

## Дело C-674/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

10 септември 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен  
административен съд, Литва)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

4 септември 2019 г.

**Жалбоподател:**

„Skonis ir kvapas“ UAB

**Отвeтник:**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų  
ministerijos (Митнически отдел към Министерство на  
финансите, Република Литва)**Предмет на главното производство**

Данъчният спор в настоящото висящо производство по обжалване е между дружеството с ограничена отговорност „Skonis ir kvapas“ UAB и данъчната администрация и касае изчисляването на акциза и на данъка върху добавената стойност при внос. По същество страните спорят дали внесеният от жалбоподателя тютюн за наргиле трябва да се счита за тютюн за пушене и дали подлежи изцяло (тоест всички негови съставни части) на облагане с акциз, или с акциз следва да се облага само тютюнът, който се съдържа в изделието.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на член 2, параграф 2 и член 5, параграф 1 от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките

на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24, наричана по-нататък „Директива 2011/64“), тълкуване на Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3) и тълкуване на разпоредбите от Комбинираната номенклатура (наричана по-нататък „КН“), съдържаща се в приложение I към Общата митническа тарифа.

Член 267, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

### Преюдициални въпроси

(1) Трябва ли член 2, параграф 2 от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн да се тълкува в смисъл, че тютюн за наргиле като разглеждания в настоящото производство (тоест, състоящ се от тютюн (до 24 %), захарен сироп, глицерин, ароматизатори и консервант) следва да се счита за „съставен[...] частично от вещества, различни от тютюн“ за целите на прилагането на тази разпоредба?

(2) Трябва ли член 5, параграф 1 от Директива 2011/64/ЕС, включително ако следва да се разглежда във връзка с член 2, параграф 2, да се тълкува в смисъл, че когато тютюнът, съдържащ се в предназначена за пушене смес — в случая тютюн за наргиле (спорното изделие в разглежданото дело) — отговаря на изброените в член 5, параграф 1 от Директива 2011/64/ЕС критерии, цялата смес трябва да се счита за тютюн за пушене, независимо от останалите вещества, които съдържа?

(3) При отрицателен отговор на втория въпрос, трябва ли член 2, параграф 2 и/или член 5, параграф 1 от Директива 2011/64/ЕС да се тълкуват в смисъл, че цялото спорно изделие като разглежданото в главното производство, получено от смесването на фино нарязан тютюн с други течни и обикновено фини вещества (захарен сироп, глицерин, ароматизатори и консервант), следва да се счита за тютюн за пушене за целите на прилагането на тази директива?

(4) При отрицателен отговор на втория въпрос и утвърдителен отговор на първия и третия въпрос, трябва ли разпоредбите от позиция 2403 от Комбинираната номенклатура в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, изменен с Регламент (ЕС) № 1006/2011 на Комисията от 27 септември 2011 г., Регламент за изпълнение (ЕС) № 927/2012 на Комисията от 9 октомври 2012 г., Регламент за изпълнение (ЕС) № 1001/2013 на Комисията от 4 октомври 2013 г. и Регламент за изпълнение (ЕС) № 1101/2014 на Комисията от 16 октомври

2014 г., да се тълкуват в смисъл, че съставки на тютюна за наргиле като (1) захарен сироп, (2) ароматизатори и/или (3) глицерин не следва да се считат за „заместители на тютюна“?

### **Приложими разпоредби от правото на Съюза**

Съображения 2 и 9 и член 2, параграф 2, член 5, параграф 1 и член 14, параграф 1, буква б) от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн.

Част втора, раздел IV, глава 24 от Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, изменен с Регламент (ЕС) № 1006/2011 на Комисията от 27 септември 2011 г., Регламент за изпълнение (ЕС) № 927/2012 на Комисията от 9 октомври 2012 г., Регламент за изпълнение (ЕС) № 1001/2013 на Комисията от 4 октомври 2013 г. и Регламент за изпълнение (ЕС) № 1101/2014 на Комисията от 16 октомври 2014 г.

