Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 6. aprila 2017 *

„Predhodno odločanje — Direktiva 2011/64/EU — Člen 2(1)(c) — Člen 5(1)(a) — Pojmi ‚tobak za kajenje', ‚tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan' in ‚industrijska obdelava'"

V zadevi C-638/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) z odločbo z dne 29. oktobra 2015, ki je na Sodišče prispela 30. novembra 2015, v postopku

Eko-Tabak s. r. o.

proti

Generální ředitelství cel,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, J.-C. Bonichot in A. Arabadjiev (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. oktobra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za češko vlado T. Müller, M. Smolek in J. Vláčil, agenti,

— za špansko vlado V. Ester Casas, agentka,

— za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Albenziojem, avvocato dello Stato,

— za Evropsko komisijo F. Tomat in Z. Malůšková, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. decembra 2016

izreka naslednjo

* Jezik postopka: češčina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2 in 5 Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (UL 2011, L 176, str. 24).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Eko-Tabak s. r. o. in Generální ředitelství cel (generalna carinska uprava, Češka republika) zaradi odvzema proizvodov, ki se štejejo za tobačne izdelke, obdavčene s trošarino.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 2, 3, 8 in 9 Direktive 2011/64 je navedeno:

„(2) Davčna zakonodaja Unije o tobačnih izdelkih mora zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga in hkrati visoke ravni varovanja zdravja, kakor zahteva člen 168 Pogodbe o delovanju Evropske unije, in ob upoštevanju, da lahko tobačni izdelki resno škodujejo zdravju in da je Unija pogodbenica Okvirne konvencije Svetovne zdravstvene organizacije o nadzoru nad tobakom (FCTC). Upoštevati je treba prevladujoče obstoječe stanje za vsak tip različnih tobačnih izdelkov.

(3) Eden od ciljev Pogodbe Evropske unije je ohranjanje ekonomske unije, katere značilnosti so podobne tistim na domačem trgu, znotraj katerega je zdrava konkurenca. Glede tobačnih izdelkov doseganje tega cilja predpostavlja, da v državah članicah obdavčenje, ki vpliva na porabo izdelkov iz tega sektorja, ne izkrivlja pogojev konkurenčnosti in ne ovira prostega pretoka znotraj Unije.

[…]

(8) Zaradi enotnega in pravičnega obdavčenja je treba opredelitev cigaret, cigar in cigarilosov ter drugega tobaka za kajenje določiti tako, da se zvitki tobaka, ki se lahko glede na svojo dolžino štejejo kot dve cigareti ali več cigaret, za trošarinske namene obravnavajo kot dve cigareti ali več cigaret, da se vrsta cigare, ki je v številnih pogledih podobna cigareti, za trošarinske namene obravnava kot cigareta, da se tobak za kajenje, ki je v številnih pogledih podoben drobno rezanemu tobaku za zvijanje cigaret, za trošarinske namene obravnava kot drobno rezani tobak, in da so ‚tobačni odpadki' jasno opredeljeni. […]

(9) Kar zadeva trošarine mora uskladitev [harmonizacija] struktur imeti za posledico konkurenco med različnimi kategorijami tobačnih izdelkov iz iste skupine, ki naj je obračunavanje davkov ne izkrivlja in mora pripeljati do odprtja nacionalnih trgov držav članic."

4 Člen 1 te direktive določa:

„Ta direktiva določa splošna načela za uskladitev [harmonizacijo] strukture in stopenj trošarine, s katero države članice obdavčijo tobačne izdelke."

5 Člen 2(1) navedene direktive določa:

„Za namene te direktive so tobačni izdelki:

(a) cigarete;

(b) cigare in cigarilosi;

(c) tobak za kajenje:
(i) drobno rezan tobak za zvijanje cigaret;
(ii) drug tobak za kajenje.“

6 Člen 5 te direktive določa:

„1. Za namene te direktive je tobak za kajenje:

(a) tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose in ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave;

(b) tobačni odpadek, dan v drobno prodajo, ki se lahko kadi in ni vključen v člena 3 in 4(1). Za namene tega člena so tobačni odpadki ostanki od tobačnih listov in stranski proizvodi, pridobljeni pri predelavi tobaka ali proizvodnji tobačnih izdelkov.

2. Tobak za kajenje, v katerem je glede na težo tobačnih delcev več kot 25 % tobačnih delcev širokih manj kot 1,5 milimetra, se šteje za drobno rezan tobak za zvijanje cigaret.

