ĢENERĀLADVOKĀTA NILSA VĀLA [*NILS WAHL*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 15. decembrī[1]

Lieta C-638/15

Eko-Tabak s.r.o.
pret
Generální ředitelství cel

(Nejvyšší správní soud (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu))

Direktīva 2011/64/ES — 2. panta 1. punkts un 5. panta 1. punkts — Tabakas izstrādājumiem piemērojamie akcīzes nodokļi — Jēdziens "smēķējamā tabaka" — Direktīva 2008/118/EK — 1. panta 3. punkts — Jēdziens "ražojumi, kas nav akcīzes preces"

1. Reiz tika teikts, "kas gan par tabaku var labāks būt: tā – krietnu ļaužu kaislība, un tas, kas dienas pavada bez tabakas, nav dzīves cienīgs"[2]. Tomēr mūsdienās sabiedrības attieksme pret tabaku ir būtiski mainījusies.

2. Lai kā arī būtu, tabaka joprojām tiek plaši patērēta Eiropas Savienībā. Tādēļ nav pārsteigums, ka tās aplikšana ar nodokli izraisa domstarpības[3], kā to arī parāda pamatlieta.

3. Konkrētāk, iesniedzējtiesa jautā, vai kaltēta, plakana, neregulāras formas lapu tabaka, kurai ir veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana un kurā ir konstatēta glicerīna klātbūtne, ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu un/vai šīs tabakas daļas, kuras var smēķēt pēc vienkāršas apstrādes, izmantojot sasmalcināšanu vai sagriešanu ar rokām (turpmāk tekstā – "attiecīgie izstrādājumi"), ietilpst Direktīvas 2011/64/ES[4] 2. panta vai attiecīgā gadījumā 5. panta piemērošanas jomā. Gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka tas tā nav, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šī direktīva liedz dalībvalstīm piemērot nodevu šādiem izstrādājumiem.

4. Turpmāk minēto iemeslu dēļ es uzskatu, ka tādi izstrādājumi, kādi ir šajā lietā minētie, saskaņā ar Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta ii) punktu ir klasificējami kā "cita smēķējamā tabaka". Tādējādi saskaņā ar šo direktīvu tie ir tādi "tabakas izstrādājumi", kuriem dalībvalstis uzliek akcīzes nodokli.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Molière. *Dom Juan*. 1665, 1. cēliens, 1. skats (Cieņas izrādīšana tabakai ("*L'éloge du tabac*")).

3 — Piemēram, skat. spriedumu, 2016. gada 21. septembris, *Etablissement Fr. Colruyt*, C-221/15, EU:C:2016:704.

4 — Padomes 2011. gada 21. jūnija Direktīva par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm (kodificēta redakcija) (OV 2011, L 176, 24. lpp.).

I – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

1) Direktīva 2008/118/EK:[5]

5. Direktīvas 2008/118 1. pantā ir paredzēts:

“1. Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk “akcīzes preces”):

[..]

c) tabakas izstrādājumi [..].

2. Dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus piemērot netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst [ES] noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim.

3. Dalībvalstis var uzlikt nodokļus:

a) ražojumiem, kas nav akcīzes preces;

[..]

Tomēr tādu nodokļu uzlikšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nedrīkst radīt ar robežšķērsošanu saistītas formalitātes.”

2) Direktīva 2011/64

6. Atbilstoši Direktīvas 2011/64 1. nodaļas (ar nosaukumu “Priekšmets”) 1. pantam dalībvalstīm tabakas izstrādājumiem ir jāpiemēro saskaņota akcīzes nodokļa struktūra un likmes.

7. Direktīvas 2011/64 2., 3. un 5. pantā (kas minēti 2. nodaļā ar nosaukumu “Definīcijas”) ir paredzēts:

“2. pants

1. Šajā direktīvā tabakas izstrādājumi ir:

a) cigaretes;

b) cigāri un cigarillas;

5 — Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīva par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2010. gada 16. februāra Direktīvu 2010/12/ES, ar ko Direktīvu 92/79/EEK, Direktīvu 92/80/EEK un Direktīvu 95/59/EK groza attiecībā uz tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm un groza Direktīvu 2008/118/EK (OV 2010, L 50, 1. lpp.), un Padomes 2013. gada 17. decembra Direktīvu 2013/61/ES, ar ko Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2008/118/EK groza attiecībā uz Francijas tālākajiem reģioniem un īpaši Majotu (OV 2013, L 353, 5. lpp.).

c) smēķējamā tabaka:

i) sasmalcināta tabaka, kas paredzēta cigarešu tīšanai;

ii) cita smēķējamā tabaka.

[..]

