

C-674/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för mottagande:**

10 september 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

4 september 2019

Klagande:

”Skonis ir kvapas” UAB

Motpart:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen

Förevarande överklagande gäller en skattetvist mellan ”Skonis ir kvapas” UAB, ett privat aktiebolag, och skattemyndigheten avseende beräkning av punktskatt och mervärdesskatt på importerade varor. Parterna tvistar i princip om huruvida den vattenpipstobak som klaganden importerar ska betraktas som röktobak, och därmed att punktskatt ska utgå på produkten som helhet (det vill säga på alla beståndsdelar i den), eller om punktskatt bara ska utgå på den tobak som ingår i produkten.

Saken i det nationella målet och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkningsen av artiklarna 2.2 och 5.1 i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (nedan kallat direktiv 2011/64), tolkningen av rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma

tulltaxan och tolkningen av bestämmelserna i Kombinerade nomenklaturen (nedan kallad KN) som anges i bilaga 1 till Gemensamma tulltaxan.

Artikel 267 tredje stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Ska artikel 2.2 i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror tolkas så, att vattenpipstobak, såsom den som är aktuell i detta fall (det vill säga som består av tobak (till högst 24 procent), sockersirap, glycerin, aromämnen och konserveringsmedel), ska anses ”delvis bestå... av andra ämnen än tobak” vid tillämpningen av denna bestämmelse?

2) Ska artikel 5.1 i direktiv 2011/64/EU, inbegripet i de fall där denna ska läsas jämförd med artikel 2.2 i samma direktiv, tolkas så, att när den tobak som ingår i en blandning som är avsedd att rökas – i detta fall vattenpipstobak (den omtvistade produkten i det mål som är föremål för prövning) – uppfyller kriterierna i artikel 5.1 i direktiv 2011/64/EU, ska hela blandningen anses utgöra röktobak, oavsett de övriga ämnen som ingår i blandningen?

3) Om fråga 2 besvaras nekande, ska artikel 2.2 och/eller artikel 5.1 i direktiv 2011/64/EU tolkas så, att hela den omtvistade produkten, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som tillverkas genom att blanda finskuren tobak med annan vätska och normalt finfördelade ämnen (sockersirap, glycerin, aromämnen och konserveringsmedel) ska betraktas som röktobak vid tillämpningen av detta direktiv?

4) Om fråga 2 besvaras nekande och frågorna 1 och 3 besvaras jakande, ska bestämmelserna i nummer 2403 i Kombinerade nomenklaturen i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1006/2011 av den 27 september 2011, kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 927/2012 av den 9 oktober 2012, kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1001/2013 av den 4 oktober 2013, och kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1101/2014 av den 16 oktober 2014, tolkas så, att beståndsdelar i vattenpipstobak såsom 1) sockersirap, 2) aromämnen, och/eller 3) glycerin, inte ska anses utgöra ”tobaksersättning”?

Anförda unionsbestämmelser

Skälen 2 och 9 och artiklarna 2.2, 5.1 och 14.1 b i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror.

Kapitel 24 i avsnitt IV i del 2 i Kombinerade nomenklaturen i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1006/2011 av den 27 september 2011, kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 927/2012 av den 9 oktober 2012, kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1001/2013 av den 4 oktober 2013, och kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1101/2014 av den 16 oktober 2014.

