

**Predmet C-674/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.  
Poslovnika Suda****Datum primitka:**

10. rujna 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

4. rujna 2019.

**Tužitelj:**

‘Skonis ir kvapas’ UAB

**Tuženik:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**Predmet glavnog postupka**

Žalbeni postupak u tijeku odnosi se na porezni spor između ‘Skonis ir kvapas’ UAB, društva s ograničenom odgovornošću, i tijela porezne vlasti u vezi s obračunom trošarine i poreza na dodanu vrijednost na uvoz. Stranke se u bitnome ne slažu oko toga treba li duhan za vodenu lulu, koji je tužitelj uvezao, smatrati duhanom za pušenje na koji se u cijelosti (odnosno na sve njegove sastavne dijelove) primjenjuje trošarina ili se trošarina primjenjuje samo na duhan sadržan u tom proizvodu.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje članka 2. stavka 2. i članka 5. stavka 1. Direktive Vijeća 2011/64/EU od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan (u daljnjem tekstu: Direktiva 2011/64); tumačenje Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj

carinskoj tarifi te tumačenje odredbi kombinirane nomenklature (u daljnjem tekstu: KN) iz Priloga I. Zajedničkoj carinskoj tarifi.

Članak 267. stavak 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

### **Prethodna pitanja**

1) Treba li članak 2. stavak 2. Direktive Vijeća 2011/64/EU od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan tumačiti na način da duhan za vodenu lulu, poput onoga koji se razmatra u ovom predmetu (odnosno koji se sastoji od duhana (do 24 %), šećernog sirupa, glicerina, aroma i konzervansa), treba smatrati „proizvodom koji djelomično [...] sadrži tvari koje nisu duhan” u svrhu primjene te odredbe?

2) Treba li članak 5. stavak 1. Direktive 2011/64/EU, i u slučajevima kada je u vezi s člankom 2. stavkom 2. te direktive, tumačiti na način da se, u slučaju kada duhan iz mješavine namijenjene pušenju, u ovom slučaju iz duhana za vodenu lulu (sporni proizvod koji se razmatra u ovome predmetu), zadovoljava kriterije navedene u članku 5. stavku 1. Direktive 2011/64/EU, cijela mješavina treba smatrati duhanom za pušenje neovisno o drugim tvarima koje taj proizvod sadržava?

3) U slučaju niječnog odgovora na drugo pitanje, treba li članak 2. stavak 2. i/ili članak 5. stavak 1. Direktive 2011/64/EU tumačiti na način da cijeli sporni proizvod, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, dobiven miješanjem sitno rezanog duhana s drugim tekućim i obično finim tvarima (šećerni sirup, glicerol, arome i konzervansi), treba smatrati duhanom za pušenje u svrhu primjene te direktive?

4) U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje, a potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje, treba li odredbe tarifnog broja 2403 Kombinirane nomenklature iz Priloga I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi, kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EU) br. 1006/2011 od 27. rujna 2011., Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 927/2012 od 9. listopada 2012., Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 1001/2013 od 4. listopada 2013. i Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 1101/2014 od 16. listopada 2014., tumačiti na način da se komponente duhana za vodenu lulu kao što su 1) šećerni sirup, 2) arome i/ili 3) glicerol ne smatraju „nadomjescima duhana”?

### **Relevantne odredbe prava Europske unije**

Uvodne izjave 2. i 9. te članak 2. stavak 2., članak 5. stavak 1. i članak 14. stavak 1. točka (b) Direktive Vijeća 2011/64/EU od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan.

Odsjek IV. poglavlje 24. Drugog dijela Kombinirane nomenklature koja se nalazi u Prilogu I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi, kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EU) br. 1006/2011 od 27. rujna 2011., Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 927/2012 od 9. listopada 2012., Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 1001/2013 od 4. listopada 2013. i Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 1101/2014 od 16. listopada 2014.

### **Relevantne odredbe nacionalnog prava**

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Zakon Republike Litve o trošarinama): Članak 3. stavak 27. kojim se definira pojam „duhan za pušenje“; članak 3. stavak 35. kojim se definira pojam „cigare ili cigarilosi“; članak 3. stavak 36. kojim se propisuje da se proizvodi koji se u cijelosti ili djelomično sastoje od nadomjestaka duhana smatraju duhanom za pušenje i članak 31. stavak 2. kojim se utvrđuje stopa trošarine koja se primjenjuje na duhan za pušenje.