3. pants

1. Šajā direktīvā cigaretes ir:

a) tabakas rullīši, ko var smēķēt tādus, kādi tie ir, un kas nav cigāri vai cigarillas [..];

b) tabakas rullīši, kas bez rūpnieciskiem paņēmieniem ielikti cigarešu papīra čaulītēs;

c) tabakas rullīši, kas bez rūpnieciskiem paņēmieniem ietīti cigarešu papīrā.

[..]

5. pants

1. Šajā direktīvā smēķējamā tabaka ir:

a) tabaka, kas ir sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos un kas ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes;

b) tabakas atliekas pārdošanai mazumtirdzniecībā, uz ko neattiecas 3. pants un 4. panta 1. punkts un ko var smēķēt. Šajā pantā par tabakas atliekām tiek uzskatītas tabakas lapu paliekas un blakusprodukti, kas iegūti, apstrādājot tabaku un ražojot tabakas izstrādājumus.

[..]”

B – *Čehijas Republikas tiesības*

8. Likuma Nr. 353/2003 par akcīzes nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 95/2011 (turpmāk tekstā – “Likums par akcīzes nodokli”), 101. pantā ir paredzēts:

“(1) Tabakas izstrādājumi tiek aplikti ar akcīzes nodokli.

(2) Šī likuma izpratnē tabakas izstrādājumi ir cigaretes, cigāri, cigarillas un smēķējamā tabaka.

(3) Šī likuma izpratnē:

[..]

c) smēķējamā tabaka ir:

1. tabaka, kas ir sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos un kas ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes;

2. tabakas atliekas, kas sagatavotas pārdošanai galapatērētājam, uz ko neattiecas a) vai b) apakšpunkts un ko var smēķēt; [..]

6. Šī likuma izpratnē smēķējamā tabaka turklāt ir izstrādājums, kas pilnībā vai daļēji satur arī citas vielas, kuras nav tabaka, un kuras atbilst citiem 3. punkta c) apakšpunktā minētajiem nosacījumiem, [..] vai izstrādājums, kas nav minēts 3. punkta c) apakšpunktā, ja tas ir paredzēts citiem mērķiem, kas nav smēķēšana, un tajā pašā laikā šis izstrādājums ir smēķējams un ir sagatavots pārdošanai galapatērētājam.

[..]".

II – Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

9. Ar 2013. gada 14. novembra lēmumu *Celní úřad pro Jihocesky kraj* (Dienvidbohēmijas apgabala muitas pārvalde, Čehijas Republika) saskaņā ar konkrētiem Likuma par akcīzes nodokli noteikumiem deva rīkojumu konfiscēt un iznīcināt *Eko-Tabak s.r.o.* (turpmāk tekstā – "prasītājs") īpašumā esošos attiecīgos izstrādājumus. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šie izstrādājumi sākotnēji tika paredzēti pārdošanai galapatērētājiem.

10. Prasītājs iesniedza administratīvu sūdzību par šo lēmumu, kuru *Generální ředitelství cel* (Muitas ģenerāldirekcija, Čehijas Republika) 2014. gada 29. maijā pēc būtības apstiprināja. Pēc tam prasītājs cēla prasību par 2014. gada 29. maijā lēmuma tiesiskuma pārbaudi *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Českе Budejovices apgabaltiesa, Čehijas Republika), apgalvojot, ka ar tiem izstrādājumiem, kuri ietilpst Likuma par akcīzes nodokli 101. panta 6. punkta piemērošanas jomā, ir nepamatoti paplašināts Direktīvā 2011/64 paredzētais tabakas izstrādājumu saraksts. Ar 2015. gada 30. janvāra spriedumu šī tiesa prasību noraidīja. *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Českе Budejovices apgabaltiesa) secināja, ka Direktīvas 2011/64 būtība un mērķis ir nodrošināt to, ka akcīzes nodokļi tiek piemēroti tiem izstrādājumiem, kurus var smēķēt, lai gan tie ne vienmēr ir paredzēti smēķēšanas nolūkam. *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Českе Budejovices apgabaltiesa) piebilda, ka Direktīvas 2011/64 mērķis ir apkarot tādu nodokļu nemaksāšanu un Savienības tiesību aktu apiešanu, kāda, šīs tiesas ieskatā, ir notikusi tās izskatīšanā esošajā lietā.

11. Prasītājs iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika). Šauboties par pareizu Direktīvas 2011/64 2. un 5. panta interpretāciju, šī tiesa nolēma apturēt lietas izskatīšanu un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Ja kaltētu, plakanu, neregulāras formas lapu tabaku, kurai ir veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana un kurā ir konstatēta glicerīna klātbūtne, ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu un/vai šīs tabakas daļas var smēķēt pēc vienkāršas apstrādes (izmantojot sasmalcināšanu vai sagriešanu ar rokām), vai tās var uzskatīt par tabakas izstrādājumiem [Direktīvas 2011/64] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta ii) punkta vai attiecīgā gadījumā 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai [Direktīvas 2011/64] 5. pants, to aplūkojot kopsakarā ar tās 2. pantu, pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros tabakas izstrādājumu akcīzes nodoklis tiek attiecināts uz tabaku, kas nav minēta [Direktīvas 2011/64] 2. un 5. pantā un kas nav paredzēta smēķēšanai, bet ko var smēķēt (kas ir smēķējama un piemērota smēķēšanai) un kas ir sagatavota pārdošanai galapatērētājam?"

