Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. märts 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Aktsiisi üldine kord – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikli 1 lõige 2 – Aktsiisikauba täiendav kaudne maks – Kohaldamise tingimused – Maksuga taotletav erieesmärk – Tubakatoodetele kohaldatav aktsiis – Direktiiv 2011/64/EL – Artikkel 14 – Maksueeskirjad – Nende eeskirjade järgimine aktsiisikauba täiendava kaudse maksu puhul – Kuumutatav tubakas – Riigisisesed õigusnormid, millega on selle tubaka puhul ette nähtud erinev maksustruktuur ja -määr kui kategooria „muu suitsetamistubakas“ raames

Kohtuasjas C-336/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorfi (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) 29. aprilli 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. mail 2022, menetluses

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

versus

Hauptzollamt Bielefeld,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud N. Piçarra (ettekandja), N. Jääskinen ja M. Gavalec,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: osakonnajuhataja D. Dittert,

arvestades kirjalikku menetlust ja 15. juuni 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, esindajad: *Rechtsanwälte* D. Atanasova ja C. Salder,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller, R. Kanitz ja N. Scheffel,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. C. Becker ja M. Björkland,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 28. septembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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), artikli 1 lõiget 2 ning nõukogu 21. juuni 2011. aasta direktiivi 2011/64/EL tubakatoodetele kohaldatava aktsiisi struktuuri ja määrade kohta (ELT 2011, L 176, lk 24) artikli 14 lõike 1 esimese lõigu punkti b, lõike 2 esimese lõigu punkti c ja lõiget 3.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (edaspidi „f6“) ja Hauptzollamt Bielefeld (Bielefeldi peatolliamet, Saksamaa), seoses selle äriühingu toodetud kuumutatavale tubakale alates 1. jaanuarist 2022 kohaldatava aktsiisi täiendava maksu õiguspärasusega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2008/118

3 Direktiivi 2008/118, mis tunnistati kehtetuks ja asendati nõukogu 19. detsembri 2019. aasta direktiiviga (EL) 2020/262, millega nähakse ette aktsiisi üldine kord (ELT 2020, L 58, lk 4), ent on põhikohtuasjas ajaliselt kohaldatav, põhjenduses 4 oli märgitud:

„Aktsiisikaupu võib maksustada muude kaudsete eriotstarbeliste maksudega. Sellisel juhul ja selleks, et mitte ohustada kaudseid makse käsitlevate ühenduse eeskirjade kasulikku mõju, peaksid liikmesriigid siiski järgima kõnealuste eeskirjade teatud põhimõtteid.“

4 Direktiivi artiklis 1 oli sätestatud:

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

[…]

c) [direktiivis 2011/64] nimetatud tubakatooted.

2. Liikmesriigid võivad erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate ühenduse maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevad sätted.

[…]“.

Direktiiv 2011/64

5 Direktiivi 2011/64 põhjendustes 2 ja 9 on sätestatud:

„(2) Tubakatooteid käsitlevad [Euroopa L]iidu maksualased õigusnormid peavad tagama siseturu nõuetekohase toimimise ning samal ajal ka […] tervise kõrgetasemelise kaitse[…],

[…]

(9) Aktsiisi struktuuri ühtlustamine peaks eelkõige vältima samasse rühma kuuluvate eri tubakatoodete kategooriate konkurentsi moonutamist maksustamisel […]“.

6 Direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kehtestatakse liikmesriikide tubakatoodete aktsiisi struktuuri ja määrade harmoneerimise põhialused.“

7 Kõnealuse direktiivi artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käesoleva direktiivi mõistes on tubakatooted:

a) sigaretid;

b) sigarid ja sigarillod;

c) suitsetamistubakas:
   i) sigarettideks keeratav peeneks lõigatud valmistubakas;
   ii) muu suitsetamistubakas.

2. Tooteid, mis koosnevad täielikult või osaliselt ainetest, mis ei ole tubakas, aga mis muus osas vastavad artiklis 3 või artikli 5 lõikes 1 sätestatud nõuetele, käsitatakse sigarettidena või suitsetamistubakana.

[…]“.

8 Direktiivi artikli 5 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käesoleva direktiivi mõistes on suitsetamistubakas:

a) peeneks lõigatud või muul viisil purustatud või kangideks pressitud valmistubakas, mida võib tarvitada ilma täiendava tööstusliku töötlemiseta;

b) jaemüügiks pakendatud tubakajäätmed, mis ei kuulu artikli 3 ja artikli 4 lõike 1 reguleerimisalasse ja mida on võimalik suitsetada. […]“.

