



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

11 април 2019 година *

„Преюдициално запитване — Структура и ставки на акциза върху обработен тютюн — Директива 2011/64/ЕС — Член 4, параграф 1, буква а) — Понятие „пури или пурети“ — Цилиндрични тела от тютюн, обвити с покриващ лист от естествен тютюн, частично покрит с допълнителен слой хартия“

По дело C-638/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва) с акт от 2 ноември 2017 г., постъпил в Съда на 15 ноември 2017 г., в рамките на производство по дело, образувано по искане на

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

в присъствието на

„Skonis ir kvapas“ UAB,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan (докладчик), председател на състава, С. Lycourgos, Е. Juhász, М. Pešič и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: Н. Saugmandsgaard Øe,

секретар: М. Aleksejev, началник на отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 ноември 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за „Skonis ir kvapas“ UAB, от Р. Markovas и R. Daugėla, advokatai,
- за литовското правителство, от D. Stepanienė, R. Krasuckaitė и D. Kriauciūnas, в качеството на представители,
- за германското правителство, от Т. Henze и S. Eisenberg, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от P. G. Marrone, avvocato dello Stato,

* Език на производството: литовски.

- за унгарското правителство, от G. Koós и Z. Fehér, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от C. Perrin и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, 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).
- 2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по искане на Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Държавна данъчна инспекция към Министерството на финансите на Република Литва, наричана по-нататък „Държавната данъчна инспекция“), относно акт за определяне на допълнително данъчно задължение, който е издаден на „Skonis ir kvapas“ UAB и се отнася до данъчното облагане на тютюневите продукти, внесени от това дружество в Литва.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2011/64

- 3 Съображения 4 и 8 от Директива 2011/64 гласят:

„(4) Следва да се определят различните типове обработен тютюн, отличаващи се по характеристиките си и по начина на използването им.

[...]

(8) В интерес на единното и справедливо данъчно облагане следва да се установи определение за цигари, пури и пурети и друг тютюн за пушене, така че съответно цилиндричните тела тютюн, които според тяхната дължина могат да се считат за две или повече цигари, да бъдат третираны като две или повече цигари за акцизни цели; вид пура, която в много отношения е подобна на цигара, да бъде третирана като цигара за акцизни цели; тютюнът за пушене, който в много отношения е подобен на фино нарязания тютюн, предназначен за свиване на цигари, да бъде третиран като фино нарязан тютюн за акцизни цели; и да се даде ясно определение за отпадъците от тютюн. [...]“.

- 4 Съгласно член 1 от тази директива:

„Настоящата директива установява основните принципи за хармонизацията на структурата и ставките на акциза, на които държавите членки подлагат обработения тютюн“.

5 Член 2, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„За целите на настоящата директива обработен тютюн означава:

- а) цигари;
- б) пури и пурети;
- в) тютюн за пушене:
 - i) фино нарязан тютюн за свиване на цигари;
 - ii) друг тютюн за пушене“.

6 Член 3, параграф 1 от Директива 2011/64 гласи:

„За целите на настоящата директива цигари означават:

- а) цилиндрични тела, които могат да се пушат в този вид и които не са пури или пурети по смисъла на член 4, параграф 1;

[...]“.

7 Член 4, параграф 1 от тази директива има следната формулировка:

„За целите на настоящата директива изброените по-долу се считат за пури или пурети, ако като такива са годни и, предвид техните свойства и нормалните очаквания на потребителите, са изключително предназначени за пушене:

- а) цилиндрични тела от тютюн, обвити с покриващ лист от естествен тютюн;
- б) цилиндрични тела от тютюн, които съдържат пълнеж от смес от тютюни (бленд) и са обвити с горен лист от възстановен тютюн с нормалния цвят на пура, покриващ продукта изцяло, включително, където е подходящо, и филтъра, но не и мундщюка в случай на пури с мундщюк, когато единичното им тегло, без филтър или мундщюк, е най-малко 2,3 g и не повече от 10 g, а обиколката по продължение най-малко на една трета от дължината е не по-малка от 34 mm.

[...]“.