12. Rakstveida apsvērumus iesniedza Čehijas Republikas, Spānijas un Itālijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. 2016. gada 26. oktobra tiesas sēdē mutvārdu apsvērumus sniedza Čehijas Republikas un Spānijas valdības, kā arī Komisija.

III – Analīze

13. Kā apliecina šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, šaubas ir par pareizu Direktīvā 2011/64 izmantotā jēdziena "tabakas izstrādājumi" interpretāciju, jo īpaši jēdzienu "smēķējamā tabaka", "cita smēķējamā tabaka" un "ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes" pareizu interpretāciju. Komisija ir atzinusi šīs interpretācijas grūtības savā *REFIT* (Normatīvās atbilstības un izpildes programmas) novērtējumā par Direktīvu 2011/64[6]. Tādējādi uzdotie jautājumi ir iespēja Tiesai sniegt skaidrojumu.

A – *Par pirmo jautājumu*

14. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa lūdz palīdzību noteikt, vai kaltēta, plakana, neregulāras formas lapu tabaka, kurai ir veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana un kurā ir konstatēta glicerīna klātbūtne, ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu un/vai šīs tabakas daļas var uzskatīt par "tabakas izstrādājumiem" Direktīvas 2011/64 2. panta izpratnē.

15. Saskaņā ar Direktīvas 2011/64 2. pantu "tabakas izstrādājumi" ietver cigaretes, cigārus, cigarillas un smēķējamo tabaku. Līdz ar to šie izstrādājumi tiek aplikti ar akcīzes nodokli.

16. "Smēķējamā tabaka" Direktīvas 2011/64 2. panta izpratnē ir vai nu sasmalcināta tabaka, kas paredzēta cigarešu tīšanai, vai "cita smēķējamā tabaka". Izriet, ka "cita smēķējamā tabaka" attiecas uz tiem tabakas izstrādājumiem, kas nav nedz cigaretes, nedz cigāri, cigarellas, nedz sasmalcināta tabaka, kas paredzēta cigarešu tīšanai.

17. "Smēķējamā tabaka" vēl ir arī definēta Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punktā kā tāda, kas ietver tādu smēķējamās tabakas veidu, kuru es saukšu par piemērotu smēķējamo tabaku (a) apakšpunkts) un smēķējamās tabakas atliekas (b) apakšpunkts). Tieši pirmais tabakas veids ir pamata tiesvedības centrā.

18. Saskaņā ar Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktu "smēķējamai tabakai" ir jāatbilst diviem nosacījumu kopumiem: pirmkārt, tai ir jābūt "sagrieztai vai citādi sasmalcinātai, satītai vai sapresētai gabalos" un, otrkārt, tai ir jābūt "smēķējamai bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes".

19. Kā to apgalvo Čehijas Republikas valdība un Komisija, Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējums liecina par to, ka tabakas izstrādājumiem ir jāatbilst abiem šiem nosacījumiem, lai tos varētu klasificēt par "smēķējamo tabaku" saskaņā ar šo tiesību normu. Turpinājumā es secīgi izvērtēšu abus nosacījumus.

1) Par Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto pirmo nosacījumu: "sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos"

20. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētais attiecīgo izstrādājumu apraksts rada iespaidu, ka šie izstrādājumi – kaltētas veselas tabakas [auga] lapas – nevar tikt uzskatīti par tādiem, kas ir sagriezti, sapresēti gabalos vai satīti. Vai tie var tikt kvalificēti kā "citādi sasmalcināta" tabaka? Šajā ziņā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir minēts, ka attiecīgajām tabakas lapām "ir daļēji izgriezta vidējā dzīsla", proti, lapas kātiņš (stiebriņš, kas balsta lapu un savieno to ar auga kātu) ir pilnībā vai daļēji izgriezts. Čehijas Republikas valdība uzskata, ka šādu apstrādi neapšaubāmi var kvalificēt kā

6 — Komisijas ziņojums Padomei par Direktīvas 2011/64/ES *REFIT* novērtējumu un par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm, COM(2015) 621 *final*, 8. un nākamās lpp.

“citādi sasmalcināta”. Tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka tā uzskata, ka tikai kātiņa izgriešana pati par sevi nebūtu pietiekama, lai izpildītu pirmo nosacījumu. Tomēr tā neizslēgtu to, ka attiecīgie izstrādājumi varētu būt sagriezti, satīti vai sapresēti gabalos, tomēr, lai noskaidrotu šo aspektu, būtu jāsniedz sīkāks šo izstrādājumu apraksts nekā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētais.