[…]“

Češko pravo

7 Člen 101 zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (zakon št. 353/2003 o trošarinah), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o trošarinah), naslovljen „Tobačni izdelki, ki so predmet trošarine“, določa:

„1) Tobačni izdelki so predmet trošarine.

2) Za namene tega zakona so tobačni izdelki cigarete, cigare, cigarilosi in tobak za kajenje.

3) Za namene tega zakona veljajo naslednje opredelitve:

[…]

(c) tobak za kajenje
1. tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose in ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave;
2. tobačni odpadki, predelani za prodajo končnemu potrošniku, ki ne spadajo pod točki (a) ali (b) in jih je mogoče kaditi; ali
3. tobak za kajenje, v katerem je glede na težo tobačnih delcev več kot 25 % tobačnih delcev širokih manj kot 1,5 milimetra; gre za drobno rezan tobak za zvijanje cigaret.

[…]

6) Za namene tega zakona tobak za kajenje poleg tega pomeni izdelek, ki je v celoti ali deloma sestavljen iz snovi, ki niso tobak, in izpolnjuje druge pogoje iz odstavka 3(c) z izjemo izdelkov, navedenih v odstavku 8, ali izdelek, ki ni naveden v odstavku 3(c), ki ga je, četudi ni namenjen kajenju, mogoče kaditi in je predelan za prodajo končnemu potrošniku.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8 Celní úřad pro Jihočeský kraj (carinski urad Južnočeškega okraja, Češka republika) je z odločbo z dne 14. novembra 2013, ki je bila spremenjena 29. maja 2014, odredil odvzem določenega števila izdelkov družbe Eko-Tabak, z obrazložitvijo, da gre za tobak za kajenje v smislu člena 101(6) zakona o trošarinah, izdelke pa je treba zato obdavčiti s trošarino. Iz informacij, ki jih je podalo predložitveno sodišče, je razvidno, da so ti izdelki posušeni, stisnjeni, nepravilni, deloma razpecljani tobačni listi, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, ki vsebujejo glicerin, ki omogoča ohranitev vlažnosti in elastičnosti listov, da se ob njihovi obdelavi ne bi zlomili, in ki jih je, četudi niso namenjeni kajenju, po preprosti obdelavi, na primer z drobljenjem in ročnim rezanjem, mogoče za to uporabiti. Ti izdelki so bili v celoti namenjeni za prodajo končnemu potrošniku.

9 Družba Eko-Tabak je pri Krajský soud v Českých Budějovicích (regionalno sodišče v Českih Budějovicah, Češka republika) vložila tožbo zoper to odločbo, z utemeljitvijo, da opredelitev izdelkov, ki spadajo na področje uporabe člena 101(6), zadnji del stavka, zakona o trošarinah, nedovoljeno širi seznam tobačnih izdelkov iz Direktive 2011/64.

10 To sodišče je s sodbo z dne 30. januarja 2015 zavrnilo tožbo družbe Eko-Tabak z obrazložitvijo, da opredelitev iz člena 101(6), zadnji del stavka, zakona o trošarinah, ne presega meja Direktive 2011/64, saj je njen smisel in namen zagotoviti, da so izdelki, ki jih je, čeprav niso namenjeni kajenju, mogoče kaditi, predmet trošarine, in se izogniti obidu davčne zakonodaje ali prava Evropske unije.

11 Družba Eko-Tabak je proti tej sodbi vložila pritožbo pri Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika). Ta družba je zlasti trdila, da Direktiva 2011/64 ne vsebuje nobene kategorije tobačnih izdelkov, ki bi ustrezala kategoriji iz člena 101(6), zadnji del stavka, zakona o trošarinah, in da mora biti pogoj, da je zadevni izdelek mogoče kaditi, izpolnjen od takrat, ko je ta izdelek shranjen v skladišču z namenom prodaje. Poleg tega naj ne bi zadostovalo, da je tobačni izdelek mogoče kaditi, da se ga lahko šteje za tobačni izdelek v smislu te direktive. Pogoj, da je zadevni izdelek mogoče kaditi, naj bi bil le eden od pogojev, ki jih mora izpolnjevati tobačni izdelek, da bi ga bilo mogoče šteti za „tobak za kajenje“ v smislu te direktive.

12 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je cilj člena 101 zakona o trošarinah, da se v češki pravni red preneseta člena 2 in 5 Direktive 2011/64, vendar pa ima Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) pomisleke glede vprašanja, ali so izdelki, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, tobačni izdelki, na katere se nanaša ta direktiva. Če je odgovor na to vprašanje nikalen, želi vedeti, ali člena 2 in 5 te direktive nasprotujeta temu, da država članica te izdelke obdavči s trošarino.