Anförda nationella bestämmelser

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Republiken Litauens lag om punktskatt): Artikel 3.27, där begreppet ”röktobak” definieras, artikel 3.35, där begreppet ”cigarrer och cigariller” definieras, artikel 3.36, vari anges att produkter som helt eller delvis består av tobaksersättning ska anses utgöra röktobak, och artikel 31.2, som fastställer skattesatsen för den punktskatt som ska utgå på röktobak.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Under åren 2012 till 2015 importerade klaganden (ett företag med säte i Litauen som, bland annat, bedriver detaljhandel med ett antal tobaksprodukter) olika mängder vattenpipstobak till Republiken Litauen, vilken bestod av tobaksprodukter som innehöll tobak (till högst 24 procent), sockersirap (47 procent), glycerin som fuktbevarande medel (27 procent), aromämnen (2 procent) och kaliumsorbat som konserveringsmedel (mindre än 1 g per kg) (nedan kallad den omtvistade produkten) i förpackningar om 50 g eller 250 g.
- 2 I deklARATIONERNA avseende dessa importer klassificerades dessa produkter enligt nummer 2403 11 00 i KN i dess dåvarande lydelse som ”vattenpipstobak” och vidare enligt det nationella numret X203 som ”röktobak på vilken punktskatt ska utgå enligt artikel 31.2 i lagen om punktskatt”.
- 3 Vattenpipstobak är en tobaksprodukt som återförsäljs av klaganden och förvärvas av konsumenter i avsikt att rökas. Produkten är avsedd att användas i vattenpipor och den rök som ska inandas skapas genom att bränna eller värma produkten, det vill säga den rök som ska inandas skapas när samtliga beståndsdelar (ämnen) i den omtvistade produkten glöder samtidigt. Produkten i fråga kan rökas som den är och sockersirapen, tobaken och aromämnena som ingår i produkten är i huvudsak avsedda att ge röken en viss smak.
- 4 Efter att ha undersökt bolagets elektroniska importdeklARATIONER fann tullmyndigheten för regionen Vilnius att den (netto)vikt som klaganden hade angett för den omtvistade produkten inte motsvarade de uppgifter som hade angetts på fakturor och förpackningsdokumentation, då klaganden endast hade deklarerat (netto)vikten för den tobak som ingick i den omtvistade produkten, det

vill säga nettovikten på en beståndsdel, och inte nettovikten på den omtvistade produkten i sin helhet. Den regionala skattemyndigheten ansåg att hela den omtvistade produkten – och inte bara den tobak som produkten innehöll – skulle behandlas som punktskattepliktig röktaobak enligt nationell rätt och fastställde därför, enligt en kontrollrapport av den 23 augusti 2017 (nedan kallad rapporten) att bolaget var skyldigt att betala ytterligare punktskatt med 1 308 750,28 euro, mervärdesskatt med 274 837,74 euro, dröjsmålsränta på den utestående punktskatten med 512 513 euro och dröjsmålsränta på den utestående mervärdesskatten med 43 532 euro. Skattemyndigheten utdömde också böter för bolaget med 158 359 euro.

- 5 I beslut av den 14 november 2017 fastställde motparten, efter att ha prövat överklagandet av det beslut som fattats av tullmyndigheten för regionen Vilnius, rapporten och avslag bolagets yrkande om att undantas från den dröjsmålsränta och de böter som hade utdömts.
- 6 Klaganden, som ansåg att skattemyndighetens beslut var felaktiga och, bland annat, menade att punktskatten endast skulle utgå på den tobak som den omtvistade produkten innehöll och inte på den omtvistade produkten i sin helhet, överklagade dessa beslut till Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (litauiska regeringens kommission för skattetvister) som fastställde de belopp som skulle utgå i skatt enligt rapporten, men beslutade att undanta bolaget från den dröjsmålsränta som hade utdömts.
- 7 Då Vilniaus apygardos administracinis teisma (Vilnius regionala förvaltningsdomstol), vid sin prövning av skattetvisten angående besluten från den regionala skattemyndigheten, motparten och kommissionen för skattetvister, också fastställde dessa beslut, överklagade klaganden domen till Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol).

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Huruvida det ska anses att den omtvistade produkten ”delvis består av andra ämnen än tobak” i den mening som avses i artikel 2.2 i direktiv 2011/64

- 8 Unionslagstiftaren har i artikel 2.2 i direktiv 2011/64 inte angett vilka ”andra ämnen” som produkten måste innehålla för att den ska anses utgöra en ”tobaksvara”.
- 9 Med avseende på denna aspekt förefaller detta begrepp vid första påseendet inte omfatta vilka ämnen som helst, utan endast ämnen som utgör tobaksersättning i en viss tobaksvara, det vill säga ämnen som har samma syfte (utför samma funktion) som tobak i en viss produkt. Vad gäller cigaretter är det exempelvis helt klart att cigarettpapper inte är ett ”annat ämne” i den mening som avses i artikel 2.2 i direktiv 2011/64.