9 Direktiivi 2011/64 artiklis 14 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid kohaldavad aktsiisi, mis võib olla:

a) väärtuseline aktsiis, mis arvutatakse iga toote maksimaalse tarbijahinna alusel […], või

b) koguseline maks väljendatuna summana kilogrammi kohta või sigarite ja sigarillode puhul kindla ühikute arvu kohta või

c) nende kahe kombinatsioon, kus on olemas nii väärtuseline kui ka koguseline element.

Juhtudel, kui aktsiis on kas väärtuseline või kombineeritud, võivad liikmesriigid kehtestada aktsiisi minimaalse summa.

2. Protsendina või summana kilogrammi või kindla ühikute arvu kohta väljendatud üldine aktsiis (koguseline ja/või väärtuseline aktsiis, välja arvatud käibemaks) peab olema vähemalt samaväärne määrade või minimaalsete summadega, mis on sätestatud:

a) sigarite või sigarillode puhul: 5% tarbijahinnast koos kõigi maksudega või 12 eurot 1000 ühiku kohta või kilogrammi kohta;

b) sigarettide keeramiseks mõeldud peenekslõigatud suitsetamistubaka puhul: vähemalt 40% tarbimisse lubatud ja sigarettide keeramiseks mõeldud peeneks lõigatud suitsetamistubaka kaalutud keskmisest jaemüügihinnast või 40 eurot kilogrammi kohta;

c) muu suitsetamistubaka puhul: 20% tarbijahinnast koos kõigi maksudega või 22 eurot kilogrammi kohta.

[…]

3. Lõigetes 1 ja 2 nimetatud määrasid või summasid kohaldatakse kõigi kõnealusesse tubakatoodete rühma kuuluvate toodete suhtes, tegemata rühma sees vahet kvaliteedi, esitusviisi, toodete päritolu, kasutatud materjalide, osalevate äriühingute omaduste või muude kriteeriumide alusel.

[…]“.

Saksa õigus

10 15. juuli 2009. aasta tubakaaktsiisi seaduse (Tabaksteuergesetz; *BGBl.* 2009 I, lk 1870), mida on muudetud 10. augusti 2021. aasta seadusega (*BGBl.* 2021 I, lk 3411) (edaspidi „TabStG“), §-s 1 on sätestatud:

„(1) Tubakatooted, kuumutatav tubakas ja vesipiibutubakas maksustatakse tubakamaksuga, [mis] on üldise maksuseadustiku [(Abgabenordnung)] tähenduses aktsiis.

(2) Tubakatooted on:

1. sigarid või sigarillod […]

   […]

2. sigaretid:

   […]

3. suitsetamistubakas (peeneks lõigatud valmistubakas või piibutubakas): peeneks lõigatud või muul viisil purustatud või kangideks pressitud valmistubakas, mis on tarvitamiskõlblik ilma täiendava tööstusliku töötlemiseta.

(2a) Kuumutatav tubakas käesoleva seaduse tähenduses on üksikportsjonite kujul suitsetamistubakas, mis on mõeldud tarbimiseks aerosooli või seadme abil toodetud suitsu sissehingamise teel.

[…]“.

11 TabStG §-s 1a „Kuumutatav tubakas, vesipiibutubakas“ on ette nähtud:

„Kui ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse käesoleva seaduse sätteid ning selle seaduse rakendamiseks vastuvõetud sätteid, mis puudutavad suitsetamistubakat, ka kuumutatava tubaka ja vesipiibutubaka suhtes.“

12 Selle seaduse § 2 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Aktsiisimäär on:

1. sigarettide puhul

[…]

b) ajavahemikul 1. jaanuarist 2022 kuni 31. detsembrini 2022 10,88 eurosenti sigareti kohta ja 19,84% jaemüügihinnast, kuid vähemalt 22,276 eurosenti sigareti kohta, millest arvatakse maha maksustatava sigareti jaemüügihinna käibemaks;

[…]

4. piibutubaka puhul

[…]

b) ajavahemikul 1. jaanuarist 2022 kuni 31. detsembrini 2022 15,66 eurot kilogrammi kohta ja 13,13% jaemüügihinnast, kuid vähemalt 24 eurot kilogrammi kohta;

