tupakan täsmälliseen määrään). Tästä puolestaan voidaan päätellä, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa riidanalaisen tuotteen muodostavat muut osatekijät eivät todennäköisesti pysty tekemään koko tuotteesta sellaista, ettei sitä voida enää pitää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna piippu- ja savuketupakkana.
- 18 Päinvastainen arviointi olisi oletettavasti ristiriidassa kyseisen direktiivin tavoitteiden, sellaisina kuin ne esitetään sen johdanto-osan toisessa ja yhdeksännessä perustelukappaleessa, kanssa eikä täyttäisi vaatimusta, jonka mukaan valmistetun tupakan eri lajit määritellään niiden ominaisuuksien ja käyttötarkoitusten perusteella (tuomio 11.4.2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, 41 kohta).
- 19 Näin ollen unionin tuomioistuimelle esitetään toinen ennakkoratkaisukysymys tämän arvioinnin vahvistamiseksi tai kumoamiseksi.
- Riidanalaisen tuotteen luokittelu direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan mukaan*
- 20 Jos unionin tuomioistuin vastaa edelliseen kysymykseen kieltävästi eli siten, että pääasian oikeudenkäynnin olosuhteet huomioon ottaenkin on keskityttävä riidanalaiseen tuotteeseen kokonaisuudessaan (kaikkiin aineksiin, joista riidanalainen sekoitus koostuu), jotta tuotetta voidaan pitää valmisteveron alaisena piippu- ja savuketupakkana, on tarpeen ensinnäkin tutkia, täyttyykö direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetty edellytys (”leikattua tai muutoin paloiteltua”).
- 21 Kuten unionin tuomioistuin on todennut, koska kyseisissä direktiiveissä ei määritellä ilmaisia ”leikattua” ja ”paloiteltua”, niiden merkitystä määriteltäessä on nojaututtava ilmaisujen yleiseen ja yleisesti hyväksytyyn merkitykseen. Kyseisillä ilmaisuilla, joiden tavanomainen merkitys on erityisen laaja, tarkoitetaan erityisesti ensimmäiseksi mainitun osalta sen toimen tulosta, jossa jostakin otetaan pois osa tai pala leikkaavalla välineellä, ja viimeksi mainitun osalta sen toimen tulosta, jossa jotakin hajotetaan tai jaetaan osiin (tuomio 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, 28 kohta).

- 22 Koska riidanalainen tuote on sekoitus, olisi loogista olettaa, että tutkittaessa direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdassa ja/tai 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua leikkaamista tai paloittelemista koskevaa edellytystä olisi arvioitava aineksia, joista tuote koostuu.
- 23 Kun tarkastellaan viimeksi mainittua näkökohtaa (paloittelemista) ja kun otetaan huomioon direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan eri kieliversiot (esimerkiksi englanniksi ”otherwise split” tai ranskaksi ”fractionné d’une autre façon”), on mahdollista katsoa, että kyseessä olevat muut ainekset kuin tupakka (mainitut sokerisiirappi, glyseriini, maku- ja aromiaineet ja säilöntäaine) voivat täyttää kyseessä olevat edellytykset riippumatta siitä, että riidanalainen tuote koostuu ensisijaisesti nestemäisistä (viskoosisista) ja tavallisesti hienojakoisista aineksista. Tämä näkemys voi olla sen unionin tuomioistuimen tuomion *Eko-Tabak* 24 kohdassa esittämän tulkinnan mukainen, jonka mukaan käsitettä ”piippu- ja savuketupakka” ei voida tulkita suppeasti.
- 24 Toisaalta muut ainekset kuin tupakka mahdollistavat myös päinvastaisen näkemyksen siitä, voidaanko tavallisesti nestemäisten tai muutoin hienojakoisten ainesten sekoittamista tai lopullisen sekoituksen jakamista pienempiin määriin pitää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna ”leikkaamisena” tai ”paloitteluksena”. Käsitteen, jonka perusteella määritellään valmisteveron alainen tuote, on nimittäin oltava objektiivinen, minkä vuoksi kyseisen edellytyksen (”leikattua” tai ”paloiteltua”) arvioinnin ei pitäisi riippua siitä, onko riidanalaisen tuotteen valmistuksessa käytetty suurempaa määrää nestettä tai muutoin tavallisesti hienojakoisia aineksia.
- 25 On myös tarpeen tutkia, onko riidanalaisilla tuotteilla direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan b alakohdassa luetellut piippu- ja savuketupakan ominaispiirteet. Direktiivin 2011/64 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa muun muassa säädetään, että ”tupakanjätteet määritellään selvästi”, mistä voidaan päätellä, että kyseisessä perustelukappaleessa mainittua käsitettä ”tupakanjätteet” ei voida tulkita laajasti. Varsinaista riidanalaisista tuotetta puolestaan, vaikka se onkin tarkoitettu vähittäiskauppaan, ei tule pitää jätteenä tai sivutuotteena; ei ole tietoja, joiden perusteella riidanalaisen tuotteen yksittäisiä ainesosia voitaisiin pitää kumpanakaan.
- 26 Koska asiasta ei ole annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, sen seikan, että riidanalainen tuote on valmistettu jalostamalla tupakkaa eli sekoittamalla sitä muihin aineksiin, perusteella ei voida sulkea pois sitä, että kyseistä tuotetta, joka sisältää tupakkaa vain enintään 24 prosenttia, voitaisiin pitää direktiivin 2011/64 5 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna tupakan jalostuksesta syntyvänä sivutuotteena.
- 27 Näiden heränneiden epäilyjen hälventämiseksi esitetään näin ollen kolmas ennakkoratkaisukysymys.