- 10 Andra ämnen än tobak som ingår i vattenpipstobak enligt definitionen, bland annat, i anmärkning 1 till undernummer i kapitel 24 i KN är de vanliga ingredienserna i en sådan produkt och konsumenterna förväntar sig att dessa ska finnas i produkten. Om man därför förutsätter att det omtvistade begreppet (”andra ämnen”) används för att hänvisa till ämnen som ersätter tobaken i produkten, är det nödvändigt att undersöka huruvida den omtvistade produkten, oavsett vilka andelar som utgörs av tobak och andra ämnen, faktiskt omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.2 i direktiv 2011/64.
- 11 Emellertid bränns eller värms tobak i en tobaksprodukt som är avsedd för rökning, för att den ska avge rök av en viss smak som ska andas in. I detta avseende har klaganden inte bestritt att sockersirapen och aromämnen som ingår i den omtvistade produkten framför allt är avsedda att ge denna rök en viss smak, det vill säga i denna bemärkelse används de ämnen som ingår i den omtvistade produkten i huvudsak i samma syfte som den tobak som ingår i produkten.
- 12 Eftersom direktiv 2011/64 inte innehåller en tydlig definition av begreppet ”andra ämnen” kan det också anföras att dessa ord här har använts i vidast möjliga bemärkelse, det vill säga, så att de omfattar alla ämnen oavsett vad deras syfte är och vilket förhållande de har till den tobak som finns i produkten.
- 13 Mot bakgrund av det föregående ska fråga 1 hänskjutas till domstolen för förhandsavgörande.

Huruvida det ska anses att den omtvistade produkten uppfyller kriterierna för ”röktobak”

- 14 Därefter ska först anmärkas, med avseende på bedömningen av huruvida den omtvistade produkten uppfyller kriterierna i artikel 5.1 i direktiv 2011/64 (såväl när den tolkas för sig, som när den tolkas jämförd med artikel 2.2 i samma direktiv), att den ”går att röka utan ytterligare industriell beredning” i den mening som avses i artikel 5.1 a (se, bland annat, dom av den 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkterna 30–23) och att den också ”går att röka” i den mening som avses i artikel 5.1 b.
- 15 Artikel 5.1 a i direktiv 2011/64 innehåller också ett ytterligare obligatoriskt kriterium, nämligen att röktobak ska vara en produkt ”som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor”.
- 16 Det framgår tydligt av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att tobaken i den omtvistade produkten har ”strimlats” i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64. När den röks används den tobak som ingår i den omtvistade produkten som är avsedd att rökas utan ytterligare beredning och används av konsumenterna som en nikotinhaltig produkt, för sitt huvudsakliga och främsta syfte, nämligen att skapa, genom att bränna eller värma, nikotinhaltig rök som är avsedd att inandas.

- 17 En systematisk analys av bestämmelserna i direktiv 2011/64 visar att punktskatt ska tas ut på alla tobaksvaror, det vill säga på de relevanta produkterna, inbegripet de som anses vara rökto bak, och inte den tobak som ingår i dem (den särskilda mängden tobak). Detta leder i sin tur till slutsatsen att andra beståndsdelar i den omtvistade produkten, i ett mål som det nationella målet, troligtvis inte skulle kunna göra att produkten som helhet inte kan betraktas som rökto bak i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 2011/64.
- 18 En annan slutsats skulle sannolikt strida mot syftena för det aktuella direktivet, vilka framgår av skälen 2 och 9, och skulle inte uppfylla kravet att olika kategorier av tobaksvaror ska definieras på grundval av kriterier som gäller deras egenskaper och användningssätt (dom av den 11 april 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, punkt 41).
- 19 Fråga 2 ska därför hänskjutas till domstolen för förhandsavgörande i syfte att fastställa eller avvisa denna bedömning.

