Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 14ης Μαρτίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 1, παράγραφος 2 – Πρόσθετοι έμμεσοι φόροι στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα – Προϋποθέσεις επιβολής – Ειδικός σκοπός του φόρου – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά – Οδηγία 2011/64/ΕΕ – Άρθρο 14 – Κανόνες φορολόγησης – Συμμόρφωση προς τους κανόνες αυτούς των πρόσθετων έμμεσων φόρων στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης – Θερμαινόμενος καπνός – Εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει διαφορετική διάρθρωση και διαφορετικό φορολογικό συντελεστή για τον καπνό αυτό σε σχέση με ό,τι εφαρμόζεται στην κατηγορία “άλλα καπνά για κάπνισμα”»

Στην υπόθεση C-336/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο Ντίσελντορφ, Γερμανία) με απόφαση της 29ης Απριλίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Μαΐου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

κατά

Hauptzollamt Bielefeld,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του τρίτου τμήματος, N. Piçarra (εισηγητή), N. Jääskinen και M. Gavalec, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: D. Dittert, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Ιουνίου 2023,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από την D. Atanasova και τον C. Salder, Rechtsanwälte,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller, R. Kanitz και N. Scheffel,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. C. Becker και τον M. Björkland,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12), καθώς και του άρθρου 14, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, και παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά (ΕΕ 2011, L 176, σ. 24).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (στο εξής: f6) και του Hauptzollamt Bielefeld (κεντρικού τελωνείου του Bielefeld, Γερμανία) σχετικά με τη νομιμότητα του συμπληρωματικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος επιβλήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2022 στον θερμαινόμενο καπνό που παράγει η εταιρία αυτή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2008/118

3 Η αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2008/118, η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2020/262 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2019, για τη θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (ΕΕ 2020, L 58, σ. 4), αλλά εφαρμοζόταν ratione temporis στη διαφορά της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«Τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης είναι δυνατόν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους για ειδικούς σκοπούς. Ωστόσο, στις περιπτώσεις αυτές και για να μην διακυβευθεί η χρησιμότητα των κοινοτικών κανόνων που αφορούν τους έμμεσους φόρους, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συμμορφωθούν με ορισμένα βασικά στοιχεία των κανόνων αυτών.»

4 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής “προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης”):

[…]

γ) βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν [στην οδηγία 2011/64].

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, για ειδικούς σκοπούς, να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί είναι σύμφωνοι με τους κοινοτικούς κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον φόρο προστιθέμενης αξίας [(ΦΠΑ)], όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών.

[…]»

Η οδηγία 2011/64

5 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 και 9 της οδηγίας 2011/64 έχουν ως εξής:

«(2) Η φορολογική νομοθεσία της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης για τα προϊόντα καπνού πρέπει να εξασφαλίζει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και, ταυτόχρονα, ένα υψηλό επίπεδο προστασίας της υγείας […]

[…]

(9) Όσον αφορά τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης καπνού, η εναρμόνιση της διαρθρώσεως των φόρων αυτών πρέπει, ιδίως, να έχει ως αποτέλεσμα τη μη νόθευση του ανταγωνισμού μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών βιομηχανοποιημένων καπνών που ανήκουν στην ίδια ομάδα εξαιτίας της φορολογίας […]».

6 Το άρθρο 1 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία καθορίζει τις γενικές αρχές της εναρμόνισης της διάρθρωσης και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης, στον οποίο τα κράτη μέλη υποβάλλουν τα βιομηχανοποιημένα καπνά.»

7 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ως βιομηχανοποιημένα καπνά νοούνται:

α) τα τσιγάρα·

β) τα πούρα και τα πουράκια σιγαρίλος·

γ) καπνός καπνίσματος:

i) ο λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων·
ii) άλλα καπνά για κάπνισμα.

2. Εξομοιώνονται με τα τσιγάρα και με τον καπνό για κάπνισμα τα προϊόντα τα αποτελούμενα αποκλειστικώς ή μερικώς από ουσίες άλλες πλην του καπνού, αλλά τα οποία ανταποκρίνονται στα λοιπά κριτήρια του άρθρου 3 ή του άρθρου 5 παράγραφος 1.