13 V zvezi s tem predložitveno sodišče poudarja, da se Sodišče še ni izreklo niti glede razlage člena 2(1)(c)(ii) niti glede člena 5 Direktive 2011/64 v zvezi s pojmom „tobak za kajenje“.

14 Predložitveno sodišče poleg tega meni, da je za tobačne izdelke v smislu Direktive 2011/64 značilno predvsem to, da jih je mogoče kaditi. S to značilnostjo naj bi bilo mogoče opredeliti tudi različne skupine ali tipe tobačnih izdelkov.

15 V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1) Ali je mogoče posušene, stisnjene, nepravilne, deloma razpecljane tobačne liste in/ali njihove dele, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, ki vsebujejo glicerin in jih je po preprosti obdelavi (z drobljenjem ali ročnim rezanjem) mogoče kaditi, šteti za tobačne izdelke v smislu člena 2(1)(c)(ii) oziroma glede na okoliščine primera člena 5(1)(a) Direktive 2011/64?

2) Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali člen 5, v povezavi s členom 2 Direktive 2011/64, nasprotuje nacionalni zakonodaji države članice, v skladu s katero je trošarina za tobačne izdelke naložena tudi na tobak, ki ne spada pod člena 2 in 5 te direktive in ga je, čeprav ni namenjen kajenju, mogoče kaditi (je primeren za kajenje) in je predelan za prodajo končnemu potrošniku?“

Vprašanja za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c) in člen 5(1) Direktive 2011/64 razlagati tako, da posušeni, stisnjeni, nepravilni, deloma razpecljani tobačni listi, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, ki vsebujejo glicerin in jih je po preprosti obdelavi – z drobljenjem ali ročnim rezanjem – mogoče kaditi, spadajo pod pojem „tobak za kajenje“ v smislu teh določb.

17 V zvezi s tem je treba opozoriti, kot je razvidno iz člena 1 Direktive 2011/64, da je njen cilj določiti splošna načela za harmonizacijo struktur in stopenj trošarine, s katero države članice obdavčijo tobačne izdelke. Ta direktiva je torej del davčne zakonodaje Unije, ki se uporablja za tobačne izdelke in katere namen je, v skladu z uvodno izjavo 2 navedene direktive, zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga, hkrati pa visoko raven varovanja zdravja.

18 Poleg tega je iz uvodne izjave 3 Direktive 2011/64 razvidno, da je njen namen zagotoviti, da v državah članicah obdavčenje, ki vpliva na porabo izdelkov iz sektorja tobačnih izdelkov, ne izkrivlja pogojev konkurenčnosti in ne ovira njihovega prostega pretoka znotraj Unije. Zlasti je v uvodni izjavi 8 te direktive v bistvu navedeno, da bi bilo treba izdelke, ki so v številnih pogledih podobni izdelkom, na katere se nanaša ta direktiva, obravnavati kot slednje, medtem ko mora v skladu z uvodno izjavo 9 te direktive harmonizacija struktur trošarin imeti za posledico konkurenco med različnimi kategorijami tobačnih izdelkov iz iste skupine, ki naj je obračunavanje davkov ne izkrivlja in mora pripeljati do odprtja nacionalnih trgov držav članic.

19 Na podlagi člena 2(1) Direktive 2011/64 so tobačni izdelki, ki so predmet harmonizacije iz te direktive, razvrščeni v tri kategorije, od katerih se prva nanaša na cigarete, druga na cigare in cigarilose, tretja pa na tobak za kajenje.

20 Kar natančneje zadeva tobak za kajenje, iz besedila člena 2(1)(c)(i) in (ii) te direktive izhaja, da se ta kategorija deli na dve podkategoriji, naslovljeni „drobno rezan tobak za zvijanje cigaret“ in „drug tobak za kajenje“.

21 V členu 5(1) in (2) Direktive 2011/64 pa sta opredeljena pojma „tobak za kajenje“ in „drobno rezan tobak za zvijanje cigaret“. Prvi pojem zajema tako „tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose in ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave“, kot tudi „tobačni odpadek, dan v drobno prodajo, ki se lahko kadi in ni vključen v [opredelitev cigaret, cigar ali cigarilosov]“.