21. Tieši otrādi, šķiet, ka šis lūgums pats par sevi ir balstīts uz priekšstatu, ka pirmais nosacījums ir izpildīts – vismaz tajā tieši nav izklāstītas šaubas šajā ziņā. Tomēr, tā kā Tiesa līdz šim vēl nekad nav interpretējusi šo nosacījumu, es centīšos sniegt zināmu atbalstu šajā ziņā.

22. Manuprāt, lai gan lingvistisks salīdzinājums nesniedz skaidru atbildi uz šo jautājumu [7], jēdziena “citādi sasmalcināta” atbilstošai izpratnei ir jāaptver tabakas lapas, kurām ir daļēji izgriezta vidējā dzīsla, lai izņemtu lapas kātiņu. Proti, šī apstrādes procedūra nozīmē, ka lapa vismaz daļēji tiek ieplēsta līdz tās vidusdaļai mazākā vai lielākā mērā atkarībā no lapas fizionomijas, pāri paliekot divām pusēm, kuras joprojām var būt savienotas ar auga stiebra daļu.

23. Manuprāt, šādu interpretāciju apstiprina Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējums, konteksts un mērķis.

24. Pirmkārt, attiecībā uz Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējumu vārda “citādi” izmantošana jēdzienā “citādi sasmalcināta” liecina, ka piemērota smēķējamā tabaka, kā to nosaka šī tiesību norma, ir jāinterpretē plaši, lai varētu aptvert dažādus apstrādes procesus, nedefinējot visus iespējamos tabakas apstrādes veidus.

25. Otrkārt, to apstiprina Direktīvas 2011/64 konteksts.

26. Vispirms Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta b) apakšpunktā smēķējamās tabakas atliekas ir definētas kā “tabakas lapu paliekas un blakusprodukti”. Ņemot vērā to, ka tabakas stiebru – tostarp kātiņu – atliekas, šķiet, būtu šādas paliekas un/vai blakusprodukti, atlikusī tabakas lapas daļa, kas tiek izgriezta no šīm daļām – proti, daļa, kas ir labāk piemērota smēķēšanai, – būtu savukārt jāklasificē kā piemērota smēķējamā tabaka.

27. Turklāt, kā Komisija to atzina tiesas sēdē, Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētā visaptverošā jēdziena “smēķējamā tabaka” ietvaros izmantotais atvērtais un lielā mērā pašaprakstošais jēdziens “cita smēķējamā tabaka” ir jāinterpretē plaši kā to atlikumu kategorija, kas ir paredzēta, lai aptvertu tabakas izstrādājumu veidus, uz kuriem nav attiecināmas iepriekš uzskaitītās konkrētās kategorijas.

28. Visbeidzot arī Direktīvas 2011/64 galvenais mērķis prasa, lai jēdziens “smēķējamā tabaka” tiktu interpretēts plaši.

29. Lai sasniegtu iekšējā tirgus pareizu darbību, Direktīva 2011/64 cenšas nodrošināt to, ka ar nodokļu, kuri ietekmē preču patēriņu tabakas izstrādājumu jomā, piemērošanu dalībvalstīs netiek izkropļoti konkurences apstākļi un netiek traucēta to brīva aprite Savienībā. Jo īpaši šīs direktīvas preambulas 9. apsvērumā ir paredzēts, ka akcīzes nodokļa struktūru saskaņošanas rezultātam ir jābūt tādam, ka nodokļa iekasēšanas sekas netraucē konkurenci starp dažādām tabakas izstrādājumu kategorijām, kas pieder pie tās pašas grupas, un ka tādējādi tiek atvērti dalībvalstu tirgi [8]. Mērķi nodrošināt neizkropļotu

7 — Direktīvas 2011/64 citu valodu versijas nevieš lielāku skaidrību par jēdziena “citādi sasmalcināta” nozīmi. No vienas puses, dažas no valodu versijām liecina, ka jēdziens “citādi sasmalcināta” nozīmē to, ka tabaka faktiski ir sadalīta mazākos gabalos (spāņu valodā: “fraccionado de otra forma”; vācu valodā “anders zerkleinerten”, franču valodā “fractionné d’une autre façon”, itāļu valodā “in altro modo frazionato”, holandiešu valodā “op andere wijze versnipperde”, portugāļu valodā “fraccionado de outra forma”, rumāņu valodā “divizat în alt mod” un somu valodā “tai muutoin paloiteltua”). No otras puses, citas valodu versijas ir vairāk atvērtas idejai par to, ka ir pietiekami tabaku vienkārši ieplēst (dāņu valodā “revet”, angļu valodā “otherwise split” un zviedru valodā “på annat sätt strimlats”).

