

C-674/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

10. září 2019

Předkládající soud:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

Datum předkládacího rozhodnutí:

4. září 2019

Navrhovatel:

‘Skonis ir kvapas’ UAB

Odpůrce:Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos**Předmět žaloby v původním řízení**

Probíhající odvolací řízení se týká daňového sporu mezi společnostmi „Skonis ir kvapas“ UAB, společností s ručením omezeným, a daňovou správou ohledně stanovení spotřební daně a daně z přidané hodnoty při dovozu. Účastníci řízení se v podstatě neshodují v otázce, zda má být tabák do vodní dýmky dovážený navrhovatelem považován za tabák ke kouření podléhající spotřební dani jako celek (to znamená všechny jeho složky), nebo zda se spotřební daň vztahuje pouze na tabák obsažený v tomto výrobku.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad čl. 2 odst. 2 a čl. 5 odst. 1 směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (dále jen „směrnice 2011/64“); výklad nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku a výklad

ustanovení kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) uvedených v příloze I společného celního sazebníku.

Článek 267 odstavec třetí Smlouvy o fungování Evropské unie.

Předběžné otázky

(1) Má být čl. 2 odst. 2 směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků vykládán v tom smyslu, že tabák do vodní dýmky, jako je tabák posuzovaný v projednávané věci (tj. obsahující tabák (do 24 %), cukrový sirup, glycerin, aromata a konzervační látku), má být pro účely použití tohoto ustanovení považován za „skládající se [...] částečně z jiných látek než z tabáku“?

(2) Má být čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64/EU, a to i v případech, ve kterých je třeba jej vykládat ve spojení s čl. 2 odst. 2 této směrnice, vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy tabák obsažený ve směsi určené ke kouření – v tomto případě tabák do vodní dýmky (sporný výrobek v posuzovaném případě) – splňuje kritéria uvedená v čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64/EU, je třeba celou směs považovat za tabák ke kouření bez ohledu na jiné látky, které jsou v ní obsaženy?

(3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku, má být čl. 2 odst. 2 nebo čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64/EU vykládán v tom smyslu, že se za tabák ke kouření pro účely použití této směrnice považuje celý sporný výrobek, jako je výrobek ve věci v původním řízení, vyrobený smícháním jemně řezaného tabáku s jinými tekutými a obvykle jemnými látkami (cukrový sirup, glycerin, aromata a konzervační látka)?

(4) V případě záporné odpovědi na druhou otázku a kladné odpovědi na první a třetí otázku: je třeba ustanovení čísla 2403 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. září 2011, prováděcího nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9. října 2012, prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1001/2013 ze dne 4. října 2013 a prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. října 2014, vykládat v tom smyslu, že takové součásti, jako je 1) cukrový sirup 2) aromata nebo 3) glycerin, nejsou považovány za „tabákové náhražky“?

Relevantní ustanovení unijního práva

Body 2 a 9 odůvodnění a články 2 odst. 2, 5 odst. 1 a 14 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

Kapitola 24 třídy IV části druhé kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. září 2011, prováděcího nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9. října 2012, prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1001/2013 ze dne 4. října 2013 a prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. října 2014.