22 V obravnavanem primeru ni sporno, da tobačni izdelki iz postopka v glavni stvari niso zajeti niti s pojmom „drobno rezan tobak za zvijanje cigaret“ v smislu člena 2(1)(c)(i) in člena 5(2) Direktive 2011/64, niti s pojmom „tobačni odpadek“ v smislu člena 5(1)(b) te direktive.

23 Da bi ugotovili, ali se ti izdelki uvrščajo v podkategorijo „drug tobak za kajenje“ iz člena 2(1)(c)(ii) Direktive 2011/64, je treba preučiti, ali so „tobak za kajenje“ v smislu opredelitve 5(1)(a) te direktive.

24 Glede na cilje te direktive, na katere je bilo opozorjeno v točkah 17 in 18 te sodbe, se pojma „tobak za kajenje“ ne sme razlagati ozko.

25 Kot je razvidno iz besedila člena 5(1)(a) te direktive, morata biti izpolnjena dva kumulativna pogoja, in sicer, na eni strani mora biti tobak rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose, na drugi strani pa ga mora biti mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave.

26 Glede prvega pogoja iz predložitvene odločbe ni razvidno, da naj bi bil tobak iz postopka v glavni stvari zvit ali stisnjen v kose.

27 Zato je treba ugotoviti, ali je mogoče šteti, da je rezan ali kako drugače razkosan, v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64.

28 V zvezi s tem se je treba ob neobstoju opredelitve pojmov „rezan“ in „razkosan“ v tej direktivi za določitev njunega obsega opreti na njun splošen in običajen pomen (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, točka 46 in navedena sodna praksa). 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.

29 Ker so izdelki iz postopka v glavni stvari glede na navedbe predložitvenega sodišča sestavljeni iz deloma razpecljanih tobačnih listov, je treba te izdelke šteti za tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64.

30 Glede pojma „industrijska obdelava“ iz člena 5(1)(a), slednji navadno zajema običajno obsežno predelavo surovin v materialne dobrine po standardiziranem postopku.

31 Iz sodne prakse Sodišča je v bistvu razvidno, da preprosto izvedljiva ravnanja, katerih namen je nedokončan tobačni izdelek pripraviti za kajenje – kot je vstavitev zvitka tobaka v tulec iz cigaretnega papirja – niso „industrijska obdelava“ (glej po analogiji sodbi z dne 24. septembra 1998, Brinkmann, C-319/96, EU:C:1998:429, točki 18 in 20, in z dne 10. novembra 2005, Komisija/Nemčija, C-197/04, EU:C:2005:672, točki 31 in 32).

32 V teh okoliščinah je treba šteti, da je brez nadaljnje „industrijske obdelave“ v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64 mogoče kaditi tobačni izdelek, ki je pripravljen ali ga je enostavno mogoče z neindustrijskimi sredstvi pripraviti za kajenje.

33 V tem primeru, kot to izhaja iz predložitvene odločbe, so bili izdelki iz postopka v glavni stvari predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, vsebujejo glicerin in jih je mogoče kaditi po preprosti obdelavi, z drobljenjem ali ročnim rezanjem. Očitno je, da ti proizvodi izpolnjujejo tudi drugi pogoj, ki je naveden v točki 25 te sodbe – kar mora preveriti predložitveno sodišče – in zato spadajo pod pojem „tobak za kajenje“, kot je opredeljen v členu 5(1)(a) Direktive 2011/64.

34 V teh okoliščinah je treba za take izdelke, ker niso drobno rezan tobak za zvijanje cigaret v smislu člena 2(1)(c)(i) te direktive, šteti, da spadajo pod pojem „drug tobak za kajenje“ v smislu člena 2(1)(c)(ii) te direktive.

35 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) in člen 5(1) Direktive 2011/64 razlagati tako, da posušeni, stisnjeni, nepravilni, deloma razpecljani tobačni listi, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, ki vsebujejo glicerin in jih je po preprosti obdelavi – z drobljenjem ali ročnim rezanjem – mogoče kaditi, spadajo pod pojem „tobak za kajenje“ v smislu teh določb.

36 Z ozirom na odgovor na prvo vprašanje, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 2(1)(c) in člen 5(1) Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke, je treba razlagati tako, da posušeni, stisnjeni, nepravilni, deloma razpecljani tobačni listi, ki so bili predmet postopka primarnega sušenja in naknadnega nadzorovanega vlaženja, ki vsebujejo glicerin in jih je po preprosti obdelavi – z drobljenjem ali ročnim rezanjem – mogoče kaditi, spadajo pod pojem „tobak za kajenje“ v smislu teh določb.

Podpisi