### **Sažeti prikaz činjenica i glavnog postupka**

- 1 Između 2012. i 2015. tužitelj (poduzetnik s poslovnim nastanom u Litvi koji je, *inter alia*, obavljao djelatnost trgovine na malo asortimanom duhanskih proizvoda) je uvezao u Republiku Litvu razne količine duhana za vodenu lulu, koji se sastoji od duhanskih proizvoda koji sadrže duhan (do 24 %), šećerni sirup (47 %), glicerol kao humektant (27 %), arome (2 %) i kalijev sorbat kao konzervans (manje od 1 g na kg) (u daljnjem tekstu: sporni proizvod), u pakiranjima od 50 ili 250 g.
- 2 Na pripadajućim deklaracijama ta se roba razvrstavala prema KN-u na snazi tijekom relevantnog razdoblja pod podbrojem KN 2403 11 00 kao „duhan za vodenu lulu“ i dodatno nacionalnom oznakom X203 kao „duhan za pušenje koji podliježe trošarini kako je utvrđeno člankom 31. stavkom 2. Zakona o trošarinama“.
- 3 Duhan za vodenu lulu duhanski je proizvod koji je distribuirao tužitelj i koji su potrošači kupovali radi pušenja. Ovaj proizvod namijenjen je uporabi u vodenoj luli, a dim za udisanje nastaje gorenjem ili zagrijavanjem proizvoda, odnosno dim za udisanje proizvode svi sastavni dijelovi (tvari) spornog proizvoda koji istovremeno tinjaju; predmetni proizvod može se pušiti samostalno, dok je glavna namjena šećernog sirupa, duhana i aroma koje sadržava davanje određenog okusa dimu.
- 4 Nakon što je ispitalo elektroničke uvozne deklaracije koje je predalo navedeno trgovačko društvo, carinsko tijelo za područje Vilniusa utvrdilo je da je tužitelj naznačio (neto) težinu spornog proizvoda koja ne odgovara podacima sadržanima u računima i ambalažnim dokumentima zbog toga što je tužitelj prijavio samo (neto) težinu duhana sadržanu u spornom proizvodu, odnosno neto težinu jednog

sastojka, a ne neto težinu cijelog spornog proizvoda. S obzirom na to da je smatralo da se, u skladu s odredbama nacionalnog prava, sa cijelim spornim proizvodom, a ne samo u njemu sadržanim duhanom, treba postupati kao s duhanom za pušenje koji podliježe trošarini, regionalno porezno tijelo je u izvješću o nadzoru od 23. kolovoza 2017. (u daljnjem tekstu: izvješće) izračunalo da će navedeno trgovačko društvo morati platiti dodatnu trošarinu u iznosu od 1 308 750,28 eura, PDV pri uvozu u iznosu od 274 837,74 eura, zatezne kamate u iznosu od 512 513 eura na kašnjenje u plaćanju trošarine i zatezne kamate u iznosu od 43 532 eura na kašnjenje u plaćanju PDV-a pri uvozu. Trgovačkom je društvu također izrečena novčana kazna u iznosu od 158 359 eura.

- 5 Odlukom od 14. studenoga 2017. tuženik je, nakon što je carinsko tijelo za područje Vilnusa ispitalo žalbu protiv te odluke, usvojio Izvješće i odbio zahtjev trgovačkog društva za oslobođenje od zatezne kamate i izrečene novčane kazne.
- 6 S obzirom na svoje protivljenje odlukama poreznih tijela i, *inter alia*, vjerujući da bi se trošarina trebala primijeniti samo na duhan sadržan u spornom proizvodu, a ne na cijeli sporni proizvod, tužitelj je protiv tih odluka podnio žalbu Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve), koja je potvrdila iznose poreza izračunate u Izvješću i naložila njihovo plaćanje, ali je oslobodila trgovačko društvo izrečenih zateznih kamata.
- 7 Budući da je i Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu), prilikom razmatranja poreznog spora koji se odnosi na odluke područnog poreznog tijela, tuženika i Komisije za porezne sporove, također potvrdio te odluke, tužitelj je uložio žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve).

