

C-674/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

10. september 2019

Predložitveno sodišče:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

Datum predložitvene odločbe:

4. september 2019

Tožeča stranka:

„Skonis ir kvapas“ UAB

Tožena stranka:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Predmet tožbe v postopku v glavni stvari

Pritožbeni postopek, ki poteka, se nanaša na davčni spor med „Skonis ir kvapas“ UAB, družbo z omejeno odgovornostjo, in davčno upravo v zvezi z izračunom trošarine in davka na dodano vrednost na uvoženo blago. Stranki se v bistvu ne strinjata o tem, ali je treba tobak za vodno pipo, ki ga je uvozila tožeča stranka, šteti za tobak za kajenje in zanj v celoti (tj. za vse njegove sestavne dele) plačati trošarino, ali pa je predmet trošarine zgolj tobak, vsebovan v tem izdelku.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga členov 2(2) in 5(1) Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (v nadaljevanju: Direktiva 2011/64), razlaga Uredbe Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi ter razlaga določb Kombinirane nomenklature (v nadaljevanju: KN), vsebovane v Prilogi I k skupni carinski tarifi.

Člen 267, tretji odstavek, Pogodbe o delovanju Evropske unije.

Predložena vprašanja

1. Ali je treba člen 2(2) Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke razlagati tako, da je treba za tobak za vodno pipo, za kakršnega gre v obravnavani zadevi (ki je sestavljen iz tobaka (do 24 %), sladkornega sirupa, glicerina, aromatičnih snovi in konzervansa), šteti, da „[...] deloma vsebuj[e] snovi, ki niso tobak“ za namene uporabe te določbe?

2. Ali je treba člen 5(1) Direktive 2011/64/EU – tudi v primerih, v katerih ga je treba razlagati skupaj s členom 2(2) te direktive – razlagati tako, da je treba, če tobak, ki je vsebovan v mešanici, namenjeni za kajenje – v obravnavani zadevi tobak za vodno pipo (sporni izdelek v obravnavani zadevi) – ustreza merilom iz člena 5(1) Direktive 2011/64/EU, celotno mešanico šteti za tobak za kajenje, ne glede na druge snovi, ki so vsebovane v njej?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen, ali je treba člen 2(2) in/ali člen 5(1) Direktive 2011/64/EU razlagati tako, da je treba celoten sporni izdelek, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki je proizveden z mešanjem drobno rezanega tobaka z drugimi tekočimi snovmi in običajno drobnimi delci snovi (sladkorni sirup, glicerol, aromatične snovi in konzervansi), za uporabo te direktive šteti za tobak za kajenje?

4. Ali je treba, če je odgovor na drugo vprašanje nikalen, na prvo in tretje vprašanje pa pritrđen, določbe v tarifni številki 2403 Kombinirane nomenklature, določene v Prilogi I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EU) št. 1006/2011 z dne 27. septembra 2011, Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 927/2012 z dne 9. oktobra 2012, Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 1001/2013 z dne 4. oktobra 2013 in Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 1101/2014 z dne 16. oktobra 2014, razlagati tako, da pomenijo, da se takih sestavin tobaka za vodno pipo, kot so (1) sladkorni sirup, (2) aromatične snovi in/ali (3) glicerol, ne sme obravnavati kot „tobačne nadomestke“?

Upoštevne določbe prava Unije

Uvodni izjavi 2 in 9 ter členi 2(2), 5(1) in 14(1)(b) Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke.

Poglavje 24 in oddelek IV drugega dela Kombinirane nomenklature iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EU) št. 1006/2011 z dne 27. septembra 2011, Izvedbeno uredbo

Komisije (EU) št. 927/2012 z dne 9. oktobra 2012, Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 1001/2013 z dne 4. oktobra 2013 in Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 1101/2014 z dne 16. oktobra 2014.

