

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-674 din 2019, „Skonis ir kvapas” UAB. Modul în care se determină acciza de plată când se importă un produs ce conține tutun, sirop de zahăr, glicerină și substanțe aromate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

16 septembrie 2020

„Trimitere preliminară – Structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat – Directiva 2011/64/UE – Articolul 2 alineatul (2) – Articolul 5 alineatul (1) – Noțiunea de «produse care constau total sau parțial în alte substanțe decât tutunul» – Noțiunea de «tutun de fumat» – Tutun pentru pipă cu apă”

În cauza C-674/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 4 septembrie 2019, primită de Curte la 10 septembrie 2019, în procedura

„Skonis ir kvapas” UAB

împotriva

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

cu participarea:

Vilniaus teritorinė muitinė,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii J. Malenovský și N. Wahl (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul lituanian, de V. Kazlauskaitė-Švenčionienė și R. Butvydytė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de M. J. Ruiz Sánchez, în calitate de agent;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru guvernul portughez, de P. Barros da Costa, A. Homem, L. Inez Fernandes și N. Vitorino, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și C. Perrin, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (2) și a articolului 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO 2011, L 176, p. 24), precum și a anumitor dispoziții din Nomenclatura combinată (denumită în continuare „NC”) care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE) nr. 1006/2011 al Comisiei din 27 septembrie 2011 (JO 2011, L 282, p. 1), prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012 (JO 2012, L 304, p. 1), prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1001/2013 al Comisiei din 4 octombrie 2013 (JO 2013, L 290, p. 1) și prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1101/2014 al Comisiei din 16 octombrie 2014 (JO 2014, L 312, p. 1).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Skonis ir kvapas” UAB, pe de o parte, și Muitinès departamentas prie Finansų ministerijos (Departamentul Vamal din cadrul Ministerului Finanțelor, Lituania), pe de altă parte, în legătură cu decizia acestuia din urmă de a impune Skonis ir kvapas, pe de o parte, o rectificare în cuantum de 1 308 750,28 euro cu titlu de accize și de 274 837,74 euro cu titlu de taxă pe valoarea adăugată (TVA) la importul de tutun pentru pipă cu apă importat și eliberat pentru consum în cursul anilor 2012-2015 și, pe de altă parte, o amendă în cuantum de 158 359 de euro.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (2) al Directivei 2011/64 are următorul cuprins:

„Este necesar ca legislația fiscală a Uniunii [Europene] referitoare la produsele din tutun să asigure funcționarea corectă a pieței interne și, în același timp, un nivel ridicat de protecție a sănătății, astfel cum se prevede la articolul 168 [TFUE], având în vedere că produsele din tutun pot fi extrem de dăunătoare pentru sănătate și având în vedere apartenența Uniunii la Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului (FCTC). Ar trebui să fie avută în vedere situația fiecăruia dintre diferitele tipuri de tutun prelucrat în parte.”

4 Articolul 2 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive, tutun prelucrat înseamnă:

(a) țigarete;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beņa

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- (b) trabucuri și țigări de foi;
- (c) tutun de fumat:
 - (i) tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete;
 - (ii) alte tipuri de tutun de fumat.

(2) Sunt considerate țigarete sau tutun de fumat produsele care constau total sau parțial în alte substanțe decât tutunul, dar care îndeplinesc, pe de altă parte, criteriile stabilite în articolul 3 sau în articolul 5 alineatul (1).

Fără a aduce atingere primului paragraf, produsele care nu conțin tutun și care sunt utilizate exclusiv în scopuri medicale nu sunt tratate ca tutun prelucrat.”

5 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din directiva menționată:

„În sensul prezentei directive, tutun de fumat înseamnă:

- (a) tutunul care a fost tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri, care poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară;
- (b) deșeuri de tutun destinate vânzării cu amănuntul care nu intră sub incidența articolului 3 și a articolului 4 alineatul (1) și care pot fi fumate. În sensul prezentului articol, deșeurile de tutun sunt considerate ca fiind resturi de foi de tutun și produse secundare obținute la prelucrarea tutunului sau fabricarea produselor din tutun.”