8 — Skat. spriedumu, 2016. gada 21. septembris, *Etablissements Fr. Colruyt*, C-221/15, EU:C:2016:704, 21. punkts. Skat. arī spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Yesmoke Tobacco*, C-428/13, EU:C:2014:2263, 23. punkts.

konkurenci apstiprina Direktīvas 2011/64 preambulas 8. apsvērums, kurā būtībā ir paredzēts, ka akcīzes nodokļa uzlikšanas nolūkā izstrādājumi, kas ir līdzīgi uzskaitītajai kategorijai, ir uzskatāmi par daļu no šīs kategorijas. Šajā ziņā ir skaidrs, ka kaltēta tabakas lapa, kas daļēji ir ieplēsta pa vidu, atbilst kaltētai tabakas lapai, kas faktiski ir pārplēsta uz pusēm.

30. Vēl jo vairāk Direktīvas 2011/64 preambulas 2. apsvērumā ir paredzēts, ka Savienības tiesību aktiem nodokļu jomā ir jānodrošina augsts veselības aizsardzības līmenis un ka tabakas izstrādājumi var izraisīt nopietnu kaitējumu veselībai. Šīs direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētā pirmā nosacījuma pārlieku šaura interpretācija ietver risku darboties pretēji šim sabiedrības veselības mērķim, iespējami ierobežojot iespēju atsaukties uz nodokļu politikas pasākumiem, lai mazinātu pieprasījumu pēc šādiem izstrādājumiem [9].

31. No iepriekš minētā izriet, ka jēdziens "smēķējamā tabaka" Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir jāinterpretē plaši. Tādējādi es uzskatu, ka attiecīgie izstrādājumi atbilst iepriekš 18. punktā minētajam pirmajam nosacījumam.

32. Tagad šajos apstākļos es izvērtēšu to aspektu, kas tieši ir apstrīdēts pamatlietā un ir iesniedzējtiesas pirmā jautājuma pamatā: vai attiecīgie izstrādājumi ir "smēķējami bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes", kas ir Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrais nosacījums.

2) Par Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto otro nosacījumu: "ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes"

33. Lai [tabaka] tiktu atzīta par "smēķējamo tabaku", Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētā piemērotas smēķējamās tabakas definīcija paredz, ka tai ir jābūt "smēķējamai bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes" (otrais nosacījums).

34. Tiesas sēdē Čehijas Republikas valdība un Komisija lielā mērā balstījās uz spriedumu lietā *Schenker*, lai pamatotu savu nostāju, kuru atbalsta arī Spānijas un Itālijas valdības, ka attiecīgie izstrādājumi izpilda šo otro nosacījumu, apgalvojot, ka tāda pati pieeja jāpiemēro neatkarīgi no tā, vai tiek interpretēti noteikumi par muitas klasificēšanu (kas tika skatīti šajā lietā) vai noteikumi par akcīzes nodokļiem. Tomēr, lai gan tiesiskā noteiktība par vēlamāku atzīst vienotu pieeju, man šķiet, ka tajā lietā Tiesa pati neklasificēja attiecīgās preces, bet gan pamatojās uz valsts tiesas faktisko vērtējumu par to, ka šīs preces bija smēķējamā tabaka. Turklāt, lai gan Komisija pareizi norādīja tiesas sēdē, ka izšķirošais kritērijs, veicot muitas klasificēšanu, ir tas, vai tabakas lapas ir pārstrādātas tik lielā mērā, ka runa ir par lietošanai sagatavotu tabaku bez tālākas rūpnieciskas apstrādes, vai tas tā ir, ir tieši tas aspekts, kuru iesniedzējtiesa lūdz Tiesai izskaidrot saistībā ar attiecīgajiem izstrādājumiem [10].

35. Šobrīd Direktīva 2011/64 nesniedz nekādu skaidrojumu par precīzu jēdziena "ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes" nozīmi. Tomēr spriedumā lietā *Brinkmann* Tiesa nosprieda, ka tagadējā Direktīvas 2011/64 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētais nosacījums par to, ka cigaretēm jābūt smēķējamām tādām, "kādas tās ir", attiecas uz gatavu izstrādājumu. Tādēļ rūpnieciski ražoti tabakas rullīši, kas ietīti porainā celulozē un kas pirms smēķēšanas jāievieto cigarešu papīra

9 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Yesmoke Tobacco*, C-428/13, EU:C:2014:2263, 35. un 36. punkts.