### **Приложими разпоредби от националното право**

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Закон за акцизите на Република Литва): член 3, параграф 27, където се дава определение на понятието „тютюн за пушене“; член 3, параграф 35, където се дава определение на понятието „пури и пурети“; член 3, параграф 36, където се предвижда, че изделията, съставени изцяло или частично от тютюневи заместители, се считат за тютюн за пушене и член 31, параграф 2, където се определя ставката на акциза, приложима към тютюна за пушене.

### **Кратко изложение на фактите и протичане на главното производство**

- 1 Между 2012 г. и 2015 г. жалбоподателят (предприятие със седалище в Литва, което, *inter alia*, продава на дребно редица тютюневи изделия) внася в Република Литва различни количества тютюн за наргиле, а именно тютюневи изделия, съдържащи тютюн (до 24 %), захарен сироп (47 %), глицерин като овлажнител (27 %), ароматизатори (2 %) и калиев сорбат като консервант (под 1 гр./кг) (наричан по-нататък „спорното изделие“), в опаковки от 50 гр. или 250 гр.
- 2 В съответните декларации тези стоки са класирани по действащата КН за релевантния период в подпозиция 2403 11 00 като „тютюн за наргиле“ и допълнително под националния код X203 като „тютюн за пушене, подлежащ на облагане с акциз, съгласно член 31, параграф 2 от Закона за акцизите“.

- 3 Тютюнът за наргиле е тютюнево изделие, което се предлага от жалбоподателя и се купува от потребители с цел пушене. Изделието е предназначено за използване в наргилета, а вдишваният дим се получава от изгарянето или нагриването на изделието, тоест вдишваният дим се произвежда от всички, тлеещи едновременно съставки (вещества) на спорното изделие; разглежданото изделие може да бъде пушено като такова, докато основното предназначение на захарния сироп, тютюна и ароматизаторите в него е да придадат определен аромат на дима.
- 4 След като проверява електронните декларации за внос, подадени от дружеството, митническият орган на област Вилнюс установява, че за спорното изделие жалбоподателят е посочил (нетно) тегло, което не съответства на данните, съдържащите се във фактурите и документите за опаковането, тъй като жалбоподателят е декларирал само (нетното) тегло на тютюна, съдържащ се в спорното изделие, тоест нетното тегло на една съставка, а не нетното тегло на цялото спорно изделие. Като приема, че съгласно разпоредбите от националното право цялото спорно изделие — а не само тютюнът, съдържащ се в него — трябва да се третира като тютюн за пушене, подлежащ на облагане с акциз, с ревизионен акт от 23 август 2017 г. (наричан по-нататък „ревизионният акт“) областният данъчен орган изчислява, че дружеството трябва да заплати допълнително акциз в размер на 1 308 750,28 EUR, ДДС при внос в размер на 274 837,74 EUR, лихва за забава при плащането на акциза в размер на 512 513 EUR и лихва за забава при плащането на ДДС при внос в размер на 43 532 EUR. На дружеството е наложена и глоба в размер на 158 359 EUR.
- 5 След като разглежда жалбата срещу решението на митническият орган на област Вилнюс, с решение от 14 ноември 2017 г. ответникът потвърждава ревизионния акт и отхвърля искането на дружеството да бъде освободено от заплащането на лихвата за забава и наложената глоба.
- 6 Тъй като не е съгласен с решенията на данъчните органи и, *inter alia*, счита, че акцизът трябва да се начисли само върху тютюна, съдържащ се в спорното изделие, а не върху цялото спорно изделие, жалбоподателят обжалва тези решения пред Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва), която потвърждава изчислените в ревизионния акт данъчни задължения и разпорежда те да бъдат заплатени, но освобождава дружеството от плащането на лихвата за забава.
- 7 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс) разглежда данъчния спор относно решенията на областния данъчен орган, на ответника и на Комисията по данъчни спорове, и също ги потвърждава, поради което жалбоподателят подава жалба до Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва).