Dreptul lituanian

6 Articolul 3 alineatul 27 din Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Legea lituaniană privind accizele) din 30 octombrie 2001 (Žin., 2001, n° 98-3482), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind accizele”), prevede:

„«Tutun de fumat» înseamnă următoarele produse:

- 1) tutun rupt, tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri (cuburi), care poate fi fumat fără prelucrare industrială;
- 2) deșeuri de tutun (resturi de foi de tutun și produse secundare obținute în cadrul procesării tutunului sau al fabricării de produse din tutun) ambalate pentru vânzarea cu amănuntul, care nu pot fi [calificate drept trabucuri, țigări de foi sau țigarete], dacă pot fi fumate.”

7 Articolul 3 alineatul 35 din legea menționată prevede:

„Produsele care constau parțial în alte substanțe decât tutunul, dar care corespund celorlalte criterii [de calificare drept trabucuri sau țigări de foi] sunt asimilate trabucurilor și țigărilor de foi”.

8 Articolul 3 alineatul 36 din legea menționată precizează:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Produsele care constau total sau parțial în înlocuitori de tutun, dar care îndeplinesc celelalte criterii prevăzute la [articolul 3 alineatul 27 din Legea privind accizele] sunt asimilate [...] tutunului de fumat. Aceste dispoziții nu sunt aplicabile produselor care nu conțin tutun destinate unei utilizări medicale.”

9 Articolul 31 alineatul 2 din Legea privind accizele prevede:

„Tutunul de fumat este supus accizelor la rata de 54,16 euro pe kilogram de produs.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Skonis ir kvapas este o societate cu sediul în Lituania care desfășoară, printre altele, o activitate de vânzare cu amănuntul a diferitor produse din tutun.

11 În acest scop, în cursul anilor 2012-2015, ea a importat în Lituania tutun pentru pipă cu apă, ambalat în pachete de 50 sau de 250 de grame și compus din mai multe substanțe, și anume tutun (în proporție de 24 %), sirop de zahăr (47 %), glicerină (27 %), substanțe aromatice (2 %), precum și sorbat de potasiu (mai puțin de un gram per kilogram).

12 În declarațiile reclamantei din litigiul principal, acest tutun pentru pipă cu apă a fost clasificat, în conformitate cu NC în vigoare la acea dată, la codul 2403 11 00 00, drept „tutun pentru pipă cu apă”, precum și, la codul național adițional X203, drept „tutun de fumat, supus accizei la rata stabilită la articolul 31 alineatul 2 din Legea privind accizele”.

13 Vilniaus teritorinė muitinė (Serviciul Regional Vamal din Vilnius, Lituania) (denumit în continuare „serviciul regional vamal”) a efectuat o verificare a declarațiilor electronice de import prezentate de reclamanta din litigiul principal și a constatat că greutatea netă declarată a tutunului pentru pipă cu apă nu corespundea nici indicațiilor care figurează în facturi, nici celor care figurează în documentele de ambalare. Reclamanta din litigiul principal a declarat astfel nu greutatea netă totală a tutunului pentru pipă cu apă importat, ci numai greutatea tutunului conținut în acesta, cu alte cuvinte greutatea uneia dintre componentele tutunului pentru pipă cu apă menționat.

14 Serviciul regional vamal a apreciat că, potrivit legislației naționale, trebuia considerat tutun de fumat supus accizei ansamblul tutunului pentru pipă cu apă în discuție în litigiul principal, iar nu numai tutunul pe care îl conținea acesta. În consecință, în raportul de inspecție fiscală, serviciul regional vamal a efectuat o rectificare a cuantumului accizelor datorate de reclamanta din litigiul principal în valoare de 1 308 750,28 euro, precum și a cuantumului TVA-ului la import în valoare de 274 837,74 euro. Pe de altă parte, acesta a impus plata unor dobânzi de întârziere de 512 513 euro, aferente accizelor, și de 43 532 de euro, aferente TVA-ului, precum și a unei amenzi în cuantum de 158 359 de euro.

15 Reclamanta din litigiul principal a contestat acest raport de inspecție fiscală prin introducerea unei reclamații la Departamentul Vamal din cadrul Ministerului Finanțelor, care, prin decizia din 14 noiembrie 2017, a confirmat raportul menționat și a refuzat să admită cererea reclamantei din litigiul principal de a beneficia de o degrevare pentru dobânzile de întârziere și pentru amendă.

16 Reclamanta din litigiul principal a formulat o contestație împotriva acestei decizii la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania). Aceasta a confirmat cuantumul accizelor și al TVA-ului stabilit în raportul fiscal, însă a acordat reclamantei din litigiul principal o degrevare pentru dobânzile de întârziere.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

17 Decizia respectivă, precum și cele ale serviciului regional vamal și ale Departamentului Vamal din cadrul Ministerul Finanțelor au făcut obiectul unei acțiuni în fața Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), care, prin hotărârea din 7 iunie 2018, le-a confirmat. Reclamanta din litigiul principal a declarat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei).