10 — Spriedums, 2016. gada 8. septembris, *Schenker*, C-409/14, EU:C:2016:643, 89. un 90. punkts, sal. ar 79. punktu. Es piebildīšu, lai arī piemērota smēķējamā tabaka un smēķējamās tabakas atliekas ir "smēķējamās tabakas" veidi saskaņā ar Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, no iepriekš minētā sprieduma izriet, ka tabakas atliekas tiek klasificētas atšķirīgi no smēķējamās tabakas muitas vajadzībām.

caurulītē vai jāietin cigarešu papīrā, saskaņā ar šo tiesību normu netiek klasificēti kā cigaretes, bet tikai kā "smēķējamā tabaka", jo šie tabakas rullīši ir smēķējami bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes [11]. Tādēļ šis spriedums apstiprina ideju par to, ka jēdziens "smēķējamā tabaka" neaprobežojas ar gataviem izstrādājumiem.

36. Šķiet, līdzīga pieeja ir izmantota Direktīvas 2011/64 3. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā. Šī tiesību norma attiecas uz tabakas rullīšiem, kas "bez rūpnieciskiem paņēmieniem" ir ielikti cigarešu papīra čaulītēs vai ietīti cigarešu papīrā. Ideja, kas ir ietverta jēdzienā "bez rūpnieciskiem paņēmieniem", vairāk atbilstu tai, kas ir frāzes "ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes" pamatā. Galu galā galvenā atšķirība starp direktīvas 3. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā minētajām cigaretēm un 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto piemēroto smēķējamo tabaku, šķiet, ir attiecīgās tabakas fiziskais izskats (proti, no vienas puses, tabaka, kas ir satīta rullīšos, un, no otras puses, tabaka, kas ir sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos) [12].

37. Tādēļ judikatūra saskaņā ar tagadējo Direktīvas 2011/64 3. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu par frāzi "bez rūpnieciskiem paņēmieniem" var būt iedvesmas avots, kur smelties Tiesai. Spriedumā lietā Komisija/Vācija Tiesa nosprieda, ka tādu sasmalcinātas tabakas rullīšu ievietošana, no kuriem katrs ir ietīts alumīnija čaulītē, kas ir atvērta abos galos atbilstošā lielumā un kas jāievieto ar filtru pildītās cigarešu papīra čaulītēs, kā arī vēlāka šī iesaiņojumu noņemšana, izmantojot ierīci, kura ir lodīšu pildspalvas lielumā, atstājot tabaku čaulītē, ir uzskatāma par veiktu "bez rūpnieciskiem paņēmieniem". Tādēļ šos tabakas rullīšus klasificē kā cigaretes saskaņā ar tagadējo Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nevis kā sasmalcinātu tabaku cigarešu uztīšanai – vai, izsakoties idiomātiskāk, tabaku cigarešu tīšanai saskaņā ar tagadējo tās 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta i) punktu [13]. Konkrētāk, ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. J. Jacobs*] uzskatīja, ka frāze "bez rūpnieciskiem paņēmieniem" apzīmē "praktiski jebkuru procesu, kura laikā smēķētājs no saražotiem izstrādājumiem izgatavo pats savas cigaretes". Viņš piebilda, ka, "ja vidējais smēķētājs pēc minimālas vingrināšanās nevarētu izgatavot pieņemamu cigareti relatīvi viegli un salīdzinoši labi, nav ticams, ka pēc šādiem izstrādājumiem būtu pieprasījums" [14].

38. Protams, šī lieta neattiecas tikai uz situācijām, kas ietver procesu, kad smēķētājs pats izgatavo cigaretes no sastāvdaļām, kuru ražošanas process, tradicionāli izsakoties, ir noslēdzies. Kā piemērotāks salīdzinošais elements varētu būt tabaka cigarešu tīšanai, kas ir vēl viens Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētais "smēķējamās tabakas" veids. Tabakas cigarešu tīšanai izmantošana paredz, ka smēķētājs veikli uzber neiepakotu tabaku uz plānas papīra strēmelītes, sarullē vai satin to plānas cilindriskas čaulītes formā. Smēķētājs var arī ievietot cigarešu filtru vienā no papīra čaulītes galiem pirms satīšanas. Lai arī no sākuma šo darbību veikšana var izrādīties sarežģīta, tās tomēr ir pieejamas visiem smēķētājiem, un vidējais smēķētājs, nedaudz pavingrinoties, pilnveidos tām vajadzīgās prasmes.

39. Šo pašu argumentāciju var piemērot attiecībā uz Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto jēdzienu "ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes". Tas mani vedina uzskatīt, ka parasti "smēķējamā tabaka" saskaņā ar šo tiesību normu ir tabaka, kas, neietilpstot nevienā no šajā direktīvā minētajām citām grupām, ir gatava vai var tikt viegli sagatavota lietošanai,

11 — Spriedums, 1998. gada 24. septembris, *Brinkmann*, C-319/96, EU:C:1998:429, 18. un 20. punkts, par Padomes 1978. gada 18. decembra Otrās direktīvas 79/32/EEK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1979, L 10, 8. lpp.), atbilstošo 3. panta 1. punkta un 4. panta 1. punkta noteikumu interpretāciju.

