Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 11 april 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror – Direktiv 2011/64/EU – Artikel 4.1 a – Begreppet ’cigarrer eller cigariller’ – Tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak med ett ytterligare skikt i papper som delvis täcker det yttre täckbladet”

I mål C-638/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) genom beslut av den 2 november 2017, som inkom till domstolen den 15 november 2017, i ett förfarande som anhängiggjorts av

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ytterligare deltagare i rättegången:

”Skonis ir kvapas” UAB,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič och I. Jarukaitis,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 november 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”Skonis ir kvapas” UAB, genom P. Markovas och R. Daugėla, advokatai,

– Litauens regering, genom D. Stepanienė, R. Krasuckaitė och D. Kriaučiūnas, samtliga i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom T. Henze och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P.G. Marrone, avvocato dello Stato,

* Rättegångsspråk: litauiska.

– Ungerns regering, genom G. Koós och Z. Fehér, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom C. Perrin och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1 i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (EUT L 176, 2011, s. 24).

2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Statliga skatteinspektionen under finansministeriet i Republiken Litauen) (nedan kallad skatteinspektionen) angående ett beslut om eftertaxering gentemot ”Skonis ir kvapas” UAB avseende beskattning av tobaksvaror som importerats av detta bolag till Litauen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2011/64

3 Skälen 4 och 8 i direktiv 2011/64 har följande lydelse:

”(4) De olika typerna av tobaksvaror, som skiljer sig åt inbördes genom sina egenskaper och genom sitt användningssätt, bör definieras.

…

(8) För en enhetlig och rättvis beskattning bör en definition av cigaretter, cigarrer och cigariller och övrig röktobak fastställas, så att tobaksrullar som beroende på sin längd kan betraktas som två eller fler cigaretter behandlas som två eller fler cigaretter i fråga om punktskatt, att en typ av cigarr som på många sätt liknar en cigarett behandlas som en cigarett i fråga om punktbeskattning, att röktobak som i många avseenden liknar finskuren tobak avsedd för rullning av cigaretter behandlas som finskuren tobak i fråga om punktskatter och att tobaksavfall definieras klart. …”

4 I artikel 1 i direktivet anges följande:

”Detta direktiv lägger fast allmänna principer för harmoniseringen av strukturen och skattesatserna för den punktskatt som medlemsstaterna lägger på tobaksprodukter.”

5 I artikel 2.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med tobaksvaror:

a) cigaretter

b) cigarrer och cigariller.

c) röktobak, dvs.
   i) finskuren röktobak för rullning av cigaretter,
   ii) annan röktobak.”

6 Artikel 3.1 i direktiv 2011/64 har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med cigaretter:

a) tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i artikel 4.1,

…”

7 I artikel 4.1 i direktivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv ska följande anses vara cigarrer eller cigariller om de kan vara och, med tanke på sina egenskaper och konsumenternas normala förväntningar, uteslutande är avsedda att rökas som de är:

a) Tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak.

b) Tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med yttre täckblad av cigarrers normala färg, av homogeniserad tobak, som täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, i fråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket, om styckevikten utan filter eller munstycke är minst 2,3 g och högst 10 g och omkretsen är minst 34 mm på minst en tredjedel av längden.

…”

De förklarande anmärkningarna till KN

8 I de förklarande anmärkningarna till Europeiska unionens kombinerade nomenklatur, i dess ändrade lydelse (EUT C 210, 2013, s. 3) (nedan kallade de förklarande anmärkningarna till KN), till undernummer 2402 10 00, med rubriken ”Cigarrer och cigariller innehållande tobak”, anges följande:

”Cigarrer och cigariller är tobaksrullar som går att röka och, med tanke på sina egenskaper, uteslutande är avsedda att rökas som de är, med

a) yttre täckblad av naturtobak som täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret (men utan ytterligare skikt som delvis täcker det yttre täckbladet), men, i fråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket, …”

Litauisk rätt

9 I artikel 3.10 i Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Litauens lag om punktskatter), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om punktskatt), anges följande:

”Följande ska anses vara cigarrer eller cigariller:

1) Tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak.

2) Tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med yttre täckblad av cigarrers normala färg, av homogeniserad tobak, som täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, i fråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket, om styckevikten utan filter eller munstycke är minst 2,3 g och högst 10 g och omkretsen är minst 34 mm på minst en tredjedel av längden.”

10 I artikel 3.11 i punktskattelagen föreskrivs följande:

”Följande ska anses som cigaretter:

1. tobaksrullar som är avsedda att rökas som inte betraktas som cigarrer eller cigariller enligt punkt 10 i denna artikel.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Skonis ir kvapas importerade till Litauen från och med den 1 september 2013 till och med den 17 april 2015 tobaksvaror som bolaget i det datoriserade systemet för kontroll av förflyttning av punktskattebelagda varor, angav att de omfattas av kategorin cigarrer eller cigariller.