## Кратко резюме на основанията за запитването

*Възможността спорното изделие да „[e] съставен[о] частично от вещества, различни от тютюн“ по смисъла на член 2, параграф 2 от Директива 2011/64*

- 8 В член 2, параграф 2 от Директива 2011/64 законодателят на Съюза не уточнява какви „различни вещества“ трябва да съдържа изделието, за да се счита за обработен тютюн.
- 9 В това отношение, на първо място може да изглежда, че понятието обхваща не какви да е вещества, а само такива, които са заместители на тютюна в определено изделие от обработен тютюн, тоест вещества, които имат същото предназначение (изпълняват същата функция) като тютюна в конкретно изделие. Наистина няма съмнение, че за целите на прилагането на член 2, параграф 2 от Директива 2011/64 листчетата при цигарите например не са такова „различно вещество“.
- 10 Различни от тютюна вещества, които се съдържат в тютюна за наргиле, както е определен *inter alia* в забележка 1 към подпозициите в глава 24 от КН, са обичайните съставки на такова изделие и наличието им отговаря на очакванията на потребителите. Следователно, ако приемем, че въпросното понятие („различни вещества“) се използва за обозначаване на вещества, заместващи тютюна в изделието, то е необходимо да се изследва дали спорното изделие, независимо от съотношението между тютюна и другите вещества в него, действително попада в приложното поле на член 2, параграф 2 от Директива 2011/64.
- 11 В този смисъл тютюнът, съдържащ се в тютюнево изделие, предназначено за пушене, се изгаря или нагрява така, че да отдели дим с определен аромат, който да бъде вдишан. В това отношение жалбоподателят не оспорва факта, че захарният сироп и ароматизаторите, съдържащи се в спорното изделие, са предназначени главно да придадат на този дим определен аромат, тоест в този конкретен смисъл тези вещества, съдържащи се в спорното изделие, по същество се използват за същите цели, както съдържащият се в него тютюн.
- 12 Освен това, тъй като Директива 2011/64 не съдържа ясно определение на понятието „различни вещества“, може да се твърди, че в нея тези думи са използвани във възможно най-широкия им смисъл, тоест като обхващащи всички вещества, независимо от тяхното предназначение и връзката им с тютюна, който се съдържа в изделието.
- 13 С оглед на гореизложеното от Съда най-напред следва да бъде поискан отговор на първия преюдициален въпрос.

*Възможността спорното изделие да отговаря на критериите за „тютюн за пушене“*

- 14 На следващо място, при проверката дали спорните изделия отговарят на критериите, изброени в член 5, параграф 1 от Директива 2011/64 (прилаган както самостоятелно, така и във връзка с член 2, параграф 2 от нея), най-напред трябва да се отбележи, че те „мо[гат] да се пуш[ат] в този вид, без да е необходима допълнителна индустриална обработка“ по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) (вж. в това отношение, *inter alia*, решение на Съда от 6 април 2017 г., *Еко-Табак*, C-638/15, EU:C:2017:277, т. 30—32), и че също така „могат да се пушат“ по смисъла на член 5, параграф 1, буква б).
- 15 В член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 се въвежда и втори задължителен критерий, а именно, че тютюнът за пушене е изделие, „което е нарязан[о] или раздробен[о] по друг начин, усукан[о] или пресован[о] на плочки“.
- 16 Предвид събраните в главното производство данни, не може да има съмнение, че съдържащият се в спорното изделие тютюн е „раздробен“ по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64. При пушене тютюнът, съдържащ се в спорното изделие, предназначено за пушене без да е необходима допълнителна обработка и използвано от потребителите като изделие, съдържащо никотин, се използва за своето главно и основно предназначение, а именно чрез горене или нагриване да се получи дим, който съдържа никотин, предназначен за вдишване.
- 17 Системният анализ на разпоредбите от Директива 2011/64 показва, че акцизът трябва да се начислява върху целия обработен тютюн, тоест върху съответните изделия, включително тези, които се считат за тютюн за пушене, а не върху съдържащия се в тях тютюн (конкретното количество тютюн). Това съответно води до заключението, че в случай като този в главното производство наличието на други съставни елементи в спорното изделие вероятно не може да попречи цялото изделие да бъде счтено за тютюн за пушене по смисъла на член 5, параграф 1 от Директива 2011/64.
- 18 Противният извод навярно би се оказал несъвместим с целите на разглежданата директива, както са посочени в съображения 2 и 9, и няма да отговаря на изискването различните категории обработен тютюн да се определят по критерии, свързани с техните характеристики и използването им (решение на Съда от 11 април 2019 г., *Skonis ir kvaras*, C-638/17, EU:C:2019:316, т. 41).
- 19 Целта на отправянето на втория преюдициален въпрос до Съда съответно е този извод да се потвърди или отхвърли.