5. kuumutatava tubaka puhul punktis 4 sätestatud maksumäär, millele lisandub täiendav maks, mis on 80% punktis 1 sätestatud maksumäärale vastavat summast, millest arvatakse maha punktis 4 nimetatud maksumäärale vastav summa. Punktis 1 sätestatud arvutuse tegemisel võrdub suitsetamistubaka üksikportsjon ühe sigaretiga;

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 f6 toodab kuumutatava tubaka rulle, mis on mõeldud sisestamiseks akutoitega kuumutusseadmesse. Need tubakarullid on mähitud alumiiniumikihiga kolamineeritud paberisse, mistõttu ei saa neid mainitud seadmes süüdata ega põletada. Neid kuumutatakse

elektrienergia abil põlemistemperatuurist madalamal temperatuuril ning neist tekib nikotiini sisaldav aerosool, mida tarbijad saavad huuliku kaudu samamoodi nagu traditsioonilist tubakasuitsu sisse hingata.

14 Kuni 31. detsembrini 2021 olid tubakarullid Saksamaal maksustatud üksnes piibutubakale kohaldatava tubakatoodete maksumääraga. TabStG § 2 lõike 1 punktiga 5 kehtestati kuumutatavale tubakale alates 1. jaanuarist 2022 lisaks sellele aktsiisile siiski ka täiendav maks. Täiendava maksu summa vastab 80% sigarettidele kohaldatavast aktsiisist, millest arvatakse maha piibutubakale kohaldatav aktsiis (edaspidi „kõnealune täiendav maks“).

15 f6 esitas 2. detsembril 2021 Bielefeldi peatolliametile maksudeklaratsiooni, milles ta esitas hinnangulise maksusumma, mis tal tuleks tasuda kuumutatava tubaka suhtes kohaldatava maksuna, kasutades selleks alates 1. jaanuarist 2022 kehtivat maksumäära. TabStG § 2 lõike 1 punkti 5 esimese osa alusel kohaldatavale aktsiisile vastas sellest summast 2181,02 eurot ja 4100,44 eurot vastas nimetatud sätte teises osas ette nähtud kõnealusele täiendavale maksule. f6 esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa), selle maksudeklaratsiooni peale kaebuse, milles ta vaidlustas täiendava maksu õiguspärasuse eelkõige direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 seisukohast.

16 Oma kaebuse põhjenduseks väidab f6 esiteks, et kõnealune täiendav maks, mis ei vasta direktiivi viidatud sättes ette nähtud tingimustele, ei kujuta endast selle sättega lubatud „täiendavat kaudset maksu“. Teiseks on selline maks f6 väitel vastuolus direktiivi 2011/64 artikli 14 lõikega 3, kuna selle puhul on kuumutatav tubakas maksustatud erinevalt muust suitsetamistubakast, ehkki kuulub sellesse kategooriasse. Kolmandaks on kõnealune täiendav maks vastuolus selle direktiivi artikli 14 lõike 1 esimese lõigu punktiga b koostoimes lõike 2 esimese lõigu punktiga c, sest selle arvutamise meetodi kohaselt tuleb lisaks toote kaalule arvesse võtta ka ühikute arvu.

17 Bielefeldi peatolliamet väidab, et kõnealune täiendav maks on kehtestatud kooskõlas direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikega 2. Esiteks on see maks kehtestatud erieesmärgil vähendada tervisele kahjulikku nikotiini tarbimist sellega, et kuumutatav tubakas maksustatakse analoogselt sigarettidega. Teiseks ei pea see maks kui ühtlustamata riigisisene aktsiis vastama kõigile direktiivi 2011/64 artiklis 14 sätestatud nõuetele.

18 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuumutatav tubakas tuleb kvalifitseerida „suitsetamistubakaks“ direktiivi 2011/64 artikli 2 lõike 1 punkti c alapunkti ii tähenduses ja on seega tubakatootena „aktsiisikaup“ direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punkti c tähenduses, siis kahtleb ta, kas kõnealune täiendav maks on kooskõlas direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikega 2.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada, kas see maks on „täiendav kaudne maks“ viimati nimetatud sätte tähenduses või tuleb seda käsitada lihtsalt kuumutatavale tubakale kohaldatava aktsiisi tõstmisena, mis on nimetatud sättega vastuolus. Ta märgib, et kõnealusel täiendaval maksul on eelarveline eesmärk, kuna sellest saadav maksutulu laekub Saksamaa Liitvabariigi üldeelarvesse, ilma et seda tingimata kasutataks tervisekaitse eesmärgil. Igal juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas kõnealuse täiendava maksu eesmärk – tema sõnul tervisele kahjuliku nikotiinitarbimise vähendamine – on piisav selleks, et seda maksu saaks pidada „erieesmärgiga“ maksuks direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses.