12 Efter en skatterevision hos Skonis ir kvapas förklarade skatteinspektionen, på grundval av resultaten från tullkontorets laboratorium, att dessa produkter inte motsvarar definitionen av cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i artikel 3.10 i punktskattelagen, och att de i stället bör behandlas som cigaretter, i den mening som avses i artikel 3.11 i samma lag. Enligt resultaten från detta laboratorium är dessa produkter, som består av tobaksrullar med finskuren tobak, som är 87 millimeter (mm) långa och 8 mm breda och har ett filter, med ett täckblad av naturtobak, även, i höjd med filtret, täckta av ett ytterligare skikt av papper.

13 Genom beslut av den 21 september 2015 ålade skatteinspektionen därför Skonis ir kvapas att betala extra punktskatt, jämte dröjsmålsränta, och påförde bolaget skattetillägg för punktskatten.

14 Skonis ir kvapas anförde vid Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skattetvistnämnden under Republiken Litauens regering) (nedan kallad skattetvistnämnden) klagomål mot detta beslut. Skattetvistnämnden biföll detta klagomål och ogiltigförklarade nämnda beslut.

15 Skatteinspektionen överklagade skattetvistnämndens beslut till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen), som avslog detta överklagande genom dom av den 2 juni 2016.

16 Skatteinspektionen överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen anser att utgången av målet beror på tolkningen av artikel 4.1 i direktiv 2011/64. Den hänskjutande domstolen ställer sig särskilt frågan huruvida den omständigheten att det yttre

täckbladet av naturtobak eller av homogeniserad tobak delvis är täckt med ett ytterligare skikt i papper är relevant för klassificeringen av dessa tobaksrullar i kategorin cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i denna bestämmelse.

17 Å ena sidan kan man – eftersom denna bestämmelse föreskriver att tobaksrullar ingår i kategorin cigarrer eller cigariller, om de har försetts med ett yttre täckblad av naturtobak eller homogeniserad tobak – anse att den omständigheten att en del av detta täckblad täcks av ett ytterligare skikt i papper är irrelevant för denna klassificering.

18 Å andra sidan visar den omständigheten att detta täckblad beskrivs som ”yttre” i artikel 4.1 i direktiv 2011/64 att det är av största vikt att detta täckblad syns för konsumenten på tobaksproduktens utsida. Detta konstaterande bekräftas av att orden ”täckblad av cigarrers normala färg” används i artikel 4.1 b i direktivet. Den omständigheten att en del av det yttre täckbladet är täckt med ett ytterligare skikt av papper skulle således kunna få de berörda produkterna att falla utanför kategorin cigarrer eller cigariller, eftersom de inte uppfyller ett av de krav som anges i det direktivet.

19 Dessutom anges i skäl 4 i direktiv 2011/64 att det ska göras åtskillnad mellan olika typer av tobaksprodukter, som skiljer sig åt inbördes genom sina egenskaper och genom sitt användningssätt. Vidare anges i skäl 8 i detta direktiv att en cigarr som i många avseenden liknar en cigarett ska behandlas som en cigarett i fråga om punktbeskattning. Den omständigheten att det på de varor som är aktuella i det nationella målet finns ett skikt av papper som täcker det yttre täckbladet av naturtobak i höjd med filtret leder emellertid till att dessa visuellt liknar vanliga cigaretter med filter.

20 Den hänskjutande domstolen har även påpekat att de förklarande anmärkningarna till KN uttryckligen anger att produkter som anses som cigarrer måste ha ett yttre täckblad av naturtobak som täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret, men utan ytterligare skikt som delvis täcker det yttre täckbladet.

21 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 4.1 i [direktiv 2011/64] tolkas så, att begreppet ’cigarrer eller cigariller’ omfattar (eller inte omfattar) situationer där en del av det yttre täckbladet av naturtobak eller homogeniserad tobak dessutom täcks av ett extra yttre skikt (av papper), såsom är fallet i förevarande mål? Är det relevant för svaret på denna fråga att det faktum att papper har använts som ett extra skikt på det yttre täckbladet på tobaksprodukten (där filtret är) innebär att produkten liknar en cigarett?”

Tolkningsfrågan

22 Inledningsvis ska det erinras om att det ankommer på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i det nationella målet (dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

23 I förevarande fall ska det påpekas att det i artikel 4.1 a och 4.1 b i direktiv 2011/64 görs åtskillnad mellan tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak och tobaksrullar med yttre täckblad av homogeniserad tobak. Det framgår emellertid av den hänskjutande domstolens uppgifter att de i det nationella målet aktuella varorna helt täcks av täckblad av naturtobak, och detta i höjd med filtret.