Upoštevne določbe nacionalnega prava

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (zakon Republike Litve o trošarinah): člen 3(27), v katerem je opredeljen izraz „tobak za kajenje“; člen 3(35), v katerem je opredeljen izraz „cigare in cigarilosi“; člen 3(36), ki določa, da se izdelki, ki so v celoti ali deloma sestavljeni iz tobačnih nadomestkov, štejejo za tobak za kajenje; in člen 31(2), ki določa stopnjo trošarine za tobak za kajenje.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka (podjetje, ustanovljeno v Litvi, ki se ukvarja med drugim s prodajo na drobno različnih tobačnih izdelkov) je med letoma 2012 in 2015 v Republiko Litvo v zavojčkih po 50 ali 250 g uvozila različne količine tobaka za vodno pipo, sestavljenega iz tobačnih izdelkov, ki so vsebovali tobak (do 24 %), sladkorni sirup (47 %), glicerin kot vlažilec (27 %), aromatične snovi (2 %) in kalijev sorbat kot konzervans (manj kot 1 g na kg) (v nadaljevanju: sporni izdelek).
- 2 V zadevnih deklaracijah so bili ti izdelki uvrščeni na podlagi KN, veljavne v upoštevnem obdobju, pod tarifno podštevilko 2403 11 00 KN kot „tobak za vodno pipo“ in dodatno pod nacionalno oznako X203 kot „tobak za kajenje, ki je predmet trošarine, kot je določena v členu 31(2) zakona o trošarinah“.
- 3 Tobak za vodno pipo je tobačni izdelek, ki ga je tožeča stranka prodajala, kupci pa so ga kupovali za kajenje. Ta izdelek je namenjen za uporabo v vodnih pipah, dim, namenjen inhaliranju, pa nastane s tem, da izdelek žari ali se segreva, kar pomeni, da dim, namenjen inhaliranju, nastane iz vseh sestavin (snovi) spornega izdelka, ki hkrati tlijo; zadevni izdelek je mogoče kaditi, kakršen je, sladkorni sirup, tobak in aromatične snovi, ki jih vsebuje, pa so v bistvu namenjene temu, da dimu dajo določen okus.
- 4 Carinski organ v regiji Vilna je po preučitvi elektronskih uvoznih deklaracij, ki jih je predložila družba, ugotovil, da je tožeča stranka navedla (neto) težo spornega izdelka, ki ni ustrezala podatkom iz računov in dokumentov o pakiranju, saj je tožeča stranka prijavila zgolj (neto) težo tobaka, vsebovanega v spornem izdelku, tj. neto težo ene sestavine, ne pa neto teže spornega izdelka v celoti. Ker je v skladu z določbami nacionalnega prava štel, da je treba celotni sporni izdelek – in ne le tobak, vsebovan v njem – šteti za tobak za kajenje, ki je predmet trošarine, je ta regionalni davčni organ v poročilu o nadzoru z dne 23. avgusta 2017 (v nadaljevanju: poročilo) izračunal, da bi morala družba dodatno plačati trošarino v znesku 1.308.750,28 EUR, DDV pri uvozu v znesku 274.837,74 EUR, obresti v znesku 512.513 EUR zaradi zamude pri plačilu trošarine in obresti v znesku

43.532 EUR zaradi zamude pri plačilu DDV pri uvozu. Družbi je naložil tudi globo v znesku 158.359 EUR.

- 5 Tožena stranka je preučila pritožbo zoper odločbo carinskega organa za regijo Vilna ter z odločbo z dne 14. novembra 2017 potrdila poročilo in zavrnila zahtevo družbe, naj se jo oprostijo plačila obresti zaradi zamude pri plačilu in naložene globe.
- 6 Tožeča stranka je – ker se ni strinjala z odločbama davčnih organov in ker je, med drugim, štela, da bi se morala trošarina naložiti zgolj na tobak, vsebovan v spornem izdelku, ne pa na sporni izdelek v celoti – ti odločbi izpodbijala s pritožbo pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za davčne spore pri vladi Republike Litve), ki je potrdila zneska davka, izračunana v poročilu, in naložila njuno plačilo, je pa družbo oprostila plačila obresti zaradi zamude pri plačilu.
- 7 Tudi Vilniaus apygardos administracinis (okrožno upravno sodišče v Vilni, Litva) je po preučitvi davčnega spora glede odločb regionalnega davčnega organa, tožene stranke in komisije za davčne spore potrdilo ti odločbi, zato je tožeča stranka vložila pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva).