18 În primul rând, instanța de trimitere arată că trebuie să stabilească dacă articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2011/64 trebuie interpretat în sensul că tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în litigiul principal, compus din tutun în proporție de 24 % și din alte substanțe, precum sirop de zahăr, glicerină, substanțe aromatice și un agent de conservare, trebuie să fie calificat drept „produs care constă parțial în alte substanțe decât tutunul” în sensul acestei dispoziții.

19 În al doilea rând, aceasta precizează că îi revine sarcina de a decide dacă, atunci când tutunul conținut în amestecul destinat să fie fumat, precum tutunul pentru pipă cu apă, îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64, amestecul în ansamblul său și independent de celelalte substanțe care îl compun trebuie considerat tutun de fumat.

20 În al treilea rând, instanța de trimitere consideră că, în cazul unui răspuns negativ la această întrebare, va trebui să răspundă la întrebarea dacă, pentru a califica tutunul pentru pipă cu apă în discuție în litigiul principal drept tutun de fumat în scopul accizării sale, trebuie să verifice dacă acest produs, obținut prin amestecarea tutunului divizat cu alte lichide și substanțe care se prezintă în mod obișnuit sub formă de pudră, îndeplinește condiția prevăzută la articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64.

21 În al patrulea rând, instanța de trimitere explică faptul că, în cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare și al unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare, ar trebui să se stabilească dacă dispozițiile NC referitoare la poziția tarifară 2403 trebuie interpretate în sensul că nu sunt considerate „înlocuitori de tutun” componentele tutunului pentru pipă cu apă precum siropul de zahăr, substanțele aromatice și glicerina.

22 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (2) din Directiva [2011/64] trebuie interpretat în sensul că tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în prezenta cauză [și anume, compus din tutun (până la 24 %), sirop de zahăr, glicerină, substanțe aromatice și agent de conservare], trebuie considerat ca făcând parte din produsele care «constau [...] parțial în alte substanțe decât tutunul» în sensul aplicării acestei dispoziții?

2) Articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64 trebuie interpretat, inclusiv atunci când se impune coroborarea cu articolul 2 alineatul (2) din această directivă, în sensul că, în cazul în care tutunul conținut într-un amestec destinat fumatului – în speță tutunul pentru pipă cu apă (în prezenta cauză, produsul în litigiu) – îndeplinește criteriile enumerate la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64/UE, întregul amestec trebuie considerat drept tutun de fumat, indiferent de celelalte substanțe conținute de acesta?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, articolul 2 alineatul (2) și/sau articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64/UE trebuie interpretate în sensul că întregul produs în litigiu,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

precum cel din procedura principală, fabricat prin combinarea tutunului divizat fin cu alte substanțe lichide și, în mod normal, fine (sirop de zahăr, glicerină, [substanțe aromatice] și agent de conservare) trebuie considerat drept tutun de fumat în sensul aplicării acestei directive?

4) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare și în cazul unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare, dispozițiile poziției 2403 din [NC] trebuie interpretate în sensul că asemenea componente ale tutunului pentru pipă cu apă, precum (1) siropul de zahăr, (2) [substanțele aromatice] și/sau (3) glicerina, nu trebuie considerate «înlocuitori de tutun»?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

23 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 2 și 5 din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că tutunul pentru pipă cu apă, compus din tutun în proporție de 24 % și din alte substanțe, precum sirop de zahăr, glicerină, substanțe aromatice și un agent de conservare, trebuie calificat drept „produs care constă parțial în alte substanțe decât tutunul” și „tutun de fumat”, în sensul acestor dispoziții, și, prin urmare, trebuie considerat tutun de fumat supus accizei pe tutun, în ansamblul său și independent de substanțele care îl compun, altele decât tutunul.

24 În această privință și cu titlu introductiv, este necesar să se arate că dispozițiile Directivei 2011/64 nu privesc în mod explicit tutunul pentru pipă cu apă.

25 Articolul 2 alineatul (1) din această directivă definește însă, în scopul aplicării sale, noțiunea de „tutun prelucrat” și clasifică în trei categorii tutunul prelucrat care face obiectul armonizării vizate de această directivă, dintre care prima privește țigăretele, a doua, trabucurile și țigările de foi, iar a treia, tutunul de fumat. Produsele vizate de fiecare dintre aceste categorii sunt definite la articolele 3-5 din Directiva 2011/64 în funcție de caracteristicile lor proprii.