20 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuumutatava tubaka maksustamine täiendava maksuga on vastuolus direktiivi 2011/64 artikli 14 lõikega 3 seetõttu, et lõppastmes on seda laadi suitsetamistubakas muud liiki suitsetamistubakaga võrreldes kõrgemalt maksustatud, mis seetõttu tingib ebavõrdse kohtlemise selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis c nimetatud kategooria „muu suitsetamistubakas“ raames.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib samuti teada, kas kõnealuse täiendava maksu puhul on maksustatav väärtus kooskõlas direktiivi 2011/64 artikli 14 lõike 1 esimese lõigu punktiga b ja lõike 2 esimese lõigu punktiga c seetõttu, et selle maksustatava väärtuse üks komponent on – samamoodi nagu sigarettide aktsiisi suhtes kohaldatavate normide puhul – esitatud kuumutatava tubaka ühikute arvu, mitte kaalu alusel.

22 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2008/118] artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis käsitlevad kuumutatava tubaka maksustamist tubakaaktsiisiga ja mis näevad aktsiisi summa arvutamisel ette, et lisaks piibutubaka aktsiisile tuleb tasuda lisamaksu, mis moodustab 80% sigarettidelt tasutavast aktsiisisummast, millest on maha arvatud piibutubakalt tasutav aktsiisisumma?

2. Juhul kui kuumutatavalt tubakalt tasutav lisamaks ei ole direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses täiendav kaudne maks, millega erieesmärgil on maksustatud aktsiisikaup: kas [direktiivi 2011/64] artikli 14 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis käsitlevad kuumutatava tubaka maksustamist tubakaaktsiisiga ja mis näevad aktsiisi summa arvutamisel ette, et lisaks piibutubaka aktsiisile tuleb tasuda täiendavat maksu, mis moodustab 80% sigarettidelt tasutavast aktsiisisummast, millest on maha arvatud piibutubakalt tasutav aktsiisisumma?

3. Juhul kui kuumutatavalt tubakalt tasutav lisamaks ei ole direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses täiendav kaudne maks, millega erieesmärgil on maksustatud aktsiisikaup: kas direktiivi [2011/64] artikli 14 lõike 1 esimese lõigu punkti b ja lõike 2 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis käsitlevad kuumutatava tubaka maksustamist tubakaaktsiisiga ja mille kohaselt arvutatakse aktsiisisumma väärtuselise maksumäära ning sellise spetsiifilise maksumäära alusel, mis põhineb tubakarullide kaalul ja arvul?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

23 Pärast kohtujuristi ettepaneku esitamist taotles f6 Euroopa Kohtu kantseleisse 10. oktoobril 2023 saabunud dokumendiga menetluse suulise osa uuendamist Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel.

24 Oma taotluse põhjenduseks märgib f6 sisuliselt, et kohtujuristi ettepanek sisaldab argumente, mille üle pooled ei ole vaielnud. Ta leiab, et ühelt poolt on kohtujurist kaldunud kõrvale eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktilisest raamistikust ja riigisisese õiguse tõlgendusest. Teiselt poolt ei ole f6 arvates selles ettepanekus arvestatud Euroopa Kohtu praktikaga ja on välja pakutud direktiivi 2011/64 artikli 14 lõike 3 *contra legem* tõlgendus.

25 Sellega seoses tuleb ühelt poolt meenutada, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirjas ega kodukorras ei ole selle põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikutele ette nähtud võimalust esitada seisukohti vastuseks kohtujuristi ettepanekule. Teiselt poolt on ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja täiesti sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalust. Kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud põhjenduskäik ei ole Euroopa Kohtule siduvad. Seetõttu ei saa asjaolu, et huvitatud isik ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga, olenemata sellest, milliseid küsimusi ettepanekus analüüsiti, iseenesest olla põhjus, mis annaks alust suulise menetluse uuendamiseks (6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus W.Ż. (kõrgeima kohtu erakorralise kontrolli ja avalike asjade kolleegium – ametisse nimetamine), C-487/19, EU:C:2021:798, punktid 62 ja 63 ning seal viidatud kohtupraktika).