Käsite ”tupakankorvikkeet”

- 28 Jos unionin tuomioistuin vastaa kolmanteen kysymykseen myöntävästi ja vahvistaa, että 1) tähän riita-asiaan sovelletaan direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohtaa ja että 2) se, onko riidanalaisista tuotteita pidettävä piippu- ja savuketupakkana, on ratkaistava tutkimalla, täyttävätkö paitsi tupakka myös muut riidanalaisen tuotteen ainekset 5 artiklan 1 kohdassa luetellut edellytykset, pääasian oikeudenkäynnissä nousee esille myös kysymys direktiivin 2011/64 mahdollisesti puutteellisesta saattamisesta osaksi kansallista lainsäädäntöä. Kyse on tarkemmin ottaen siitä, onko valmisteverolain 3 §:n 36 momentti, joka koskee piippu- ja savuketupakkana pidettäviä tuotteita, yhteensopiva direktiivin 2011/64 2 artiklan 2 kohdan kanssa.
- 29 Kyseisessä unionin oikeuden säännöksessä, jossa määritellään piippu- ja savuketupakan koostumus, näet viitataan ”muihin aineksiin”, kun taas kansallisessa lainsäädännössä käytetään käsitettä ”tupakankorvikkeet”.
- 30 Menettelyn tässä vaiheessa voidaan perustellusti päätellä, että kyseinen käsite (”tupakankorvikkeet”) vastaa yhdistetyssä nimikkeistössä käytettyä käsitettä.
- 31 Asiaa käsittelevä jaosto on samaa mieltä siitä, että direktiivin 2011/64 säännöksissä, joissa määritellään valmisteveron alainen tuote, ei viitata yhdistettyyn nimikkeistöön (ks. tästä tuomio 11.4.2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, 46 kohta). Käsiteltävässä asiassa yhdistetyn nimikkeistön säännösten sisältö on kuitenkin merkityksellinen kansallisten säännösten soveltamisen ja sen ratkaisemisen kannalta, millainen vaikutus unionin lainsäädännön mahdollisella puutteellisella täytäntöönpanolla saattaa olla kantajan velvoitteisiin.
- 32 Kantaja luokitteli riidanalaisen tuotteen yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2403 11 00 ”tätä ryhmää koskevassa alanimikehuomautuksessa 1 määritettynä vesipiipputupakkana”. Kyseisessä huomautuksessa todetaan, että ”alanimikkeessä 2403 11 ilmaisulla ’vesipiipputupakka’ tarkoitetaan vesipiipussa poltettavaksi tarkoitettua tupakkaa, joka koostuu tupakan ja glyserolin sekoituksesta ja jossa voi olla aromaattisia öljyjä ja uutteita, melassia tai sokeria ja joka voi olla maustettu hedelmällä –”.
- 33 Edellä mainittu alanimike kuuluu yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2403 ”piippu- ja savuketupakka, myös jos siinä on tupakankorviketta, sen määrästä riippumatta”.
- 34 Tästä voidaan päätellä, että *kaikkea* vesipiipputupakkaa, sellaisena kuin se määritellään edellä mainitussa alanimikehuomautuksessa 1, pidetään piippu- ja savuketupakkana ja että kyseisessä huomautuksessa lueteltuja muita ainesosia kuin tupakkaa (glyseroli/glyseriini, sokeri, melassi jne.) ei mahdollisesti tule pitää ”tupakankorvikkeina”.
- 35 Tämän puolestaan vahvistaa yhdistetyn nimikkeistön alanimikettä 2403 11 00 koskevan huomautuksen toinen virke (”Tähän alanimikkeeseen eivät – – kuulu vesipiipussa poltettavaksi tarkoitettut tupakkaa sisältämättömät tuotteet.”) ja

alanimikettä 2403 99 90 koskevat selittävät huomautukset Euroopan unionin yhdistettyyn nimikkeistöön (EUVL 2019, C 119, s. 1; jäljempänä selittävät huomautukset), joiden mukaan tähän alanimikkeeseen kuuluvat muun muassa ”polttaviksi tarkoitetut tuotteet (esim. ’vesipiipputupakka’), jotka koostuvat kokonaan tupakankorvikkeista ja muista aineista kuin tupakasta.

- 36 Sen, että yhdistetyssä nimikkeistössä ”tupakankorvikkeisiin” kuuluu aineksia, jotka on tarkoitettu korvaamaan tuotteen (yleensä) sisältämän tupakan, vahvistavat paitsi kyseisen käsitteen kielellinen merkitys myös (osittain) yhdistetyn nimikkeistön alanimikettä 2402 90 00 koskevat selittävät huomautukset, joiden mukaan ”tähän alanimikkeeseen kuuluvat mm. sikarit, pikkusikarit ja savukkeet, jotka on valmistettu kokonaan tupakankorvikkeesta, esim. savukkeet, jotka on valmistettu erään salaattilajikkeen erikoiskäsitellyistä lehdistä ja jotka eivät sisällä tupakkaa eivätkä nikotiinia”.
- 37 Tässä tilanteessa on myös asianmukaista esittää unionin tuomioistuimelle neljäs ennakkoratkaisukysymys.
- 38 Vastauksilla näihin kysymyksiin on merkittävä vaikutus tutkittavana olevaan asiaan, koska ne ovat ehdoton edellytys kansallisten oikeussääntöjen tutkimiselle, jotta voidaan määrittää kantajan verotukseen liittyvät velvoitteet.

TYÖASIAKIRJA