26 În plus, articolul 2 alineatul (2) din această directivă asimilează țigaretelor și tutunului de fumat produsele care constau total sau parțial în alte substanțe decât tutunul, dar care îndeplinesc celelalte criterii stabilite la articolul 3 sau la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată. Pe de altă parte, această din urmă dispoziție definește noțiunea de „tutun de fumat”.

27 În ceea ce privește, în primul rând, interpretarea articolului 2 alineatul (2) din Directiva 2011/64 și a noțiunii „produse care constau parțial în alte substanțe decât tutunul” în sensul acestei dispoziții, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, pentru a garanta o punere în aplicare armonizată, interpretarea noțiunilor din Directiva 2011/64 trebuie să fie autonomă, întemeiată pe formularea dispozițiilor în cauză, precum și pe economia acestei directive și pe obiectivele urmărite de aceasta (Hotărârea din 11 aprilie 2019, Skonis ir kvag, C-638/17, EU:C:2019:316, punctul 25 și jurisprudența citată).

28 În ceea ce privește dispozițiile articolului 2 alineatul (2) din Directiva 2011/64, legiuitorul Uniunii nu a precizat natura altor substanțe decât tutunul vizate de această dispoziție, astfel încât noțiunea de „produse care constau parțial în alte substanțe decât tutunul” nu exclude nicio substanță care poate fi amestecată cu tutunul și nici nu impune ca tutunul să fie amestecat cu anumite substanțe.

29 În ceea ce privește economia articolului 2 alineatul (2) din Directiva 2011/64, trebuie subliniat că primul paragraf al acestei dispoziții urmărește să stabilească o normă generală potrivit căreia sunt

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

asimilate țigaretelor sau tutunului de fumat produsele care, deși constau total sau parțial în alte substanțe decât tutunul, îndeplinesc totuși celelalte criterii privind țigaretile și tutunul de fumat prevăzute la articolul 3 și la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată. În conformitate cu articolul 2 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2011/64, sunt excluse de la aplicarea acestei norme numai produsele care, pe de o parte, nu conțin tutun și, pe de altă parte, îndeplinesc o funcție exclusiv medicală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 30 martie 2006, Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, punctul 18).

30 Rezultă că un produs poate intra în domeniul de aplicare al acestei directive și poate fi supus accizei pe tutun fără a consta însă exclusiv în tutun.

31 În ceea ce privește obiectivele Directivei 2011/64, aceasta are ca obiect, astfel cum rezultă din articolul 1, stabilirea principiilor generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre. Directiva 2011/64 face parte, așadar, din legislația fiscală a Uniunii aplicabilă produselor din tutun, legislație care, potrivit considerentului (2) al directivei menționate, are ca obiectiv să asigure funcționarea corectă a pieței interne și în același timp un nivel ridicat de protecție a sănătății (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 9 octombrie 2014, Yesmoke Tobacco, C-428/13, EU:C:2014:2263, punctele 23, 35 și 36, precum și Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punctul 17).

32 Or, pentru a garanta, pe de o parte, buna funcționare a pieței interne și a condițiilor neutre de concurență în sectorul tutunului și, pe de altă parte, un nivel ridicat de protecție a sănătății umane, trebuie să se asimileze țigaretelor și tutunului de fumat toate produsele din tutun care pot fi fumate. Astfel, asemenea produse se află în concurență cu țigaretile și cu tutunul de fumat și pot fi vizate de politica de protecție a sănătății în materie de combatere a dependenței de tutun.

33 Mai mult, potrivit articolului 2 punctul 13 din Directiva 2014/40/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 3 aprilie 2014 privind apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre în ceea ce privește fabricarea, prezentarea și vânzarea produselor din tutun și a produselor conexe și de abrogare a Directivei 2001/37/CE (JO 2014, L 127, p. 1), se consideră că tutunul pentru pipă cu apă este un produs din tutun de fumat.

34 În plus, în măsura în care, potrivit dosarului de care dispune Curtea, încălzirea și arderea tuturor substanțelor care compun tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în litigiul principal, generează un fum care urmează să fie inhalat, o asemenea calificare se aplică acestuia din urmă.

35 În consecință, noțiunea de „produs care constă parțial în alte substanțe decât tutunul”, în sensul articolului 2 alineatul (2) din Directiva 2011/64, trebuie interpretată în sensul că include tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în litigiul principal, compus din tutun, sirop de zahăr, glicerină, substanțe aromatice și un agent de conservare.