Kratek povzetek razlogov za predložitev

Ugotovitev, da sporni izdelek „[...] deloma vsebuj[e] snovi, ki niso tobak“ v smislu člena 2(2) Direktive 2011/64

- 8 Zakonodajalec Unije v členu 2(2) Direktive 2011/64 ne pojasnjuje, katere „druge snovi“ mora vsebovati izdelek, da bi se štel za tobačni izdelek.
- 9 Kar zadeva ta vidik, se lahko sprva zdi, da ta pojem ne zajema katerih koli snovi, ampak zgolj snovi, ki so tobačni nadomestki v določenem tobačnem izdelku, tj. snovi, ki imajo v določenem izdelku isti namen (opravljajo isto funkcijo) kot tobak. Ni dvoma, da v primeru cigaret, na primer, cigaretni papir ni taka „druge snov“ za namene uporabe člena 2(2) Direktive 2011/64.
- 10 Snovi, ki niso tobak in ki jih vsebuje tobak za vodno pipo, kot je opredeljen med drugim v opombi 1 k podštevilki v poglavju 24 KN, so običajne sestavine takega izdelka, njihova prisotnost pa ustreza pričakovanjem potrošnikov. Zato je pod domnevo, da se sporni pojem („druge snovi“) uporablja kot oznaka za snovi, ki v izdelku nadomestijo tobak, treba preučiti, ali sporni izdelek – ne glede na odstotek vsebnosti tobaka in drugih snovi v njem – resnično spada na področje uporabe člena 2(2) Direktive 2011/64.
- 11 Tobak, vsebovan v tobačnem izdelku, namenjenem za kajenje, žari ali se segreva, tako da oddaja dim določenega okusa, namenjen inhaliranju. V zvezi s tem tožeča stranka ne oporeka dejstvu, da so sladkorni sirup in aromatične snovi, vsebovani v

spornem izdelku, namenjeni predvsem temu, da temu dimu dajo določen okus, kar pomeni, da se v tem konkretnem smislu te snovi, vsebovane v spornem izdelku, uporabljajo za isti namen kot tobak, ki je v njem.

- 12 Ker Direktiva 2011/64 ne ponuja jasne opredelitve izraza „druge snovi“, je poleg tega mogoče trditi, da sta ti besedi tu uporabljeni v najširšem možnem smislu, tj. da zajemata vse snovi ne glede na njihov namen in odnos s tobakom, ki je vsebovan v izdelku.
- 13 Glede na zgoraj navedeno je najprej primerno Sodišču v predhodno odločanje predložiti prvo vprašanje.

Ugotovitev, da sporni izdelek ustreza merilom za „tobak za kajenje“

- 14 Dalje, pri preučitvi, ali sporni izdelki ustrezajo merilom iz člena 5(1) Direktive 2011/64 (razlaganega posamično ali v povezavi s členom 2(2) te direktive), je treba najprej navesti, da jih je „mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave“ v smislu člena 5(1)(a) (glej v zvezi s tem med drugim sodbo Sodišča z dne 6. aprila 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, točke od 30 do 32) in da „se lahko kadi[jo]“ v smislu točke (b) člena 5(1).
- 15 Člen 5(1)(a) Direktive 2011/64 določa tudi drugo obvezno merilo, tj., da je tobak za kajenje izdelek, „ki je rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose“.
- 16 Podatki, zbrani v postopku v glavni stvari, kažejo, da ni dvoma, da je tobak v spornem izdelku „razkosan“ v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64. Tobak, vsebovan v spornem izdelku, ki je namenjen za kajenje brez nadaljnje obdelave in ki ga potrošniki uporabljajo kot proizvod, ki vsebuje nikotin, se ob kajenju uporablja za svoj glavni in primarni namen, ki je, da s tem, da tobak žari ali se segreva, nastane dim, ki vsebuje nikotin in je namenjen inhaliranju.
- 17 Sistematična razlaga določb Direktive 2011/64 pokaže, da se mora trošarina naložiti na vse tobačne izdelke, tj. upoštevne izdelke, vključno s tistimi, ki se štejejo za tobak za kajenje, in ne na tobak, ki je v njih (določena količina tobaka). To nato pripelje do sklepa, da v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, drugi sestavni deli spornega izdelka ne morejo povzročiti, da se celotni izdelek ne prepozna kot tobak za kajenje v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64.
- 18 Če bi presodili drugače, bi bilo to verjetno neskladno s ciliji zadevne direktive, določenimi v uvodnih izjavah 2 in 9, in ne bi izpolnilo zahtev, da se različne kategorije tobačnih izdelkov opredelijo na podlagi meril, ki se nanašajo na njihove značilnosti in uporabo (sodba Sodišča z dne 11. aprila 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, točka 41).
- 19 Zato se Sodišču v predhodno odločanje predloži drugo vprašanje, da bo potrdilo ali zanikalo to presojo.