Обяснителните бележки към КН

8 Съгласно Обяснителните бележки към Комбинираната номенклатура на Европейския съюз, изменени (ОВ С 210, 2013 г., стр. 3, наричани по-нататък „Обяснителните бележки към КН“), отнасящи се до подпозиция 2402 10 00 („Пури (включително тези с отрязани краища) и пурети, съдържащи тютюн“):

„Пурите (включително тези с отрязани краища) и пуретите са тютюневи свитъци, годни за пушене и, предвид техните свойства, са изключително предназначени за пушене в това състояние, като притежават:

- а) външна обвивка от естествен тютюн, покриваща продукта изцяло, включително, когато е подходящо, филтъра (но без допълнителен слой, частично покриващ външната обвивка), но не и мундщюка, ако има такъв; [...]“.

Литовското право

- 9 Съгласно член 3, параграф 10 от Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (литовският Закон за акцизите), в приложимата му към спора по главното производство редакция (наричан по-нататък „Законът за акцизите“):

„За пури или пурети се считат следните продукти:

- 1) цилиндрични тела от тютюн за пушене, обвити с покриващ лист от естествен тютюн;
 - 2) цилиндрични тела от тютюн за пушене, които съдържат пълнеж от смес от тютюни (бленд) и са обвити с горен лист от възстановен тютюн с нормалния цвят на пура, покриващ продукта изцяло, включително, където е подходящо, и филтъра, но не и мундщук в случай на пури с мундщук, когато единичното им тегло, без филтър или мундщук, е най-малко 2,3 g и не повече от 10 g, а обиколката по продължение най-малко на една трета от дължината е не по-малка от 34 mm“.
- 10 Член 3, параграф 11 от Закона за акцизите предвижда:

„За цигари се считат следните продукти:

- 1) цилиндрични тела от тютюн за пушене, които не са пури или пурети съгласно член 3, параграф 10;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 11 От 1 септември 2013 г. до 17 април 2015 г. Skonis ir kvaras внася в Литва тютюневи продукти, които декларира в електронната система за движение и контрол на акцизни стоки като попадащи в категорията „пури или пурети“.
- 12 След извършена данъчна проверка на Skonis ir kvaras, въз основа на констатациите на митническата лаборатория Държавната данъчна инспекция приема, че тези изделия не отговарят на дефиницията за пури или пурети, залегнала в член 3, параграф 10 от Закона за акцизите, и че напротив, те трябва да се считат за цигари по смисъла на член 3, параграф 11 от този закон. Всъщност според констатациите на въпросната лаборатория тези продукти, които представляват цилиндрични тела от фино нарязан тютюн с дължина 87 милиметра (mm) и ширина 8 mm с филтър, обвити, включително и филтъра им, с покриващ лист от естествен тютюн, са обвити при филтъра с допълнителен слой хартия.
- 13 Ето защо с решение от 21 септември 2015 г. Държавната данъчна инспекция задължава Skonis ir kvaras да плати допълнителен акциз ведно с лихви за забава, както и свързана с акциза имуществена санкция.
- 14 Skonis ir kvaras обжалва по административен ред това решение пред Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисията по данъчни спорове към правителството на Република Литва, наричана по-нататък „Комисията по данъчни спорове“). Комисията по данъчни спорове уважава жалбата и отменя решението.
- 15 Жалбата на Държавната данъчна инспекция, подадена по съдебен ред срещу решението на Комисията по данъчни спорове, е отхвърлена с решение на Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва) от 2 юни 2016 г.