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (zákon Litevské republiky o spotřební dani, dále jen „zákon o spotřební dani“): čl. 3 odst. 27, který definuje pojem „tabák ke kouření“; čl. 3 odst. 35, který definuje pojem „doutníky a doutníčky“; čl. 3 odst. 36, který stanoví, že výrobky sestávající zcela nebo zčásti z tabákových náhražek jsou považovány za tabák ke kouření; a čl. 31 odst. 2, který stanoví sazbu spotřební daně z tabáku ke kouření.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 V letech 2012 až 2015 navrhovatel (podnik se sídlem v Litvě, který se mimo jiné zabývá maloobchodním prodejem řady tabákových výrobků) dovážel do Litevské republiky různá množství tabáku do vodní dýmky sestávajícího se z tabákových výrobků obsahujících tabák (do 24 %), cukrový sirup (47 %), glycerin jako zvlhčující přísadu (27 %), aromata (2 %) a sorban draselný jako konzervační látku (méně než 1 g na kg) (dále jen „sporný výrobek“), v baleních o hmotnosti 50 nebo 250 g.
- 2 V příslušných prohlášeních bylo toto zboží zařazeno podle kombinované nomenklatury účinné v dané době do podpoložky KN 2403 11 00 jako „tabák do vodní dýmky“ a dodatečně do vnitrostátního kódu X203 jako „tabák ke kouření podléhající spotřební dani podle čl. 31 odst. 2 zákona o spotřební dani“.
- 3 Tabák do vodní dýmky je tabákový výrobek distribuovaný navrhovatelem a nakupovaný spotřebiteli za účelem kouření. Tento výrobek je určen k použití ve vodních dýmkách a kouř k inhalaci vzniká spalováním nebo zahříváním tohoto výrobku, to znamená, že kouř, který má být vdechován, vzniká z doutnání všech složek (látek) sporného výrobku současně; dotčený výrobek lze kouřit v nezměněném stavu, zatímco cukrový sirup, tabák a aromata, které obsahuje, jsou v zásadě určeny k tomu, aby kouři dodávaly určitou chuť.
- 4 Po přezkoumání elektronických dovozních prohlášení předložených společností celní orgán pro kraj Vilnius zjistil, že navrhovatel uvedl (čistou) hmotnost sporného výrobku, který neodpovídá údajům obsaženým na fakturách a přepravních dokladech, jelikož navrhovatel deklaroval pouze (čistou) hmotnost tabáku obsaženého ve sporném výrobku, tj. čistou hmotnost jedné složky, a nikoli čistou hmotnost sporného přípravku jako celku. Vzhledem k tomu, že měl za to,

že v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva musí být za tabák podléhající spotřební dani považován celý sporný výrobek, a nikoli pouze tabák, který je v něm obsažen, tento krajský daňový orgán v rámci zprávy o daňové kontrole ze dne 23. srpna 2017 (dále jen „zpráva“) vypočítal, že společnost bude muset dodatečně zaplatit spotřební daň ve výši 1 308 750,28 EUR, DPH při dovozu ve výši 274 837,74 EUR, úroky z prodlení z důvodu opožděné platby spotřební daně ve výši 512 513 EUR a úroky z prodlení za opožděnou platbu DPH při dovozu ve výši 43 532 EUR. Dále společnosti uložil pokutu ve výši 158 359 EUR.

- 5 Rozhodnutím ze dne 14. listopadu 2017 odpůrce v návaznosti na přezkum odvolání podaného proti tomuto rozhodnutí celního orgánu pro oblast Vilnius, zprávu potvrdil a odmítl vyhovět žádosti společnosti o prominutí úroků z prodlení a uložené pokuty.
- 6 Vzhledem k tomu, že navrhovatel nesouhlasil s rozhodnutími daňových orgánů a mimo jiné se domníval, že by spotřební daň měla být vybírána pouze z tabáku obsaženého ve sporném výrobku, a nikoliv ze sporného výrobku jako celku, podal proti těmto rozhodnutím odvolání k Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky, Litva) (dále jen „Komise pro daňové spory“), která potvrdila výši daně vypočtenou ve zprávě a uložila jí povinnost zaplatit, avšak prominula společnosti uložené úroky z prodlení.
- 7 Vzhledem k tomu, že Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správní soud ve Vilniusu, Litva) v rámci přezkumu daňového sporu týkajícího se rozhodnutí krajského daňového orgánu, odpůrce a Komise pro daňové spory, tato rozhodnutí rovněž potvrdil, navrhovatel podal odvolání k Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy, Litva).