26 Euroopa Kohus võib tõepoolest igal ajal pärast kohtujuristi ärakuulamist teha kodukorra artikli 83 alusel määruse menetluse suulise osa uuendamiseks, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet, või kui üks pooltest on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu tehtava lahendi seisukohalt, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle huvitatud isikud ei ole vaielnud.

27 Käesoleval juhul on Euroopa Kohtul siiski olemas kogu vajalik teave otsuse tegemiseks ja f6 ei ole käesoleva kohtuasja suulise osa uuendamise taotluses tõendanud, et asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle huvitatud isikud ei ole vaielnud. Lisaks ei ole nimetatud taotluses esile toodud ühtki uut asjaolu, millel oleks otsustav tähtsus selle lahendi seisukohalt, mille Euroopa Kohus peab käesolevas kohtuasjas tegema. Neil asjaoludel leiab Euroopa Kohus, olles kohtujuristi ära kuulanud, et puudub vajadus menetluse suulise osa uuendamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et mõistega „aktsiisikauba täiendav erieesmärgiga kaudne maks“ on hõlmatud kuumutatavale tubakale kohaldatav täiendav maks, mille puhul on maksusumma 80% sigarettidelt tasutavast aktsiisisummast, millest on maha arvatud sellelt kuumutatavalt tubakalt tasutav aktsiisisumma.

29 Kõigepealt tuleb kindlaks teha, kas kuumutatav tubakas kuulub direktiivi 2008/118 kohaldamisalasse kui „aktsiisikaup“ selle direktiivi artikli 1 lõike 1 tähenduses, täpsemalt kui „[direktiivis 2011/64] nimetatud tubakatoode“ selle sätte punkti c tähenduses, arvestades et selles direktiivis ei ole kuumutatavat tubakat mainitud.

30 Direktiivi 2011/64 artikli 2 lõike 1 kohaselt on „tubakatooted“ sigaretid, sigarid, sigarillod ja suitsetamistubakas. Viimati nimetatud kategooriasse kuuluvad esiteks sigarettide keeramiseks mõeldud peeneks lõigatud valmistubakas ja teiseks jääkkategooria „muu suitsetamistubakas“. Mainitud direktiivi artikli 2 lõike 2 kohaselt on sigaretid ja suitsetamistubakas sellised tooted, mis koosnevad täielikult või osaliselt ainetest, mis ei ole tubakas, kuid vastavad eeskätt direktiivi artikli 5 lõike 1 muudele kriteeriumidele.

31 Direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punktis a on „suitsetamistubakas“ määratletud kui peeneks lõigatud või muul viisil purustatud või kangideks pressitud tubakas, mida võib tarvitada ilma täiendava tööstusliku töötlemiseta, kusjuures need kaks tingimust on kumulatiivsed (6. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkt 25, ja 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punkt 36). Mainitud direktiivi artikli 5 lõike 1 punktis b on sätestatud, et suitsetamistubakana käsitatakse ka „jaemüügiks pakendatud tubakajäätmeid“, mis ei ole hõlmatud selle direktiivi artiklis 3 sisalduva sigarettide määratlusega ega sama direktiivi artikli 4 lõikes 1 oleva sigarite ja sigarillode määratlusega, tingimusel et neid jäätmeid on võimalik suitsetada.

32 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud mõlemas sättes ette nähtud esimest tingimust, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas käsitletav kuumutatav tubakas on tubakatolmust kokkupressimise teel toodetud tubakas. Seega on kuumutatav tubakas ilmselt kas „peeneks lõigatud“ või „muul viisil purustatud“ tubakas direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punkti a tähenduses või „jaemüügiks pakendatud tubakajäätmed“ selle direktiivi artikli 5 lõike 1 punkti b tähenduses.

33 Mis puudutab mainitud sätetes sisalduvat teist tingimust, siis eelotsusetaotlusest nähtuvalt tekib põhikohtuasjas kõne all olevast kuumutatavast tubakast selle elektrienergia abil kuumutamise tulemusel aerosool, mida tarbija sisse hingab, mistõttu saab asuda seisukohale, et seda on võimalik suitseda direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punkti b tähenduses või selle direktiivi artikli 5 lõike 1 punkti a tähenduses suitsetamiseks tarvitada ilma täiendava tööstusliku töötlemiseta, st ilma, et toorainest oleks standardiseeritud töötlemise teel valmistatud materiaalne kaup (vt selle kohta 6. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punktid 30–32, ja 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punkt 39).