- 16 Според запитващата юрисдикция, пред която Държавната данъчна инспекция е подала жалба, решаването на спора зависи от тълкуването на член 4, параграф 1 от Директива 2011/64. Тя в частност се пита дали обстоятелството, че горният лист от естествен или възстановен тютюн, с който са обвити цилиндричните тела от тютюн, е частично покрит с допълнителен слой хартия, е релевантно за класирането на тези тела в категорията „пури или пурети“ по смисъла на същата разпоредба.
- 17 Тя отбелязва, от една страна, че всъщност, след като съгласно тази разпоредба цилиндричните тела от тютюн попадат в категорията „пури или пурети“, когато са обвити от покриващ лист от естествен или възстановен тютюн, би могло да се приеме, че наличието върху част от този лист на допълнителен слой хартия е ирелевантен за споменатото класиране.
- 18 От друга страна обаче, според нея думата „покриващ/горен“, използвана за квалифицирането на листа, посочен в член 4, параграф 1 от Директива 2011/64, разкрива основното значение на този лист, намиращ се на външната страна на тютюневия продукт, тъй като е видим за потребителя. Тя посочва, че тази констатация се потвърждава от частта от изречението „[...] лист с нормалния цвят на пура“ в член 4, параграф 1, буква б) от тази директива. Ето защо по нейно мнение обстоятелството, че част от горния лист е покрита с допълнителен слой хартия, би могло да изключва съответните продукти от категорията „пури или пурети“, доколкото те не отговарят на една от характеристиките, залегнали в посочената директива.
- 19 Според запитващата юрисдикция освен това съгласно съображение 4 от Директива 2011/64, последната разграничава различни типове обработен тютюн, отличаващи се по начина на използването им. Съображение 8 от тази директива също така предвижда по-специално че пура, която в много отношения е подобна на цигара, следва да бъде третирана като цигара. Запитващата юрисдикция смята, че използването на хартиен слой, който покрива обвивката от естествен тютюн при филтъра, прави разглежданите по главното производство продукти визуално сходни с обикновените цигари с филтър.
- 20 Запитващата юрисдикция отбелязва също че Обяснителните бележки към КН изрично споменават, че продуктите, признати за пури, трябва да имат външна обвивка от естествен тютюн, покриваща продукта изцяло, включително, когато е подходящо, филтъра, но без допълнителен слой, частично покриващ външната обвивка.
- 21 При тези условия Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 4, параграф 1 от Директива [2011/64] да се тълкува в смисъл, че понятието „пури или пурети“ обхваща (или не обхваща) случай като разглеждания в главното производство, при който част от покриващия лист от естествен или възстановен тютюн е обвит с допълнителен слой (от хартия)? От значение ли е за отговора на този въпрос обстоятелството, че използването на хартия като допълнителен слой върху покриващия лист на тютюневия продукт (на мястото, където е филтърът) води до визуално сходство с цигара?“

По преюдициалния въпрос

- 22 Най-напред следва да се припомни, че Съдът трябва да извлече от цялата информация, предоставена от запитващата юрисдикция, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите от правото на Съюза, които изискват тълкуване предвид предмета на спора в главното производство (решение от 19 декември 2018 г., AREX SZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 35 и цитираната съдебна практика).