36 În al doilea rând, în ceea ce privește interpretarea articolului 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64, trebuie să se sublinieze că modul de redactare a acestei dispoziții impune, în scopul calificării drept „tutun de fumat”, necesitatea respectării a două condiții cumulative, și anume, pe de o parte, ca tutunul să fie tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri și, pe de altă parte, ca acesta să poată fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară.

37 În ceea ce privește prima condiție, din dosarul de care dispune Curtea pare să reiasă că tutunul pentru pipă cu apă în discuție în litigiul principal este un tutun tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

38 În ceea ce privește a doua condiție, tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în litigiul principal, poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară.

39 În această privință, trebuie amintit că Curtea a precizat deja că nu constituie prelucrare industrială o manipulare ușoară menită să transforme un produs din tutun nefinit astfel încât să poată fi fumat și că o prelucrare industrială se referă, în schimb, la transformarea materiilor prime în bunuri materiale, de obicei pe scară largă, potrivit unui proces standardizat (Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punctele 30-32).

40 Or, tutunul pentru pipă cu apă este un produs care nu necesită, pentru a fi fumat, nicio transformare a materiilor prime în bunuri materiale potrivit unui proces standardizat.

41 Astfel, tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în litigiul principal, poate îndeplini cele două condiții cumulative prevăzute la articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64 și necesare pentru calificarea drept „tutun de fumat”.

42 În ceea ce privește problema dacă tutunul pentru pipă cu apă, precum cel în discuție în litigiul principal, în ansamblul său și oricare ar fi substanțele, altele decât tutunul, care îl compun, trebuie să fie considerat tutun de fumat, este necesar să se sublinieze că, astfel cum au arătat în mod întemeiat Comisia Europeană și guvernul portughez, Directiva 2011/64 asimilează tutunului de fumat, în integralitatea lor, produsele care constau parțial din alte substanțe decât tutunul, fără a distinge între aceste diferite substanțe și fără a prevedea impozitarea doar a tutunului conținut în aceste produse.

43 Astfel, rezultă din articolele 7-12 din această directivă că quantumul accizei pe țigarete nu este definit făcându-se abstracție de alte substanțe și de alte elemente decât tutunul care compune țigarele.

44 De asemenea, legiuitorul Uniunii nu a prevăzut nicidecum, în ceea ce privește tutunul prelucrat, altul decât țigarele prevăzute la articolele 13 și 14 din Directiva 2011/64, să excludă de la acciza pe aceste produse greutatea altor substanțe decât tutunul.

45 În sfârșit, toate substanțele care compun tutunul pentru pipă cu apă sunt încălzite și fumate în calitate de componente ale unui produs unic. Prin urmare, un astfel de produs trebuie considerat în ansamblul său, în sensul Directivei 2011/64, drept tutun de fumat și trebuie supus ca atare accizei pe tutun.

46 Rezultă că articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64 trebuie interpretat în sensul că, atunci când tutunul conținut într-un amestec destinat să fie fumat, precum tutunul pentru pipă cu apă, îndeplinește condițiile prevăzute la această dispoziție, un astfel de amestec trebuie, în ansamblul său și indiferent care sunt celelalte substanțe care îl compun, altele decât tutunul, să fie considerat tutun de fumat.

47 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolele 2 și 5 din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că tutunul pentru pipă cu apă, compus din tutun în proporție de 24 % și din alte substanțe, precum sirop de zahăr, glicerină, substanțe aromatice și un agent de conservare, trebuie să fie calificat drept „produs care constă parțial în alte substanțe decât tutunul” și „tutun de fumat”, în sensul acestor dispoziții, și, prin urmare, trebuie considerat tutun de fumat supus accizei pe tutun, în ansamblul său și independent de substanțele care îl compun, altele decât tutunul.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

48 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolele 2 și 5 din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat trebuie interpretate în sensul că tutunul pentru pipă cu apă, compus din tutun în proporție de 24 % și din alte substanțe, precum sirop de zahăr, glicerină, substanțe aromatice și un agent de conservare, trebuie să fie calificat drept „produs care constă parțial în alte substanțe decât tutunul” și „tutun de fumat”, în sensul acestor dispoziții, și, prin urmare, trebuie considerat tutun de fumat supus accizei pe tutun, în ansamblul său și independent de substanțele care îl compun, altele decât tutunul.