Uvrstitev spornega izdelka glede na člen 5(1) Direktive 2011/64

- 20 Če bo Sodišče na zgornje vprašanje odgovorilo nikalno – tj. da se je treba tudi ob upoštevanju okoliščin, kakršne so te v postopku v glavni stvari, osredotočiti na sporni izdelek kot celoto (vse snovi, iz katerih je sestavljena sporna mešanica) – je treba za to, da bi izdelek šteli za tobak za kajenje za namene trošarine, najprej preučiti, ali je izpolnjen pogoj iz člena 5(1)(a) Direktive 2011/64 („ki je rezan ali kako drugače razkosan“).
- 21 Kot je navedlo Sodišče, se je treba ob neobstoju opredelitve pojmov „rezan“ in „razkosan“ v tej direktivi za določitev njunega obsega opreti na njun splošen in običajen pomen; ta pojma, katerih običajni pomen je izjemno širok, pomenita zlasti, kar zadeva prvi pojem, rezultat odstranitve dela ali kosa nečesa z ostrim instrumentom in, kar zadeva drugi pojem, rezultat drobitve ali razdelitve nečesa (sodba Sodišča z dne 6. aprila 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, točka 28).
- 22 Ker je sporni izdelek mešanica, bi bilo logično domnevati, da bi bilo treba pri preučitvi merila „rezanje“ ali „razkosanje“ za namene člena 2(2) in/ali člena 5(1)(a) Direktive 2011/64 presojati snovi, iz katerih je izdelek sestavljen.
- 23 Kar zadeva ta zadnji vidik, je mogoče glede na različne jezikovne različice člena 5(1)(a) Direktive 2011/64 (na primer angleško, „otherwise split“, ali francosko, „fractionné d'une autre façon“) zastopati stališče, da lahko zadevne snovi, ki niso tobak (omenjeni sladkorni sirup, glicerini, aromatične snovi in konzervansi), ustrezajo zadevnim merilom, čeprav je sporni izdelek pretežno sestavljen iz tekočih (sirupastih) snovi in običajno drobnih delcev snovi. To stališče je lahko v skladu z razlago iz točke 24 sodbe Sodišča v zadevi Eko-Tabak, da pojma „tobak za kajenje“ ni mogoče razlagati ozko.
- 24 Po drugi strani sestavine, ki niso tobak, omogočajo tudi nasprotno stališče glede tega, ali je mogoče mešanje običajno tekočih snovi ali drugače drobnih delcev snovi ali razdelitev končne mešanice v manjše količine šteti za „rezanje“ ali „razkosanje“ v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64. Koncept, ki opredeljuje izdelek, ki je predmet trošarine, mora biti objektivni, zaradi česar presoja zadevnega merila („rezan“ ali „razkosan“) ne bi smela biti odvisna od tega, ali obstaja večja količina tekočih snovi ali sicer običajno drobnih delcev snovi, ki se uporabljajo za proizvodnjo spornega izdelka.
- 25 Preučiti je treba tudi, ali imajo sporni izdelki značilnosti tobaka za kajenje, naštetih v členu 5(1)(b) Direktive 2011/64. V uvodni izjavi 8 Direktive 2011/64 je med drugim navedeno, da „[bi morali biti] tobačni odpadki jasno opredeljeni“, kar vodi do sklepa, da se pojem „tobačni odpadki“ iz te uvodne izjave ne sme razlagati široko. Po drugi strani pa se spornega izdelka samega, čeprav je namenjen za trgovino na drobno, ne sme šteti za tobačni odpadek ali stranski proizvod; prav tako ni podatkov, da bi bilo mogoče za take šteti posamezne sestavine spornega izdelka.

- 26 Glede na navedeno ob neobstoju sodne prakse Sodišča dejstvo, da je sporni izdelek proizveden s predelavo tobaka, tj. z mešanjem tobaka z drugimi snovmi, ne dopušča možnosti, da se izključi, da bi lahko izdelek, ki vsebuje le do 24 % tobaka, šteli za stranski proizvod, proizveden s predelavo tobaka v smislu člena 5(1)(b) Direktive 2011/64.
- 27 Zaradi pojasnitve teh dvomov, ki so nastali, se postavlja tretje vprašanje za predhodno odločanje.