12 — Tādā pašā veidā smēķējamās tabakas atliekas, kas tiek apliktas ar akcīzes nodokli, saskaņā ar Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir tabakas lapu paliekas un blakusprodukti, kas tiek iegūti, apstrādājot tabaku vai ražojot tabakas izstrādājumus, kuri papildu tam, ka var tikt pārdoti mazumtirdzniecībā, var tikt arī smēķēti.

13 — Skat. spriedumu, 2005. gada 10. novembris, Komisija/Vācija, C-197/04, EU:C:2005:672, 31. un 32. punkts, par Padomes 1995. gada 27. novembra Direktīvas 95/59/EK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1995, L 291, 40. lpp.), tostarp 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

14 — Skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa secinājumus lietā Komisija/Vācija, C-197/04, EU:C:2005:476, 25. punkts. Tiesa apstiprināja šo pieeju: skat. spriedumu, 2005. gada 10. novembris, Komisija/Vācija, C-197/04, EU:C:2005:672, 31. punkts.

neizmantojot rūpnieciskus paņēmienus. Vai tas tā ir, ir jāizvērtē funkcionāli. Šajā ziņā smēķētāju, kuriem ne vienmēr piemīt iepriekšējas prasmes, manuāli veiktās darbības, lai sagatavotu paša lietošanai tabaku, kas ir sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos izstrādājumā, kurš ir smēķējams, nav uzskatāmas par rūpniecisku apstrādi.

40. Gluži otrādi, es uzskatītu, ka tabakas sēklas, tabakas augi un svaigi grieztas tabakas lapas, attiecībā uz kurām kaltēšanas un fermentācijas process vēl nav uzsākts, nevar tikt klasificētas nedz kā "smēķējamā tabaka" saskaņā ar Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nedz līdz ar to arī kā "tabakas izstrādājumi" saskaņā ar tās 2. pantu.

41. Piebildīšu, ka iepriekš 39. punktā minētā interpretācija ir tā, kas vislabāk atbilst iepriekš 29. un 30. punktā norādītajiem Direktīvas 2011/64 mērķiem, kuri ir neizkropļota konkurence un augsts veselības aizsardzības līmenis.

42. Šajā kontekstā, kā arī ņemot vērā Tiesas kompetences prejudiciālā tiesvedībā robežas, Tiesai ir jānorāda, vai tādi tabakas izstrādājumi, kādi ir pamatlietā minētie, ir jāapstrādā rūpnieciski, lai tos varētu smēķēt.

43. Šajā ziņā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir atsauce uz ekspertīzes ziņojumu, kurā ir secināts, ka bez tālākas apstrādes attiecīgie izstrādājumi nav smēķējami, nav izgatavojami par cigareti, nav izmantojami, lai uzpildītu cigaretes čaulīti vai pīpi. Tomēr saskaņā ar šo ziņojumu pēc tam, kad attiecīgie izstrādājumi ir sagriezti vai saspiesti, tie var tikt izmantoti cigaretes uztīšanai vai cigaretes čaulītes vai pīpes sapildīšanai. Pēc tam tie ir smēķējami. Iesniedzējtiesa piebilst, ka uzņēmumi, kuri pārdod attiecīgos izstrādājumus, piedāvā klientiem iespēju sagatavot tabakas lapas, izmantojot sagriešanas instrumentu, kas ir novietots uz letes veikalā. Piebildīšu, ka man ir zināms, ka šādi instrumenti ir viegli atrodami un iegādājami mazumtirdzniecības tirgū.

44. No šī apraksta skaidri izriet, ka attiecīgiem izstrādājumiem ir vajadzīga zināma veida tālāka apstrāde, tomēr nešķiet, ka būtu vajadzīga tāda apstrāde, ko nevarētu paveikt vidējais smēķētājs.

45. Tādējādi tādos apstākļos, kādi ir norādīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, es uzskatu, ka attiecīgie izstrādājumi ir smēķējami bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Kā jau tas ir izskaidrots iepriekš 22.–31. punktā, šie izstrādājumi atbilst smēķējamās tabakas fiziskajām īpašībām (pirmais nosacījums) saskaņā ar šo pašu tiesību normu. Es uzskatu, ka attiecīgie izstrādājumi var tikt uzskatīti par "citu smēķējamo tabaku" 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta ii) punkta izpratnē un līdz ar to par "tabakas izstrādājumu", kas tiek aplikts ar akcīzes nodokli [15].

B – *Par otro jautājumu*

46. Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai gadījumā, ja attiecīgie izstrādājumi neietilpst Direktīvas 2011/64 piemērojamībā kā "tabakas izstrādājumi", dalībvalstīm tiek liegts piemērot tiem nodevu.

47. Ņemot vērā manu atbildi uz pirmo jautājumu, Tiesai nebūtu vajadzības atbildēt uz otro jautājumu. Tomēr pilnības labad mans viedoklis par otro jautājumu ir šāds.