24 Domstolen finner därför att den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 a i direktivet ska tolkas så, att tobaksvaror av det slag som är aktuella i det nationella målet, där en del av det yttre täckbladet av naturtobak täcks av ett ytterligare skikt av papper i höjd med filtret, som gör att dessa varor visuellt liknar cigaretter, tillhör kategorin cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i denna bestämmelse.

25 För att säkerställa en enhetlig tillämpning måste begreppen i direktiv 2011/64 ges en självständig tolkning, på grundval av de aktuella bestämmelsernas lydelse, direktivets systematik och de mål som eftersträvas med direktivet (se, analogt, dom av den 30 mars 2006, Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

26 Vad för det första gäller lydelsen av artikel 4.1 a i direktiv 2011/64, ska det påpekas att det i denna bestämmelse endast anges att tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak ska anses vara cigarrer eller cigariller om de kan vara och, med tanke på sina egenskaper och konsumenternas normala förväntningar, uteslutande är avsedda att rökas som de är. Domstolen konstaterar således att det följer av denna bestämmelses ordalydelse att tobaksrullar som täcks av detta yttre täckblad av naturtobak i princip omfattas av kategorin cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i denna bestämmelse.

27 Vad för det andra gäller systematiken i nämnda direktiv, ska det påpekas att i artikel 3.1 a i detta direktiv betecknas tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller som cigaretter, i den mening som avses i artikel 4.1 i samma direktiv. Såsom har erinrats om i punkt 23 i förevarande dom åsyftar denna bestämmelse både tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak och tobaksrullar med yttre täckblad av homogeniserad tobak.

28 Av detta följer, till att börja med, att frågan vilket material detta yttre täckblad är gjort av utgör det väsentliga kriterium på grundval av vilket det i direktiv 2011/64 görs åtskillnad mellan cigarrer eller cigariller och cigaretter.

29 Det ska vidare påpekas att – vad avser klassificeringen i kategorin cigarrer eller cigariller – det i artikel 4.1 a i detta direktiv endast talas om ett yttre täckblad av naturtobak, medan det i artikel 4.1 b i nämnda direktiv, förutom en hänvisning till ett yttre täckblad av homogeniserad tobak, föreskrivs ytterligare kännetecken, bland annat i fråga om tobaksrullarnas vikt och storlek samt täckbladets färg.

30 Såsom den litauiska regeringen och Europeiska kommissionen påpekat i sina skriftliga yttranden och vid förhandlingen är den omständigheten att varorna med ett täckblad av homogeniserad tobak är ägnade att visuellt likna cigaretter förklaraingen till att det i artikel 4.1 b i direktiv 2011/64 föreskrivs ytterligare kännetecken, vilka syftar till att säkerställa att varor som i beskattningshänseende omfattas av nämnda bestämmelse skiljer sig tillräckligt mycket från cigaretter.

31 Av detta följer att artikel 4.1 a i direktivet, läst mot bakgrund av systematiken i samma direktiv, ska tolkas så, att den omständigheten att de berörda varorna har ett yttre täckblad av naturtobak gör att de ingår i kategorin cigarrer eller cigariller.

32 Det ska emellertid prövas huruvida den omständigheten att varorna dessutom har ett ytterligare skikt av papper i höjd med filtret gör att det kan ifrågasättas huruvida en sådan klassificering är förenlig med direktivet.

33 Det bör i detta sammanhang noteras att definitionen av cigarrer eller cigariller som föreskrivs i artikel 4.1 i direktiv 2011/64 även preciserar att de berörda produkterna kan anses ingå i denna kategori om de kan vara och, med tanke på sina egenskaper och konsumenternas normala förväntningar, uteslutande är avsedda att rökas som de är.

34 Varor av det slag som är aktuella i det nationella målet kan inte betraktas som cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i detta direktiv om de, trots att de består av tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak, inte är avsedda att rökas som de är, med tanke på deras egenskaper och konsumenternas normala förväntningar.

35 I detta avseende framgår det av de yttranden som ingetts till domstolen och diskussionerna vid förhandlingen att konsumenterna när de ser tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak förväntar sig att de ska ha en annan brinntid och en annan smak på röken än cigaretter.

36 Om, såsom är fallet med de varor som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, det ytterligare skikt av papper som endast omgärdar filtret och inte omfattar den del av varorna som konsumeras, kan detta ytterligare skikt inte anses påverka det faktum att sådana varor är avsedda att rökas som de är.

37 Förekomsten av ett sådant ytterligare skikt av papper kan därför inte utgöra grund för att ifrågasätta klassificeringen av varor av det slag som är aktuella i det nationella målet som cigarrer eller cigariller, eftersom de uppfyller de kriterier som anges i artikel 4.1 a i direktiv 2011/64.