Stručné shrnutí odůvodnění podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

K posouzení skutečnosti, že sporný výrobek se „sklád[á] [...] částečně z jiných látek než z tabáku“ ve smyslu čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64

- 8 Unijní normotvůrce v čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64 nestanoví, které „jiné látky“ musí výrobek obsahovat, aby byl považován za tabákový výrobek.
- 9 Pokud jde o tento aspekt, může se nejprve zdát, že se tento pojem nevztahuje na jakékoli látky, ale pouze na látky, které nahrazují tabák v určitém tabákovém výrobku, tj. látky, které mají stejný účel (plní stejnou funkci) jako tabák v konkrétním výrobku. Není totiž pochyb o tom, že například v případě cigaret cigaretové papíry nejsou takovými „jinými látkami“ pro účely použití čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64.
- 10 Jiné látky než tabák, které jsou obsaženy v tabáku do vodní dýmky, jak je definován mimo jiné v poznámce k položkám 1 kapitoly 24 KN, jsou běžné složky takového výrobku a jejich přítomnost odpovídá očekávání spotřebitelů.

Za předpokladu, že se posuzovaný pojem („jiné látky“) používá k označení látek nahrazujících tabák ve výrobku, je třeba zkoumat, zda sporný výrobek, bez ohledu na podíl tabáku a jiných látek v něm, skutečně spadá do působnosti čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64.

- 11 Tabák obsažený v tabákovém výrobku určeném ke kouření je totiž spalován nebo zahříván tak, aby vznikl kouř určité chuti k inhalaci. V tomto ohledu navrhovatel nepochybně skutečnost, že cukrový sirup a aromata obsažená ve sporném výrobku jsou primárně určeny k tomu, aby tomuto kouři dodávaly určitou příchut', tedy v tomto smyslu tyto látky obsažené ve sporném výrobku jsou v zásadě používány ke stejným účelům, jako je tabák, který je v něm obsažen.
- 12 Navíc vzhledem k tomu, že směrnice 2011/64 neposkytuje jasnou definici pojmu „jiné látky“, je možné tvrdit, že tato slova jsou zde užívána v nejširším možném smyslu, to znamená pro všechny látky bez ohledu na jejich účel a jejich vztah k tabáku obsaženému ve výrobku.
- 13 Vzhledem k výše uvedenému je nejprve třeba položit Soudnímu dvoru první předběžnou otázku.

K posouzení sporného výrobku jako výrobku splňujícího kritéria pro „tabák ke kouření“

- 14 Dále je třeba v rámci přezkumu otázky, zda sporné výrobky splňují kritéria uvedená v čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64 (jak při výkladu samotného ustanovení, tak i ve spojení s čl. 2 odst. 2 této směrnice), nejprve uvést, že tyto výrobky jsou „vhodné ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) (v tomto ohledu viz zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, body 30 až 32), jakož i to, že tyto výrobky „je možné kouřit“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. b).
- 15 Článek 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64 rovněž stanoví druhé povinné kritérium, a to, že tabák ke kouření je tabák „řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek“.
- 16 Z údajů shromážděných ve věci v původním řízení vyplývá, že není pochyb o tom, že tabák obsažený ve sporném výrobku je „dělený“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. Tabák obsažený ve sporném výrobku určený ke kouření bez dalšího zpracování a používaný spotřebiteli jako výrobek obsahující nikotin, je v případě kouření používán pro svůj hlavní a základní účel, kterým je získat prostřednictvím spalování nebo zahřívání kouř obsahující nikotin určený k inhalaci.
- 17 Systematický výklad ustanovení směrnice 2011/64 ukazuje, že spotřební daň musí platit pro všechny tabákové výrobky, tedy pro příslušné výrobky, včetně výrobků považovaných za tabák ke kouření, a nikoli pro tabák v něm obsažený (specifické množství tabáku). To pak vede k závěru, že v takovém případě, jako je případ ve věci v původním řízení, nemohou ostatní látky obsažené ve sporném výrobku

mít za následek to, že celý výrobek nebude posuzován jako tabák ke kouření ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64.

- 18 Opačné posouzení by pravděpodobně bylo neslučitelné s cíli dotčené směrnice, jak jsou uvedeny v bodech 2 a 9 odůvodnění této směrnice, a nesplnilo by požadavek, aby byly různé kategorie tabákových výrobků definovány na základě kritérií týkajících se jejich vlastností a způsobu použití (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. dubna 2019, *Skonis ir kvapas*, C-638/17, EU:C:2019:316, bod 41).
- 19 Druhá otázka je tedy předložena Soudnímu dvoru za účelem potvrzení nebo vyvrácení tohoto posouzení.