34 Eeltoodust tuleneb – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesandeks oleva kontrolli tulemusel ei nähtu teisiti –, et põhikohtuasjas kõne all olev kuumutatav tubakas on hõlmatud direktiivi 2011/64 artikli 5 lõike 1 punktide a ja b tähenduses mõistega „suitsetamistubakas“, mistõttu on see nimetatud direktiivi kohaldamisalasse kuuluva tubakana aktsiisikaup direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 tähenduses. Sellisena võib kõnealune tubakas olla maksustatud „erieesmärgiga täiendava kaudse maksuga“ selle direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses.

35 Vastavalt viimati nimetatud sättele, mida tuleb mõista direktiivi 2008/118 põhjendusest 4 lähtudes, võib aktsiisikaupa selle täiendava kaudse maksuga maksustada üksnes kahel tingimusel. Ühelt poolt peab selline maks olema kehtestatud erieesmärgi saavutamiseks ja teiselt poolt olema kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate liidu maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta.

36 Need kaks tingimust, mille eesmärk on ära hoida nõuetevastaselt kaubavahetust takistavate täiendavate kaudsete maksude kehtestamine, on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 sõnastusest nähtuvalt kumulatiivsed (vt selle kohta 24. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 26, ning 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punktid 21 ja 22).

37 Esimese tingimuse osas ilmneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et erieesmärk selle sätte tähenduses ei või olla puhtalt eelarveline eesmärk. Kuna aga kõigil maksudel on igal juhul eelarveline eesmärk, ei välista ainuüksi see asjaolu võimalust, et täiendaval maksul on ka erieesmärk selle sätte tähenduses, sest vastasel juhul kaotaks asjaomane säte oma soovitava toime

(27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punktid 23 ja 27, ning 22. juuni 2023. aasta kohtuotsus Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punktid 38 ja 39).

38 Niisiis saab aktsiisikaubalt tasutavat maksu, mille kasutusotstarve ei ole eelnevalt kehtestatud, direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses erieesmärgiga maksuna käsitada vaid juhul, kui see on maksu struktuuri – eeskätt maksu eset või maksumäära – arvestades kavandatud mõjutama maksumaksjate käitumist viisil, mis võimaldab osutatud erieesmärgi saavutada näiteks asjaomase kauba tarbimise ohjamiseks selle kõrgema maksustamise teel (27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 32, ja 22. juuni 2023. aasta kohtuotsus Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punkt 42).

39 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu osutatud konkreetne eesmärk, nimelt tervisekaitse, on samuti üks direktiiviga 2011/64 taotletav eesmärk, mida on mainitud selle direktiivi põhjenduses 2. Siiski ei saa ainuüksi asjaolu, et maksu eesmärk on – lisaks eelarvelisele eesmärgile – tervisekaitse kõrge taseme tagamine, mis on ühtlasi direktiiviga 2011/64 taotletav üldine eesmärk, välistada seda, et tegemist on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses „erieesmärgiga“.

40 Nimelt võib, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 56 sisuliselt märkis, vaatamata eesmärkide identsusele tegemist olla „erieesmärgiga“ direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses, kui aktsiisikaubalt tasutava täiendava maksu eesmärk on asjaomase kauba kõrgema maksustamisega lähendada selle lõplik maksustamine muude võrreldavate aktsiisikaupade maksustamisele, et saavutada asjaomase kauba tarbimise vähendamine.

41 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kõnealuse täiendava maksu eesmärk on kuumutatava tubaka maksustamise lähendamine sigarettide maksustamisele. Seega on selle maksu erieesmärk kuumutatava tubaka maksustamise korra kohandamine selliseks, et see pärsiks nikotiinisõltuvusega tarbijate soovi loobuda sigarettidest põhikohtuasjas käsitletava kuumutatava tubaka kasuks, kuna viimane on tervisele sama kahjulik.

42 Seoses teise tingimusega, mille kohasel peab sellise täiendava maksu puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, olema järgitud liidu maksueeskirju, mida kohaldatakse aktsiisi või käibemaksu puhul maksustatava väärtuse kindlaksmääramise ning maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve suhtes, tuleb meenutada, et direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 kohaselt ei ole liikmesriigid kohustatud neid eeskirju täielikult järgima. Piisab, kui erieesmärgiga täiendav kaudne maks vastab selles osas kas aktsiisi või ka käibemaksu suhtes kohaldatavate liidu eeskirjade üldisele ülesehitusele (vt selle kohta 24. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-434/97, EU:C:2000:98, punktid 23, 24 ja 27, ning 9. märtsi 2000. aasta kohtuotsus EKW ja Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punkt 47).