### **Sažeti prikaz razloga za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku**

*Vezano za tvrdnju da sporni proizvod „[...]djelomično sadrž[i] tvari koje nisu duhan” u smislu članka 2. stavka 2. Direktive 2011/64*

- 8 Zakonodavac Unije u članku 2. stavku 2. Direktive 2011/64 ne precizira koje „tvari koje nisu duhan” proizvod mora sadržavati da bi se smatrao prerađenim duhanom.
- 9 U vezi s tim aspektom, isprva može izgledati da se navedeni pojam ne odnosi na bilo koje tvari, već samo na tvari koje su nadomjesci duhana u određenim proizvodima od prerađenoga duhana, odnosno koje imaju istu svrhu (obavljaju istu funkciju) kao duhan u određenom proizvodu. Naime, nesumnjivo je da, na primjer, u slučaju cigareta cigaretni papir nije takva „tvar koja nije duhan” u smislu primjene članka 2. stavka 2. Direktive 2011/64.
- 10 Tvari koje nisu duhan, a koje se nalaze u duhanu za vodenu lulu, onako kako su, *inter alia*, definirane napomenom za podbroj 1. Poglavlja 24 KN-a, uobičajeni su

sastojci takvog proizvoda i njihova prisutnost ispunjava očekivanja potrošača. Stoga, pod pretpostavkom da se pojam u pitanju („tvari koje nisu duhan“) koristi za upućivanje na tvari koje zamjenjuju duhan u proizvodu, valja ispitati ulazi li uistinu sporni proizvod, neovisno o udjelu duhana i drugih tvari u tom proizvodu, u područje primjene članka 2. stavka 2. Direktive 2011/64.

- 11 Uzimajući navedeno u obzir, duhan sadržan u duhanskom proizvodu namijenjenom pušenju gori ili se grije kako bi pri udisanju ispuštao dim određenog okusa. Vezano za to tužitelj ne osporava činjenicu da su šećerni sirup i arome sadržani u spornom proizvodu prije svega namijenjeni tome da tom dimu daju određeni okus, odnosno, u tom posebnom smislu, da se te tvari koje se nalaze u spornom proizvodu u bitnome koriste u iste svrhe kao i u njemu sadržani duhan.
- 12 Pored navedenoga, s obzirom na to da Direktiva 2011/64 ne sadržava jasnu definiciju pojma „tvari koje nisu duhan“, može se smatrati da se te riječi ovdje koriste u najširem mogućem smislu, to jest da obuhvaćaju sve tvari, neovisno o njihovoj namjeni i njihovom odnosu s duhanom sadržanim u proizvodu.
- 13 S obzirom na prethodno navedeno, ponajprije valja Sudu uputiti prvo prethodno pitanje.

*Vezano za potvrdu da sporni proizvod ispunjava kriterije da bude „duhan za pušenje“*

- 14 Nadalje, prilikom ispitivanja ispunjavaju li sporni proizvodi kriterije navedene u članku 5. stavku 1. Direktive 2011/64 (i zasebno i u vezi s člankom 2. stavkom 2. te direktive) najprije valja istaknuti da su oni „prikladni za pušenje bez daljnje industrijske obrade“ u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) (u vezi s time vidjeti, *inter alia*, presudu Suda od 6. travnja 2017., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, t. 30. do 32.) i da su „prikladni za pušenje“ u smislu članka 5. stavka 1. točke (b).
- 15 Člankom 5. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2011/64 utvrđen je i drugi obvezni kriterij, odnosno da je duhan za pušenje proizvod „rezan ili na drugi način usitnjen, svinut ili prešan u blokove“.
- 16 Podaci prikupljeni u glavnom postupku ukazuju na to da nema sumnje da je duhan sadržan u spornom proizvodu „usitnjen“ u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64. Glavna svrha potrošačkog korištenja duhana sadržanog u spornom proizvodu koji je namijenjen pušenju bez daljnje obrade i koji potrošači koriste kao proizvod koji sadržava nikotin, kada se puši, jest dobivanje, paljenjem ili grijanjem, dima koji sadrži nikotin za udisanje.
- 17 Sustavnom analizom odredbi Direktive 2011/64 pokazuje se da se trošarina mora primjenjivati na sav prerađeni duhan, odnosno na relevantne proizvode, uključujući one koji se smatraju duhanom za pušenje, a ne na duhan koji se u njima nalazi (određena količina duhana). To pak dovodi do zaključka da, u slučaju poput onog u glavnom postupku, drugi sastavni elementi spornog proizvoda

vjerojatno neće moći učiniti cijeli proizvod neprepoznatljivim kao duhan za pušenje u smislu članka 5. stavka 1. Direktive 2011/64.

- 18 Suprotna ocjena vjerojatno ne bi bila u skladu s ciljevima predmetne direktive, navedenim u njezinim uvodnim izjavama 2. i 9., te ne bi bila u skladu sa zahtjevom da se različite kategorije prerađenog duhana definiraju ovisno o kriterijima u vezi s njihovim značajkama i uporabama (presuda Suda od 11. travnja 2019., Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, t. 41.).
- 19 Stoga se Sudu upućuje drugo prethodno pitanje kako bi potvrdio ili opovrgao tu ocjenu.