*Класификацията на спорното изделие съгласно член 5, параграф 1 от Директива 2011/64*

- 20 Ако Съдът отговори отрицателно на горния въпрос, тоест че дори и при обстоятелства като тези в главното производство, трябва да се съсредоточим върху спорното изделие като цяло (всички вещества, от които се състои

спорната смес), то, за да се счита изделието за тютюн за пушене за целите на облагането му с акциз, преди всичко е необходимо да се изследва дали е спазено условието, предвидено в член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 („нарязан или раздробен по друг начин“).

- 21 Съдът приема, че при липсата на дефиниции на термините „нарязан“ и „раздробен“ в тази директива, за да се определи обхватът им, следва да се разгледа техният обичаен и общоприет смисъл; тези термини обаче, чийто обичаен смисъл е особено широк, посочват, *inter alia*, що се отнася до първия от тях, резултата от действия, представляващи откъсване на част или на парче от даден предмет с режещ инструмент, а що се отнася до втория — резултата от действия, представляващи раздробяване или разделяне на даден предмет (решение на Съда от 6 април 2017 г., *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, т. 28).
- 22 Спорното изделие представлява смес, поради което би било логично да предположим, че при разглеждането на критерия за „рязане“ или „раздробяване“ за целите на член 2, параграф 2 и/или член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 трябва да се преценят веществата, от които е съставено изделието.
- 23 Що се отнася до последния аспект, като се имат предвид текстовете на различните езици на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 (например на английски „*otherwise split*“ или на френски „*fractionné d’une autre façon*“), е възможно да се приеме, че в случая веществата, различни от тютюна (захарен сироп, глицерин, ароматизатори и споменатият консервант), могат да отговарят на въпросния критерий, независимо от факта, че спорното изделие се състои предимно от течни (лепкави) и обикновено фини вещества. Това виждане може да е в съответствие с даденото в точка 24 от решението на Съда по дело *Eko-Tabak* тълкуване, че понятието „тютюн за пушене“ не може да се тълкува ограничително.
- 24 От друга страна, различните от тютюна съставки правят възможно възприемането и на противното становище относно това дали смесването на обикновено течни или други фини вещества или разделянето на крайната смес на по-малки количества може да се счита за „нарязане“ или „раздробяване“ по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64. Всъщност понятието, съгласно което се определя дали дадено изделие подлежи на облагане с акциз, трябва да бъде обективно, поради което оценката на въпросния критерий („нарязан“ или „раздробен“) не трябва да зависи от това дали има по-голямо количество течни или други обикновено фини вещества, използвани при обработката на спорното изделие.
- 25 Необходимо е също така да се изследва дали спорните изделия имат характеристиките на тютюн за пушене, изброени в член 5, параграф 1, буква б) от Директива 2011/64. В съображение 8 от Директива 2011/64 *inter alia* се

предвижда, че „[трябва] да се даде ясно определение за отпадъците от тютюн“, което води до заключението, че понятието „отпадъци от тютюн“, посочено в това съображение, не може да се тълкува разширително. От своя страна, макар да е предназначено за търговия на дребно, самото спорно изделие не трябва да се счита за отпадък или за вторичен продукт; няма данни също така, че отделните съставки на спорното изделие могат да се считат за такива.

- 26 С оглед на изложеното, при липсата на практика на Съда, фактът, че спорното изделие се произвежда чрез обработка на тютюн, тоест чрез смесването му с други вещества, не позволява да се изключи възможността това изделие, съдържащо само до 24 % тютюн, да се счита за вторичен продукт, получен при обработката на тютюн, по смисъла на член 5, параграф 1, буква б) от Директива 2011/64.
- 27 Третия преюдициален въпрос съответно е отправен, за да се разсеят възникналите съмнения.