Angående den omtvistade produktens klassificering enligt artikel 5.1 i direktiv 2011/64

- 20 För det fall domstolen skulle besvara föregående fråga nekande, det vill säga om man, även mot bakgrund av omständigheter som de i det nationella målet, måste fokusera på den omtvistade produkten som helhet (alla beståndsdelar som den omtvistade blandningen består av), och, för att produkten ska anses utgöra rökto bak i den meningen att den är punktskattepliktig, är det för det första nödvändigt att undersöka huruvida villkoret i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64 ("har skurits eller på annat sätt strimlats") är uppfyllt.
- 21 Eftersom begreppen "skurits" och "strimlats" inte har definierats i detta direktiv, måste deras betydelse fastställas med ledning av deras sedvanliga och allmänt vedertagna innebörd. Med dessa begrepp, vilkas vanliga innebörd är särskilt omfattande, avses bland annat resultatet av ett ingrepp som innebär att en del eller en bit av något avlägsnas med ett vasst verktyg (det första begreppet) och resultatet av ett ingrepp som innebär att något styckas eller delas (det andra begreppet). (Dom av den 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkt 28).
- 22 Då den omtvistade produkten utgör en blandning vore det logiskt att anta man, vid bedömningen av kriteriet avseende "skurits" eller "strimlats" enligt artiklarna 2.2 och/eller 5.1 a i direktiv 2011/64, bör undersöka de ämnen som produkten består av.
- 23 Med avseende på sistnämnda aspekt är det, mot bakgrund av de olika språkversionerna av artikel 5.1 a i direktiv 2011/64 (exempelvis "otherwise split" på engelska eller "fractionné d'une autre façon" på franska), möjligt att hävda att de berörda ämnena som inte är tobak (sockersirap, glycerin, aromämnen och angivna konserveringsmedel) kan uppfylla det aktuella kriteriet, oberoende av om den omtvistade produkten huvudsakligen utgörs av vätska (trögflytande) och

normalt finfördelade ämnen. Denna uppfattning kan vara förenlig med den tolkning som har gjorts i punkt 24 i domen i målet Eko-Tabak, nämligen att begreppet ”röktobak” inte kan tolkas restriktivt.

- 24 På grundval av de ingredienser som inte är tobak går det emellertid också att göra motsatt tolkning avseende huruvida det kan anses vara att ”skära” eller ”strimla” i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64 att blanda vad som vanligtvis är vätska eller finfördelade ämnen eller fördela den slutliga blandningen i mindre mängder. Det begrepp som definierar en punktskattepliktig produkt måste vara objektivt, vilket innebär att en bedömning av det berörda kriteriet (”skurits” eller ”strimlats”) inte bör vara beroende av om en större mängd vätska eller i övrigt normalt finfördelade ämnen används för att framställa den omtvistade produkten.
- 25 Det är också nödvändigt att undersöka huruvida den omtvistade produkten har de egenskaper som kännetecknar röktobak enligt artikel 5.1 i direktiv 2011/64. I skäl 8 i direktiv 2011/64 anges bland annat att ”tobaksavfall [ska] definieras klart”, vilket medför att begreppet ”tobaksavfall” som anges i detta skäl inte kan tolkas extensivt. Det är vidare inte heller korrekt att betrakta den omtvistade produkten, trots att den är avsedd för detaljhandel, som avfall eller en biprodukt. Det finns inte heller några uppgifter som visar att enskilda ingredienser i den omtvistade produkten kan anses vara avfall eller en biprodukt.
- 26 Då den omtvistade produkten framställs genom att bearbeta tobak, det vill säga genom att blanda den med andra ämnen, går det trots vad som sagts ovan inte att utesluta, i avsaknad av praxis från domstolen, att denna produkt, som innehåller högst 24 procent tobak, skulle anses vara en biprodukt från bearbetning av tobak i den mening som avses i artikel 5.1 b i direktiv 2011/64.
- 27 Tolkningsfråga 3 ska därför hänskjutas till domstolen för förhandsavgörande i syfte att klargöra denna fråga.