15 — Šajā ziņā, manuprāt, lai gan Tiesai nav jālemj par to, vai attiecīgie izstrādājumi varētu tikt arī klasificēti kā smēķējamās tabakas atliekas saskaņā ar Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta b) apakšpunktu, atkarībā no tā, kā tiek saprasti jēdzieni "paliekas" un "blakusprodukti", piemēram, vai tie varētu ietvert kaltētas tabakas lapas, kuras ir paredzēts izmantot kā mēslojumu un/vai dekoratīvā nolūkā, uzskatu, ka tas nebūt nav izslēgts.

48. Kā to apgalvoja Komisija, ja Tiesa secinātu, ka attiecīgie izstrādājumi nav "tabakas izstrādājumi", izrietētu, ka attiecīgie izstrādājumi ir ražojumi, "kas nav akcīzes preces" Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta izpratnē. Šajā gadījumā no šīs direktīvas 1. panta 3. punkta izriet, ka dalībvalstis var uzlikt nodokļus šiem ražojumiem, ja tādu nodokļu uzlikšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada ar robežšķērsošanu saistītas formalitātes [16]. Jo īpaši ar minētās direktīvas 1. panta 3. punktu tiek pieļauts, ka dalībvalsts par produktiem, kuriem netiek piemērota saskaņotā akcīzes nodokļa sistēma, ietur nodokli, kuru regulē identiski noteikumi kā tie, kas attiecas uz šo sistēmu [17].

49. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai attiecīgajiem izstrādājumiem uzliktā nodeva tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada ar robežšķērsošanu saistītas formalitātes. Šajā ziņā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav ietverta pietiekami detalizēta informācija par akcīzes nodokli un tā praktisku īstenošanu. Tādēļ es sniegšu tikai dažus vispārīgus komentārus, kas varētu palīdzēt iesniedzējtiesai noskaidrot, vai attiecīgajiem izstrādājumiem akcīzes nodoklis ir piemērots likumīgi, ievērojot Direktīvu 2008/118.

50. Tiesa ir nošķirusi formalitātes, kas ir saistītas ar pienākumu maksāt akcīzes nodokli, un formalitātes, kas attiecas uz robežšķērsošanu [18]. Direktīvas 2008/118 1. panta 3. punktā paredzētais aizliegums ir piemērojams tikai pēdējai situācijai. Lai gan varētu būt vajadzīgs iesniegt deklarāciju, veicot iegādi Savienības teritorijā, un tādējādi robežas šķērsošanas brīdī šādas formalitātes nolūks varētu tikpat labi būt saistīts ar pienākumu samaksāt akcīzes nodokli, kas nav aizliegts Direktīvā 2008/118 [19]. Turklāt, ja nodoklis vienādi tiek piemērots gan importētiem, gan vietējiem produktiem, jebkuras formalitātes, kas attiecas uz šī nodokļa maksāšanu, nav saistītas ar robežšķērsošanu [20].

51. Noslēgumā, kā arī tikai tādā gadījumā, ja Tiesa nepiekristu manai atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu, dalībvalstis var uzlikt nodokli tādiem izstrādājumiem, kādi ir attiecīgie izstrādājumi, izņemot, ja nodokļa uzlikšana ir saistīta tikai ar robežšķērsošanu. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tas tā ir šajā lietā, jo īpaši ņemot vērā iepriekš 48. un 50. punktā minētos apsvērumus.

IV – Secinājumi

52. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniegtajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt tādējādi, ka kaltētu, plakanu, neregulāras formas lapu tabaku, kurai ir veikta sākotnējā kaltēšana un kontrolēta mitrināšana un kurā ir konstatēta glicerīna klātbūtne, ar daļēji izgrieztu vidējo dzīslu un/vai šīs tabakas daļas, kuras var smēķēt pēc vienkāršas apstrādes, izmantojot sasmalcināšanu vai sagriešanu ar rokām, ir jāklasificē kā "tabakas izstrādājumi" Padomes 2011. gada 21. jūnija Direktīvas 2011/64/ES par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm 2. panta izpratnē un jo īpaši kā "smēķējamā tabaka" tās 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

16 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Fendt Italiana*, C-145/06 un C-146/06, EU:C:2007:411, 44. punkts par līdzīgu tiesību normu, kas iekļauta Direktīvas 2008/118 priekštecē.

17 — Spriedums, 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84, 34. punkts.

18 — Spriedums, 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84, 37. punkts un tajā minētā judikatūra.

19 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, *Kalinchev*, C-2/09, EU:C:2010:312, 27. punkts un tajā minētā judikatūra par līdzīgu tiesību normu, kas iekļauta Direktīvas 2008/118 priekštecē.

20 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84, 38. punkts.