*Понятието „заместители на тютюна“*

- 28 Ако Съдът отговори утвърдително на третия въпрос и потвърди, (1) че за правоотношенията в този спор се прилага член 2, параграф 2 от Директива 2011/64 и (2) че решението дали спорното изделие се счита за тютюн за пушене трябва да бъде взето след проучване дали изброените в член 5, параграф 1 критерии са налице не само за тютюна, но и за останалите съставни вещества, в главното производство възниква въпросът и за възможното неправилно транспониране на Директива 2011/64 в националното законодателство. По-специално въпросът е дали член 3, параграф 3б от Закона за акцизите, отнасящ се за изделия, считани за тютюн за пушене, е съвместим с член 2, параграф 2 от Директива 2011/64.
- 29 В тази разпоредба от законодателството на Съюза, където се дефинира състава на изделието, всъщност се говори за „различни вещества“, докато в националното законодателство се използва терминът „заместители на тютюн“.
- 30 Настоящият етап на производството в случая логично води до заключението, че това понятие („заместители на тютюна“) съответства на използваното в КН.
- 31 Настоящият състав счита, че разпоредбите от Директива 2011/64, в които се дава определение на изделията, подлежащи на облагане с акциз, не препращат към КН (вж. в този смисъл решение на Съда от 11 април 2019 г., *Skonis ir kvaras*, C-638/17, EU:C:2019:316, т. 46). В конкретния случай обаче съдържанието на разпоредбите от КН е от значение за прилагането на националните разпоредби и за определянето на последиците за задълженията на жалбоподателя от възможното неправилно транспониране на законодателството на Съюза.



- 32 Жалбоподателят е класифицирал спорното изделие съгласно КН в подпозиция 2403 11 00 като „тютюн за наргиле, упоменат в забележка 1 към подпозициите към настоящата глава“. Тази забележка гласи, че „[п]о смисъла на подпозиция 2403 11 под „тютюн за наргиле“ се разбира тютюн, предназначен за пушене с наргиле, който се състои от смес на тютюн и глицерол, дори съдържаща ароматни масла и екстракти, меласа или захар и дори с аромат на плодове [...]“.
- 33 Горната подпозиция е част от позиция 2403 от КН „тютюн за пушене, дори съдържащ заместители на тютюна във всякакво съотношение“.
- 34 Това води до заключението, че *целият* тютюн за наргиле, както е дефиниран в посочената по-горе забележка 1 към подпозициите, се счита за тютюн за пушене и че съставните вещества, различни от тютюна, изброени в тази забележка (глицерол/глицерин, захар, меласа и т.н.) вероятно не трябва да се разглеждат като „заместители на тютюна“.
- 35 Това отчасти се потвърждава и от второто изречение в забележката към подпозиция 2403 11 00 от КН („... продуктите без съдържание на тютюн, предназначени за пушене с наргиле, се изключват от настоящата подпозиция“) и от Обяснителните бележки към КН (ОВ С 119, 2019 г., стр. 1) (наричани по-нататък „обяснителните бележки“) относно подпозиция 2403 99 90 от КН, съгласно които към тази подпозиция принадлежи „[п]родукт за пушене (например „тютюн за наргиле“), съставен изцяло от заместители на тютюна и *вещества, различни от тютюна*“.
- 36 Фактът, че за целите на КН понятието „заместители на тютюна“ включва вещества които, предвид целта на употребата им, са предназначени за заместване на тютюна, (обикновено) съдържащ се в изделието, се потвърждава не само от езиковото значение на това понятие, но и (отчасти) от обяснителните бележки към подпозиция 2402 90 00 от КН, според които „[к]ъм тази подпозиция принадлежат пурите[ (включително тези с отрязани краища)], пуретите и цигарите, съставени изцяло от заместители на тютюн, такива като цигарите, произведени с помощта на листа от разновидност на марулята, специално приготвени, несъдържащи нито тютюн, нито никотин“.
- 37 При тези обстоятелства към Съда следва да бъде отправен и четвъртият преюдициален въпрос.
- 38 Отговорите на тези въпроси ще повлияят значително на разглежданото дело, тъй като ще бъдат предпоставка за разглеждане на националната правна рамка с цел установяване на данъчните задължения на жалбоподателя.