Angående begreppet ”tobaksersättning”

- 28 För det fall domstolen skulle besvara fråga 3 jakande och fastställa att 1) omständigheterna i denna tvist omfattas av artikel 2.2 i direktiv 2011/64, och 2) beslutet huruvida den omtvistade produkten ska betraktas som röktobak måste fattas genom att undersöka inte bara huruvida tobaken, utan också övriga beståndsdelar, uppfyller kriterierna i artikel 5.1, uppkommer i det nationella målet också frågan huruvida direktiv 2011/64 inte har genomförts korrekt i nationell rätt. Mer specifikt är frågan huruvida artikel 3.36 i lagen om punktskatt rörande produkter som anses vara röktobak är förenlig med artikel 2.2 i direktiv 2011/64.
- 29 Denna bestämmelse i unionsrätten, som definierar sammansättningen av produkten, hänvisar till ”andra ämnen”, medan den nationella lagstiftningen använder uttrycket ”tobaksersättning”.

- 30 På nuvarande stadium i detta mål är det rimligt att dra slutsatsen att detta begrepp ("tobaksersättning") motsvarar det begrepp som har använts i KN.
- 31 Det är den hänskjutande domstolens uppfattning att bestämmelserna i direktiv 2011/64, som anger vilka produkter som är punktskattepliktiga, inte hänvisar till KN (se dom av den 11 april 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, punkt 46). I förevarande mål är innehållet i KN emellertid relevant för tillämpningen av de nationella bestämmelserna och för att fastställa hur klagandens skyldigheter skulle påverkas om unionslagstiftningen inte har genomförts korrekt i nationell rätt.
- 32 Klaganden har klassificerat den omtvistade produkten enligt undernummer 2403 11 00 i KN som "vattenpipstobak enligt anmärkning 1 till undernummer till detta kapitel". I denna anmärkning anges att "[m]ed vattenpipstobak i nr 2403 11 förstås tobak som är avsedd för rökning i en vattenpipa och som består av en blandning av tobak och glycerol, även innehållande aromatiska oljor och extrakt, melass eller socker och även smaksatt med frukt".
- 33 Ovannämnda undernummer tillhör KN-nummer 2403 "Röktobak, även innehållande tobaksersättning (oavsett mängden)".
- 34 Detta leder till slutsatsen att *all* vattenpipstobak enligt definitionen i anmärkning 1 till undernummer som angavs ovan, anses utgöra röktobak och att andra beståndsdelar än tobak som räknas upp i denna anmärkning (glycerol/glycerin, socker, melass med mera) kanske inte ska anses utgöra "tobaksersättning".
- 35 Detta bekräftas delvis genom andra meningen i anmärkningen till undernummer till KN 2403 11 00 ("... [p]rodukter utan tobak som är avsedda att rökas i en vattenpipa omfattas dock inte av detta undernummer") och Förklarande anmärkningar till KN (EUT C 119, 2019, s. 1) (nedan kallade de förklarande anmärkningarna) avseende KN 2403 99 90, som anger att detta undernummer omfattar "[p]rodukt som är avsedd att rökas (t.ex. 'vattenpipstobak') och som helt består av tobaksersättning och *andra ämnen än tobak*."
- 36 Det faktum att "tobaksersättning" enligt KN omfattar ämnen vars syfte är att ersätta den tobak som (normalt) ingår i produkten bekräftas inte bara av den språkliga betydelsen av begreppet, utan också (delvis) av de förklarande anmärkningarna till KN undernummer 2402 90 00 där det anges att "[d]etta undernummer omfattar cigarrer, cigariller och cigaretter som helt består av tobaksersättning, t.ex. cigaretter som är tillverkade av speciellt blandade blad av ett slags sallat och som innehåller varken tobak eller nikotin".
- 37 Under dessa förhållanden är det också lämpligt att hänskjuta fråga 4 till domstolen för förhandsavgörande.
- 38 Svaren på dessa frågor kommer att ha en avgörande betydelse för det mål som är föremål för prövning, eftersom de kommer att utgöra en förutsättning för

prövningen av de nationella bestämmelserna i syfte att fastställa klagandens skattskyldighet.

ARBETSDOKUMENT