- 23 В настоящия случай следва да се отбележи, че в член 4, параграф 1, букви а) и б) Директива 2011/64 разграничава съответно цилиндричните тела от тютюн, обвити с покриващ лист от естествен тютюн, от обвитите с горен лист от възстановен тютюн. Видно от информацията, предоставена от запитващата юрисдикция, разглежданите по главното производство продукти са изцяло покрити, включително при филтъра, с лист от естествен тютюн.
- 24 Ето защо следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 4, параграф 1, буква а) от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че тютюневи продукти като разглежданите по главното производство, на които част от покриващия лист от естествен тютюн е обвит с допълнителен слой хартия при филтъра, което може да доведе до визуално сходство на тези продукти с цигарите, попадат в категорията „пури или пурети“ по смисъла на тази разпоредба.
- 25 За да се гарантира еднаквото прилагане на понятията на Директива 2011/64, те трябва да бъдат тълкувани самостоятелно, въз основа на текста на разглежданите разпоредби и на системата на тази директива и преследваните от Директивата цели (вж. по аналогия решение от 30 март 2006 г., *Smits-Koolhoven*, C-495/04, EU:C:2006:218, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 26 На първо място, що се отнася до текста на член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64, тази разпоредба просто предвижда, че за пури или пурети — ако като такива са годни и, предвид техните свойства и нормалните очаквания на потребителите, са изключително предназначени за пушене — се считат цилиндричните тела от тютюн, обвити с покриващ лист от естествен тютюн. Ето защо се налага изводът, че от текста на тази разпоредба следва, че цилиндричните тела от тютюн, обвити с такъв покриващ лист от естествен тютюн, по принцип попадат в категорията „пури или пурети“ по смисъла на тази разпоредба.
- 27 На второ място, колкото до системата на тази директива, необходимо е да се отбележи, че член 3, параграф 1, буква а) от нея квалифицира като цигари цилиндричните тела, които могат да се пушат в този вид и които не са пури или пурети по смисъла на член 4, параграф 1 от споменатата директива. Както бе припомнено в точка 23 от настоящото решение, последната разпоредба визира и цилиндричните тела от тютюн, обвити с покриващ лист от естествен тютюн, и обвитите с горен лист от възстановен тютюн.
- 28 Оттук най-напред следва, че материалът, от който е направен този лист, е основният критерий, въз основа на който Директива 2011/64 прави разграничението между категориите „пури или пурети“ и „цигари“.
- 29 На следващо място е необходимо да се отбележи, че за целите на класирането в категорията „пури или пурети“ член 4, параграф 1, буква а) от тази директива просто говори за покриващ лист от естествен тютюн, докато член 4, параграф 1, буква б) от цитираната директива, освен че говори за горен лист от възстановен тютюн, предвижда и допълнителни характеристики, свързани по-конкретно с теглото и размера на цилиндричните тела от тютюн, както и с цвета на този лист.
- 30 Както литовското правителство и Европейската комисия изтъкват в писмените си становища и в съдебното заседание, по-честата тенденция продуктите, обвити с горен лист от възстановен тютюн, визуално да приличат на цигари, обяснява допълнителните характеристики, които са предвидени в член 4, параграф 1, буква б) от Директива 2011/64 и трябва да гарантират, че продуктите, попадащи в обхвата на цитираната разпоредба, за целите на данъчното облагане се различават в достатъчна степен от цигарите.
- 31 Оттук следва, че член 4, параграф 1, буква а) от тази директива, разглеждан в светлината на нейната система, трябва да се тълкува в смисъл, че по принцип поради наличието на покриващ лист от естествен тютюн съответните продукти попадат в категорията „пури или пурети“.

- 32 Трябва обаче да се провери дали наличието на допълнителен слой хартия при филтъра може да постави под въпрос това класиране за целите на въпросната директива.
- 33 В тази насока следва да се отбележи, че дефиницията на категорията „пури или пурети“, предвидена в член 4, параграф 1 от Директива 2011/64, също така уточнява, че съответните продукти могат да попадат в тази категория, ако като такива са годни и, предвид техните свойства и нормалните очаквания на потребителите, са изключително предназначени за пушене.
- 34 Ето защо продукти като разглежданите по главното производство не могат да попадат в категорията „пури или пурети“ по смисъла на тази директива, ако — дори да представляват цилиндрични тела от тютюн, обвити с покриващ лист от естествен тютюн — предвид техните свойства и нормалните очаквания на потребителите не са предназначени за пушене като такива.
- 35 В тази насока от представените пред Съда писмени становища и от устните състезания в съдебното заседание стана ясно, че за потребителите покриващият лист от естествен тютюн придава на цилиндричните тела от тютюн, които са обвити с такъв лист, визуален аспект, скорост на изгаряне и вкус при пушене, които ги отличават от цигарите.
- 36 Когато, както при разглежданите продукти по главното производство, допълнителният слой хартия покрива само филтъра, но не и консумираната част от продуктите, не може да се счита, че този допълнителен слой поставя под въпрос факта, че тези продукти са предназначени за пушене като такива.
- 37 Следователно наличието на такъв допълнителен слой хартия не дава основание да се постави под въпрос класирането на продукти като разглежданите по главното производство в категорията „пури или пурети“, след като отговарят на критериите по член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64.
- 38 На трето място, това тълкуване се потвърждава от целите, преследвани с тази директива. Както личи от член 1 от Директива 2011/64, тази директива цели да установи основните принципи за хармонизацията на структурата и ставките на акциза, на които държавите членки подлагат обработения тютюн. В тази насока съображение 4 от същата директива предвижда, че следва да се определят различните типове обработен тютюн, отличаващи се по характеристиките си и по начина на използването им.
- 39 Освен това, както по същество е отбелязано в съображение 8 от Директива 2011/64, в интерес на единното и справедливо данъчно облагане следва да се установи определение за цигари, пури и пурети и друг тютюн за пушене, така че продуктите, които в много отношения са подобни на продуктите, попадащи в обхвата на тази директива, да бъдат третираны като тях.
- 40 За да се постигнат тези цели, цитираната директива, от една страна, класира в член 2, параграф 1 обработения тютюн, предмет на визираната със същата директива хармонизация, в три категории, като първата се отнася до цигарите, втората — до пурите и пуретите, а третата — до тютюна за пушене, и от друга страна, в членове 3—5 от Директивата дефинира продуктите, визираны с всяка от тези категории, съобразно индивидуалните им характеристики.
- 41 В настоящия случай от предоставената от запитващата юрисдикция информация се вижда, че допълнителният слой хартия, който покрива продукти като разглежданите по главното производство, евентуално би могъл да доведе до визуално сходство на тези продукти с цигарите. Оттук литовското, германското и италианското правителство заключават, че за да се постигне целта, посочена в съображение 8 от Директива 2011/64, за целите на тази директива подобни продукти трябва да се считат за цигари. Такова тълкуване обаче не може да бъде прието.