K zařazení sporného výrobku podle čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64

- 20 Pokud Soudní dvůr odpoví na předchozí otázku záporně, to znamená, že i s ohledem na takové okolnosti, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, je třeba se zaměřit na sporný výrobek jako celek (všechny látky, z nichž se sporná směs skládá), a aby byl výrobek považován za tabák ke kouření za účelem uvalení spotřební daně, je třeba nejprve přezkoumat, zda je splněna podmínka stanovená v čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64 (že jde o „řezaný nebo jinak dělený tabák“).
- 21 Jak uvedl Soudní dvůr, vzhledem k chybějící definici výrazů „řezaný“ a „dělený“ v této směrnici je nutné pro určení jejich smyslu vycházet z jejich obecného a obecně uznávaného významu; první z těchto výrazů, jejichž obvyklý význam je velmi široký, přitom označuje zejména výsledek činnosti, kterou se odstraňuje část nebo kousek něčeho za použití ostrého nástroje, a druhý pak výsledek činnosti spočívající v rozkouskování či rozdělení (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, bod 28).
- 22 Vzhledem k tomu, že sporný výrobek je směsí, bylo by logické předpokládat, že při zkoumání kritéria „řezání“ nebo „dělení“ pro účely čl. 2 odst. 2 nebo čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64 by mělo být provedeno posouzení látek, z nichž je výrobek složen.
- 23 Co se týče tohoto posledního aspektu, lze s ohledem na různé jazykové verze čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64 (například anglické znění „otherwise split“ nebo francouzské znění „fractionné d’une autre façon“) mít za to, že dotčené látky jiné než tabák (cukrový sirup, glycerin, aroma a uvedená konzervační látka) mohou splňovat dotčená kritéria, a to bez ohledu na skutečnost, že sporný výrobek je složen převážně z tekutých (viskózních) a obvykle jemných látek. Tento názor by mohl být v souladu s výkladem uvedeným v bodě 24 rozsudku Soudního dvora ve věci *Eko-Tabak*, že pojem „tabák ke kouření“ nelze vykládat restriktivně.
- 24 Na druhou stranu látky jiné než tabák také umožňují zaujmout stanovisko opačné, pokud jde o to, zda může být míchání obvykle tekutých nebo jinak jemných látek nebo rozdělení konečné směsi do menších množství považováno za „řezání“ nebo „dělení“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64. Pojem definující

výrobek podléhající spotřební dani musí být skutečně objektivní, což je důvodem, proč by hodnocení dotčeného kritéria („řezaný“ nebo „dělený“) nemělo záviset na tom, zda existuje větší množství tekutin nebo jinak běžně jemných látek použitých při výrobě sporného výrobku.

- 25 Rovněž je třeba přezkoumat, zda sporné výrobky mají vlastnosti tabáku ke kouření uvedené v čl. 5 odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64. Bod 8 odůvodnění směrnice 2011/64 mimo jiné stanoví, že „[tabákový odpad] [by měl být] jasně definován“, což vede k závěru, že pojem „tabákový odpad“ uvedený v tomto bodě odůvodnění nemůže být vykládán extenzivně. Proto samotný sporný výrobek, i když je určen k maloobchodnímu prodeji, nemá být považován za odpad nebo jako vedlejší produkt; ani neexistují žádné údaje, podle kterých by jednotlivé složky sporného výrobku mohly být za odpad nebo vedlejší produkt považovány.
- 26 Nicméně vzhledem k nedostatku judikatury Soudního dvora však skutečnost, že se sporný výrobek vyrábí zpracováním tabáku, tedy smícháním s jinými látkami, nedovoluje vyloučit možnost, aby tento výrobek, který obsahuje pouze 24 % tabáku, byl považován za vedlejší produkt získaný zpracováním tabáku ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64.
- 27 Třetí předběžná otázka se proto předkládá s cílem rozptýlit tyto pochybnosti, které vyvstaly.