43 Sellega seoses on ühest küljest oluline märkida, et direktiivi 2011/64 artikli 14 lõike 1 punkti c kohaselt on lubatud n-ö „kombineeritud aktsiis“, milles väärtuseline element on ühendatud koguselise elemendiga, mis selle artikli 14 lõike 1 punktis b on määratletud „väljendatuna summana kilogrammi kohta või sigarite ja sigarillode puhul kindla ühikute arvu kohta“. Teisest küljest on selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis c täpsustatud, et üldine aktsiis (koguseline ja/või väärtuseline aktsiis, välja arvatud käibemaks), mis on väljendatud kas protsendina või summana kilogrammi või kindla ühikute arvu kohta, peab „muu suitsetamistubaka puhul“ olema vähemalt „20% tarbijahinnast koos kõigi maksudega või 22 eurot kilogrammi kohta“.

44 Neist sätetest tulenevalt saab kombineeritud aktsiisi puhul väärtuseline element olla kombineeritud vaid koguselise elemendiga, ent kõnealune täiendav maks ei kujuta endast väärtuselise elemendi ja kahe koguselise elemendi kombinatsiooni. Nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil rõhutas, saadakse maksusumma hoopis kaalu alusel arvutatud summast ühiku põhjal arvutatud summa mahaarvamise teel.

45 Sellest järeldub, et sellise täiendava maksu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, „aktsiisikauba täiendavaks kaudseks maksuks“ kvalifitseerimist võimaldav direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikes 2 ette nähtud teine tingimus on täidetud.

46 Lisaks tuleb seoses sellega, et kõnealuse täiendava maksu puhul võib tegemist olla direktiivi 2011/64 artikli 14 lõikega 3 vastuolus sätestatud vaheteoga toodete vahel, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti c tähenduses „muu suitsetamistubaka“ kategooriasse, kohtujuristi ettepaneku punktis 65 tõdetu eeskujul rõhutada, et artikli 14 lõikes 3 kehtestatud eeskirjade eesmärk on tagada kui mitte identsete, siis vähemalt võrreldavate põhiomaduste ja võrreldava tarbimisviisiga toodete puhul diskrimineerimisvaba maksustamine.

47 Nagu on aga märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, kuulub „muu suitsetamistubakana“ määratletud tubakas jääkkategooriasse, mida ei saa tõlgendada kitsalt (6. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkt 24). Seega on selle kategooriaga – nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 66 on märkinud – tingimata hõlmatud heterogeensed tooted, mille tootmise üksikasjad ja tarbimisviis varieeruvad ja mis on mitmekesisemad kui tooted, mis kuuluvad kahte muusse, nimelt „sigarettide“ ning „sigarite ja sigarillode“ kategooriasse, milles tooted on sõnaselgelt määratletud. Neil asjaoludel võib kõigi sellesse jääkkategooriasse kuuluvate toodete ühetaolise maksustamise nõue ise põhjustada diskrimineerimist ja moonutada konkurentsi samasse rühma kuuluvate tubakatoodete vahel, mis läheks vastuollu direktiivi 2011/64 eesmärkidega, mida on meenutatud selle direktiivi põhjenduses 9.

48 Eeltoodud põhjendustest nähtuvalt tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et mõistega „aktsiisikauba täiendav erieesmärgiga kaudne maks“ on hõlmatud kuumutatavale tubakale kohaldatav täiendav maks, mille puhul on maksusumma 80% sigarettidelt tasutavast aktsiisisummast, millest on maha arvatud sellelt kuumutatavalt tubakalt tasutav aktsiisisumma.

Teine ja kolmas küsimus

49 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

50 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 (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 1 lõiget 2

tuleb tõlgendada nii, et

mõistega „aktsiisikauba täiendav erieesmärgiga kaudne maks“ on hõlmatud kuumutatavale tubakale kohaldatav täiendav maks, mille puhul on maksusumma 80% sigarettidelt tasutavast aktsiisisummast, millest on maha arvatud sellelt kuumutatavalt tubakalt tasutav aktsiisisumma.

Allkirjad