Pojem „tobačni nadomestki“

- 28 Če bo Sodišče na tretje vprašanje odgovorilo pritrdilno in potrdilo, (1) da za razmerja v tem sporu velja člen 2(2) Direktive 2011/64 in (2) da je treba odločitev o tem, ali je treba sporni izdelek šteti za tobak za kajenje, sprejeti tako, da se preuči, ali pogojem iz člena 5(1) ustreza ne le tobak, ampak tudi druge sestavine, se v postopku v glavni stvari postavlja tudi vprašanje morebitnega neustreznega prenosa Direktive 2011/64 v nacionalno pravo. Natančneje, gre za vprašanje, ali je člen 3(36) zakona o trošarinah glede izdelkov, za katere se šteje, da so tobak za kajenje, združljiv s členom 2(2) Direktive 2011/64.
- 29 V tej določbi prava Unije, s katero je opredeljena sestava izdelka, so namreč navedene „druge snovi“, medtem ko je v nacionalni zakonodaji uporabljen izraz „tobačni nadomestki“.
- 30 Trenutno stanje postopka v tej zadevi razumno vodi k sklepu, da je ta pojem („tobačni nadomestki“) enak tistemu, ki je uporabljen v KN.
- 31 Ta senat se strinja, da se določbe Direktive 2011/64, s katerimi so opredeljeni izdelki, ki so predmet trošarine, ne sklicujejo na KN (glej v zvezi s tem sodbo Sodišča z dne 11. aprila 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, točka 46). Vendar je v obravnavani zadevi vsebina določb KN upoštevna za uporabo nacionalnih določb in odločitev o tem, kakšen učinek ima lahko morebiten neustrezen prenos zakonodaje Unije na obveznosti tožeče stranke.
- 32 Tožeča stranka je sporni izdelek uvrstila pod tarifno podštevilko 2403 11 00 KN kot „tobak za vodno pipo naveden v opombi 1 k podštevilkam k temu poglavju“. V tej opombi je navedeno, da „[p]od tar. podšt. 2403 11 izraz ‚tobak za vodno pipo‘ pomeni tobak, namenjen za kajenje z vodno pipo, ki je sestavljen iz mešanice tobaka in glicerola ter lahko vsebuje aromatična olja in ekstrakte, melaso ali sladkor ali ne, ter aromatiziran s sadjem ali nearomatiziran. [...]“
- 33 Zgornja tarifna podštevilka spada v tarifno številko 2403 KN „Tobak za kajenje, ki vsebuje ali ne vsebuje tobačne nadomestke v kakršnem koli razmerju“.
- 34 To vodi do sklepa, da se *ves* tobak za vodno pipo, kot je opredeljen v opombi 1 k podštevilkki, navedeni zgoraj, šteje za tobak za kajenje, in da sestavnih delov, ki niso tobak, naštetih v tej opombi (glicerol/glicerin, sladkor, melasa, itd.), morda ni treba šteti za „tobačne nadomestke“.

- 35 To je delno potrjeno z drugim stavkom opombe k tarifni podštevilki 2403 11 00 KN („[i]zdelki za kajenje z vodno pipo, ki ne vsebujejo tobaka, so izključeni iz te tarifne podštevilke“) in pojasnjevalnimi opombami h KN (UL 2019, C 119, str. 1; v nadaljevanju: pojasnjevalne opombe) o tarifni podštevilki 2403 99 90 KN, v katerih je navedeno, da ta tarifna podštevilka zajema „proizvod za kajenje (na primer ‚tobak za kajenje z vodno pipo‘), ki je v celoti sestavljen iz tobačnih nadomestkov *in snovi, ki niso tobak*“.
- 36 Dejstvo, da za namene KN „tobačni nadomestki“ zajemajo snovi, ki so glede na svoj namen namenjene temu, da nadomestijo tobak, ki je (običajno) vsebovan v izdelku, je potrjeno ne le z jezikovno razlago tega pojma, temveč tudi (deloma) s pojasnjevalnimi opombami o tarifni podštevilki 2402 90 00 KN, v katerih je navedeno, da „[t]a tarifna podštevilka zajema cigare, cigarilose in cigarete, ki so v celoti sestavljene iz tobakovih nadomestkov, npr. cigarete, izdelane iz pripravljenih listov posebne vrste solate, ki ne vsebujejo niti tobaka niti nikotina“.
- 37 V teh okoliščinah je primerno Sodišču v predhodno odločanje predložiti tudi četrto vprašanje.
- 38 Odgovori na vprašanja bodo pomembno vplivali na obravnavano zadevo, saj bodo predpogoj za preučitev nacionalnih pravnih pravil, da se bodo lahko določile davčne obveznosti tožeče stranke.