38 För det tredje bekräftas denna tolkning av de mål som eftersträvas med detta direktiv. Såsom framgår av artikel 1 i nämnda direktiv syftar direktivet till att lägga fast allmänna principer för harmoniseringen av strukturen och skattesatserna för den punktskatt som medlemsstaterna lägger på tobaksvaror. I detta syfte anges, i skäl 4 i direktivet, att de olika typerna av tobaksvaror, som skiljer sig åt inbördes genom sina egenskaper och genom sitt användningssätt, bör definieras.

39 I skäl 8 i direktivet anges dessutom att för en enhetlig och rättvis beskattning bör en definition av cigaretter, cigarrer och cigariller och övrig röktobak fastställas, så att varor som på många sätt liknar de varor som omfattas av nämnda direktiv behandlas som sådana.

40 För att uppnå dessa mål innehåller artikel 2.1 i direktivet en indelning i tre kategorier av tobaksvaror som omfattas av den harmonisering direktivet är tänkt att åstadkomma. Den första kategorin avser cigaretter, den andra kategorin avser cigarrer och cigariller, och den tredje kategorin avser röktobak. I samma syfte ges i artiklarna 3–5 i direktivet en definition av de varor som omfattas av varje kategori utifrån deras specifika egenskaper.

41 I förevarande fall framgår det av den hänskjutande domstolens uppgifter att det ytterligare skikt av papper som täcker varor av det slag som är aktuella i det nationella målet eventuellt skulle kunna leda till en visuell likhet med cigaretter. Den litauiska, den tyska och den italienska regeringen har av detta förhållande dragit slutsatsen att, för att uppnå det mål som anges i skäl 8 i direktiv 2011/64, ska sådana varor betraktas som cigaretter vid tillämpningen av detta direktiv. En sådan tolkning kan inte godtas.

42 Domstolen vill för det första påpeka att även om skäl 8 i direktiv 2011/64, i vilket det anges att en typ av cigarr som på många sätt liknar en cigarett ska behandlas som en cigarett, ger vägledning i tolkningen av de kriterier som i artikel 3.1 och i artikel 4.1 uppställs för att särskilja cigaretter från cigarrer eller cigariller, så kan detta skäl inte rättfärdiga en avvikelse från de definitioner som unionslagstiftaren uppställt för klassificeringen av sådana varor som är aktuella i det nationella målet.

43 Såsom framgår av skälen 4 och 8 i direktivet innebär de syften som eftersträvas med direktivet att det krävs att de olika kategorierna av tobaksvaror definieras enligt kriterier som hänför sig till deras egenskaper och avsedda användningar, såsom de kriterier avseende cigarrer eller cigariller som det hänvisas till i punkterna 26 och 28 i förevarande dom.

44 Att på grundval av skäl 8 i direktiv 2011/64 ge företräde åt en bedömning som endast rör den visuella likheten mellan sådana produkter som är aktuella i det nationella målet och cigaretter, utifrån de kriterier som uttryckligen anges i artikel 4.1 a i direktivet, skulle således med nödvändighet minska möjligheten att uppnå de mål som eftersträvas med direktivet.

45 Dessutom får klassificeringen av sådana varor som dem som är aktuella i det nationella målet i kategorin cigarrer eller cigariller, vad avser tillämpningen av direktiv 2011/64, inte påverkas av de förklarande anmärkningar till KN som uttryckligen föreskriver att cigarrer och cigariller är tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak som täcker produkten helt (men utan ytterligare skikt som delvis täcker det yttre täckbladet).

46 Såsom kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande får de förklarande anmärkningarna inte ha någon som helst inverkan på definitionen av cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i direktiv 2011/64, eftersom detta direktiv, till skillnad från andra direktiv avseende vissa punktskattepliktiga varor, såsom rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, 2003, s. 51), inte innehåller någon hänvisning till numren i Kombinerade nomenklaturen för att definiera vilka tobaksvaror som omfattas av dess tillämpningsområde.

47 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 4.1 a i direktiv 2011/64 ska tolkas så, att tobaksprodukter av det slag som är aktuella i det nationella målet, där en del av det yttre täckbladet av naturtobak täcks av ett ytterligare skikt av papper i höjd med filtret, som gör att dessa produkter visuellt liknar cigaretter, tillhör kategorin cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 4.1 a i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror ska tolkas så, att tobaksprodukter av det slag som är aktuella i det nationella målet, där en del av det yttre täckbladet av naturtobak täcks av ett ytterligare skikt av papper i höjd med filtret, som gör att dessa produkter visuellt liknar cigaretter, tillhör kategorin cigarrer eller cigariller, i den mening som avses i denna bestämmelse.

Underskrifter