*Vezano za razvrstavanje spornog proizvoda u skladu s člankom 5. stavkom 1. Direktive 2011/64*

- 20 U slučaju niječnog odgovora Suda na gornje pitanje, odnosno na to da se, čak i s obzirom na okolnosti poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, treba usredotočiti na sporni proizvod u cijelosti (sve tvari od kojih se sastoji sporna mješavina) i, kako bi se smatralo da je riječ o duhanu za pušenje kako bi bio podložan trošarini, najprije treba ispitati je li ispunjen uvjet predviđen člankom 5. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2011/64 („rezan ili na drugi način usitnjen”).
- 21 Kao što je to naveo Sud, s obzirom na to da u toj direktivi ne postoji definicija riječi „rezan” i „usitnjen”, kako bi se odredio njihov doseg, treba uputiti na opći i općeprihvaćeni smisao istih; ti pojmovi, čije je uobičajeno značenje osobito široko, posebno označavaju, kada je riječ o prvom, rezultat postupka koji se sastoji od uklanjanja dijela ili komada nečega instrumentom za rezanje, a što se tiče drugog, rezultat postupka koji se sastoji od razdvajanja ili podjele nečega. (presuda Suda od 6. travnja 2017., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, t. 28.).
- 22 Budući da je sporni proizvod mješavina, bilo bi logično pretpostaviti da bi pri ispitivanju kriterija „rezanja” ili „usitnjavanja” u smislu članka 2. stavka 2. i/ili članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64 trebalo ocijeniti tvari od kojih se proizvod sastoji.
- 23 Vezano za taj posljednji aspekt, s obzirom na različite jezične verzije članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64 (na primjer, engleski *otherwise split* ili francuski *fractionné d'une autre façon*), moguće je zauzeti stajalište da bi predmetne tvari osim duhana (spomenuti šećerni sirup, glicerol, arome i konzervansi), mogle ispunjavati predmetne kriterije, bez obzira na činjenicu da se sporni proizvod sastoji prvenstveno od tekućih (viskozih) i obično finih tvari. To bi stajalište moglo biti u skladu s tumačenjem iznesenim u točki 24. presude Suda u predmetu Eko-Tabak da pojam „duhan za pušenje” ne može biti predmet uskog tumačenja.
- 24 S druge strane, sastojci koji nisu duhan također omogućavaju zauzimanje suprotnog stajališta vezano za to može li se mješavina uobičajeno tekućih ili drugih finih tvari ili dijeljenje konačne mješavine na manje količine smatrati

„rezanjem” ili „usitnjavanjem” u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64. Naime, pojam kojim se definira proizvod koji podliježe trošarini mora biti objektivan, zbog čega ocjena predmetnoga kriterija („rezan” ili „usitnjen”) ne bi trebala ovisiti o tome je li se veća količina tekućih ili drugih finih tvari koristila za proizvodnju spornog proizvoda.

- 25 Također je potrebno ispitati imaju li sporni proizvodi značajke duhana za pušenje navedene u članku 5. stavku 1. točki (b) Direktive 2011/64. Uvodna izjava 8. Direktive 2011/64 određuje, *inter alia*, da se „duhanski otpaci [trebaju] jasno odrediti”, što dovodi do zaključka da se pojam „duhanskih otpadaka” iz uvodne izjave ne može široko tumačiti. S druge strane, sâm sporni proizvod, iako je namijenjen trgovini na malo, ne treba smatrati otpatkom ili sporednim proizvodom; nema podataka o tome ni da bi se pojedinačni sastojci spornog proizvoda mogli smatrati takvima.
- 26 S obzirom na to da, u nedostatku sudske prakse Suda, činjenica da se sporni proizvod dobiva preradom duhana, odnosno njegovim miješanjem s drugim tvarima, ne dopušta isključenje mogućnosti da se taj proizvod, koji sadržava samo do 24 % duhana, može smatrati sporednim proizvodom dobivenim preradom duhana u smislu članka 5. stavka 1. točke (b) Direktive 2011/64.
- 27 Stoga se s ciljem otklanjanja sumnji koje su se pojavile upućuje treće prethodno pitanje.