- 42 Най-напред, съображение 8 от Директива 2011/64, доколкото прогласява, че вид пура, която в много отношения е подобна на цигара, следва да бъде третирана като цигара, действително позволява да се изяснят критериите по член 3, параграф 1 и по член 4, параграф 1 от нея, за да се отличават цигарите от пурите или пуретите, но това съображение няма как да оправдае изоставянето на определенията, възприети от законодателя на Съюза с оглед на класирането на продукти като разглежданите по главното производство.
- 43 На следващо място, видно от съображения 4 и 8 от споменатата директива, преследваните от тази директива цели изискват различните категории обработен тютюн да се определят по критерии, свързани с техните характеристики и начина на използването им, като припомнените — що се отнася до пурите или пуретите — в точки 26 и 28 от настоящото решение.
- 44 Следователно, ако въз основа на съображение 8 от Директива 2011/64 се отдаде предимство на преценка, предмет на която е единствено визуалната прилика на продукти като разглежданите по главното производство с цигарите, пред изрично прогласените в член 4, параграф 1, буква а) от тази директива критерии, това със сигурност би било пречка да се постигнат целите, които си поставя посочената директива.
- 45 Впрочем класирането на продукти като разглежданите по главното производство в категорията „пури или пурети“, за целите на Директива 2011/64, не може да се постави под въпрос с Обяснителните бележки към КН, които изрично предвиждат, че пурите и пуретите са тютюневи свитъци, които имат външна обвивка от естествен тютюн, покриваща продукта изцяло (но без допълнителен слой, частично покриващ външната обвивка).
- 46 Както отбелязва Комисията в писменото си становище, тези обяснителни бележки не могат да имат каквото и да било значение за определението „пури или пурети“ по смисъла на Директива 2011/64, тъй като за разлика от други директиви, свързани с някои подлежащи на облагане с акциз продукти, като Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98), Директива 2011/64 не препраща към кодовете на Комбинираната номенклатура, за да определи обработения тютюн, който попада в приложното ѝ поле.
- 47 С оглед на изложените дотук съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 трябва да се тълкува в смисъл, че тютюневи продукти като разглежданите по главното производство, на които част от покриващия лист от естествен тютюн е обвит с допълнителен слой хартия при филтъра, което може да доведе до визуално сходство на тези продукти с цигарите, попадат в категорията „пури или пурети“ по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноски

- 48 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн трябва да се тълкува в смисъл, че тютюневи продукти като разглежданите по главното производство, на които част от покриващия лист от естествен тютюн е обвит с допълнителен слой хартия при филтъра, което може да доведе до визуално сходство на тези продукти с цигарите, попадат в категорията „пури или пурети“ по смисъла на тази разпоредба.

Подписи