K pojmu „tabákové náhražky“

- 28 Pokud by Soudní dvůr odpověděl na třetí předběžnou otázku kladně a potvrdil, (1) že na poměry v tomto sporu dopadá čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64, a (2) že rozhodnutí o tom, zda má být sporný výrobek považován za tabák ke kouření, je třeba učinit na základě přezkoumání toho, zda jsou kritéria uvedená v čl. 5 odst. 1 splněna nejen v případě tabáku, ale také v případě ostatních složek, vyvstane v důsledku sporu v původním řízení rovněž otázka případného nedostatečného provedení směrnice 2011/64 do vnitrostátního práva. Otázkou je konkrétně to, zda je čl. 3 odst. 36 zákona o spotřební dani týkající se výrobků považovaných za tabák ke kouření, slučitelný s čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/64.
- 29 Vždyť toto ustanovení unijního práva definující složení výrobku odkazuje na „jiné látky“, zatímco vnitrostátní právní úprava používá pojem „tabákové náhražky“.
- 30 Současná fáze řízení v projednávané věci důvodně vede k závěru, že tento pojem („tabákové náhražky“) odpovídá pojmu použitému v KN.
- 31 Tento senát souhlasí s tím, že ustanovení směrnice 2011/64, která vymezují výrobek podléhající spotřební dani, neodkazují na KN (v této věci viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. dubna 2019, *Skonis ir kvapas*, C-638/17, EU:C:2019:316, bod 46). V daném případě je však obsah ustanovení KN relevantní pro použití vnitrostátních ustanovení a pro rozhodnutí o tom, jaký dopad může mít případný nedostatek při provádění unijních právních předpisů na povinnosti navrhovatele.

- 32 Navrhovatel sporné výrobky zařadil do podpoložky 2403 11 00 KN jako „tabák do vodní dýmky specifikovaný v poznámce k položkám 1 této kapitoly“. V této poznámce se uvádí, že „[p] ro účely položky 2403 11 se výrazem ‚tabák do vodní dýmky‘ rozumí tabák určený ke kouření ve vodní dýmce, který sestává ze směsi tabáku a glycerolu, též obsahující aromatické oleje a výtažky, melasy nebo cukr a též s příchutí ovoce.“
- 33 Výše uvedená podpoložka je zařazena do čísla 2403 KN „tabák ke kouření, též obsahující tabákové náhražky v jakémkoliv poměru“.
- 34 To vede k závěru, že *celý* tabák do vodní dýmky definovaný ve výše uvedené poznámce k položkám 1 je považován za tabák ke kouření a že složky jiné než tabák uvedené v této poznámce (glycerol/glycerin, cukr, melasa atd.) se za „tabákové náhražky“ nejspíše nepovažují.
- 35 To je částečně potvrzeno druhou větou poznámky k podpoložce KN 2403 11 00 („[d]o této položky však nepatří výrobky neobsahující tabák určené ke kouření ve vodní dýmce“) a vysvětlivkami ke KN (Úř. věst. 2019, C 119, s. 1, dále jen „vysvětlivky“) k podpoložce 2403 99 90 KN, podle nichž do této podpoložky patří „výrobek určený ke kouření (například ‚tabák do vodní dýmky‘), sestávající zcela z tabákových náhražek *a látek jiných než tabák*“.
- 36 Skutečnost, že pro účely KN „tabákové náhražky“ zahrnují látky, jejichž účelem je nahradit tabák (obvykle) obsažený ve výrobku, potvrzuje nejen jazykový význam tohoto pojmu, ale (částečně) také vysvětlivky k podpoložce 2402 90 00 KN, v nichž je uvedeno, že „[d]o této podpoložky patří doutníky, doutníky s odříznutými konci, doutničky a cigarety, složené zcela z tabákových náhražek, např. cigarety vyrobené ze speciálně připravených listů odrůd hlávkového salátu a neobsahující ani tabák, ani nikotin.“
- 37 Za těchto okolností je rovněž třeba položit Soudnímu dvoru čtvrtou předběžnou otázku.
- 38 Odpovědi na tyto otázky budou mít významný dopad na projednávaný případ, neboť budou podmínkou pro přezkum vnitrostátních právních předpisů za účelem stanovení daňových povinností žadatele.