*Vežano za pojam „nadmjesci duhana”*

- 28 Ako Sud na treće pitanje odgovori potvrdno i potvrdi 1) da se na odnose u ovom sporu primjenjuje članak 2. stavak 2. Direktive 2011/64 i 2) da se odluka o tome treba li sporni proizvod smatrati duhanom za pušenje mora donijeti ispitivanjem da li ne samo duhan nego i druge sastavne tvari ispunjavaju kriterije iz članka 5. stavka 1, u glavnom se postupku također postavlja pitanje mogućeg neodgovarajućeg prenošenja Direktive 2011/64 u nacionalno pravo. Konkretno, postavlja se pitanje je li članak 3. stavak 36. Zakona o trošarinama, koji se odnosi na proizvode koji se smatraju duhanom za pušenje, u skladu s člankom 2. stavkom 2. Direktive 2011/64.
- 29 Naime, ta odredba prava Unije kojom se definira sastav proizvoda odnosi se na „tvari koje nisu duhan”, dok se u nacionalnom zakonodavstvu koristi izraz „nadmjesci duhana”.
- 30 U trenutačnom stadiju postupka u ovom predmetu opravdano se može zaključiti da taj pojam („nadmjesci duhana”) odgovara onom koji se koristi u KN-u.
- 31 Ovo se Vijeće slaže da odredbe Direktive 2011/64 kojima se definira proizvod koji podliježe trošarini ne upućuju na KN (vidjeti u vezi s time presudu Suda od 11. travnja 2019., Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, t. 46.). Međutim, u predmetnom slučaju sadržaj odredaba KN-a relevantan je za primjenu nacionalnih

odredaba i odlučivanje o učinku moguće neadekvatnosti prenošenja zakonodavstva Unije na tužiteljeve obveze.

- 32 Tužitelj je sporni proizvod razvrstao u podbroj 2403 11 00 KN-a kao „duhan za vodenu lulu određen napomenom 1. za podbroj uz ovo poglavlje”. U toj se bilješki navodi da „[u] smislu podbroja 2403 11, pod pojmom ‚duhan za vodenu lulu’ podrazumijeva se duhan namijenjen pušenju u vodenoj luli koji se sastoji od mješavine duhana i glicerola, neovisno sadrži li aromatična ulja i ekstrakte, melasu ili šećer ili ne, te neovisno je li aromatiziran voćem ili ne [...]”.
- 33 Gornji se podbroj razvrstava u tarifni broj 2403 KN-a „duhan za pušenje, neovisno sadrži li nadomjeske duhana u bilo kojem omjeru”.
- 34 To dovodi do zaključka da se *svaki* duhan za vodenu lulu, prema definiciji u spomenutoj napomeni 1. za podbroj, smatra duhanom za pušenje te da se sastavni elementi koji nisu duhan, navedeni u toj napomeni (glicerol/glicerol, šećer, melasa itd.) možda ne trebaju smatrati „nadomjescima duhana”.
- 35 To je djelomično potvrđeno drugom rečenicom napomene za podbroj uz KN 2403 11 00 („[...] proizvode namijenjene pušenju u vodenoj luli koji ne sadrže duhan isključuje se iz ovog poglavlja”), i napomenama s objašnjenjem uz KN (SL 2019., C 119, str. 1., u daljnjem tekstu: napomene s objašnjenjem) u vezi s podbrojem 2403 99 90 KN-a u kojima se navodi da ovaj podbroj obuhvaća „proizvode što ih se može pušiti” (na primjer, ‚duhan za vodenu lulu’), koji se u cijelosti sastoje iz nadomjestaka duhana i u potpunosti sastoje iz *neduhanskih tvari*”.
- 36 Činjenica da za potrebe KN-a, „nadomjesci duhana” obuhvaćaju tvari koje su, po svojoj svrsi, namijenjene da zamijene duhan (obično) sadržan u proizvodu potvrđuje se ne samo jezičnim smislom tog pojma nego i (djelomično) napomenama s objašnjenjem uz podbroj 2402 90 00 KN-a, u kojima se navodi: „U ovaj se podbroj razvrstava cigare, cigare otvorene na oba kraja, cigarilose i cigarete koje se u cijelosti sastoje iz nadomjestaka duhana, na primjer, cigarete izrađene iz posebno pripremljenih listova jedne vrste salate što ne sadrži ni duhan ni nikotin.”
- 37 U navedenim okolnostima valja također uputiti Sudu četvrto prethodno pitanje.
- 38 Odgovori na ta pitanja imat će značajan utjecaj na predmet o kojem se vodi postupak jer će to biti preduvjet za ispitivanje nacionalnih pravnih pravila u svrhu utvrđivanja poreznih obveza tužitelja.