[…]»

8 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ως καπνός καπνίσματος νοείται:

α) ο κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση·

β) τα συσκευασμένα για λιανική πώληση υπολείμματα καπνού, τα οποία δεν εμπίπτουν στο άρθρο 3 και το άρθρο 4 παράγραφος 1 και τα οποία μπορούν να καπνιστούν. […]»

9 Το άρθρο 14 της οδηγίας 2011/64 ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ειδικό φόρο κατανάλωσης ο οποίος μπορεί να είναι:

α) είτε αναλογικός, υπολογιζόμενος στην ανώτατη τιμή λιανικής πώλησης κάθε προϊόντος […]· ή

β) είτε πάγιος, εκφραζόμενος σε ποσό ανά χιλιόγραμμο ή εναλλακτικά ανά αριθμό τεμαχίων για τα πούρα και τα πουράκια· ή

γ) είτε μεικτός, ο οποίος περιλαμβάνει ένα στοιχείο αναλογικό και ένα πάγιο στοιχείο.

Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίσουν ελάχιστο ποσό ειδικού φόρου κατανάλωσης, εφόσον ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εκφράζεται είτε αναλογικά είτε μεικτά.

2. Ο συνολικός ειδικός φόρος κατανάλωσης (πάγιος φόρος και/ή αναλογικός φόρος χωρίς ΦΠΑ), εκφραζόμενος ως ποσοστό, ή ανά χιλιόγραμμο, ή ανά αριθμό τεμαχίων, θα είναι τουλάχιστον ίσος είτε προς τους συντελεστές είτε προς τα ελάχιστα ποσά που ορίζονται:

α) όσον αφορά τα πούρα και τα πουράκια: στο 5 % της τιμής λιανικής πώλησης, όλων των φόρων συμπεριλαμβανομένων, ή σε 12 ευρώ ανά 1 000 τεμάχια ή ανά χιλιόγραμμο·

β) όσον αφορά το λεπτοκομμένο καπνό που προορίζεται για στρίψιμο τσιγάρων (στριφτά τσιγάρα): στο 40 % της σταθμισμένης μέσης τιμής λιανικής πώλησης του λεπτοκομμένου καπνού που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων ο οποίος τίθεται σε ανάλωση, ή σε 40 ευρώ ανά χιλιόγραμμο·

γ) όσον αφορά άλλα καπνά για κάπνισμα: στο 20 % της τιμής λιανικής πώλησης, συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων, ή σε 22 ευρώ ανά χιλιόγραμμο.

[…]

3. Οι συντελεστές ή τα ποσά της παραγράφου 1 και 2 ισχύουν για όλα τα προϊόντα που ανήκουν στο σχετικό είδος βιομηχανοποιημένων καπνών, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των προϊόντων του αυτού είδους ως προς την ποιότητα, την εμφάνιση, την καταγωγή τους, τα χρησιμοποιούμενα υλικά, τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων ή οποιοδήποτε άλλο κριτήριο.

[…]»

Το γερμανικό δίκαιο

10 Το άρθρο 1 του Tabaksteuergesetz (γερμανικού νόμου για τον φόρο καπνού), της 15ης Ιουλίου 2009 (BGBl. 2009 I, σ. 1870), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 10ης Αυγούστου 2021 (BGBl. 2021 I, σ. 3411) (στο εξής: TabStG), ορίζει τα εξής:

«(1) Τα βιομηχανοποιημένα καπνά, ο θερμαινόμενος καπνός και ο καπνός για ναργιλέ υπόκεινται στον φόρο καπνού ο οποίος συνιστά ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά την έννοια του Abgabenordnung [γερμανικού φορολογικού κώδικα].

(2) Βιομηχανοποιημένα καπνά είναι τα εξής:

1. τα πούρα και τα πουράκια

   […]

2. τα τσιγάρα:

   […]

3. ο καπνός καπνίσματος (λεπτοκομμένος καπνός και καπνός πίπας): ο κομμένος ή κατ’ άλλον τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, ο οποίος μπορεί να καπνιστεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση.

(2a) Ως θερμαινόμενος καπνός, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, νοείται ο κατανεμημένος σε επιμέρους τεμάχια καπνός καπνίσματος, ο οποίος είναι κατάλληλος για κατανάλωση μέσω της εισπνοής αερολύματος ή καπνού παραγόμενου μέσα σε συσκευή.

[…]»

11 Το άρθρο 1a του TabStG επιγράφεται «Θερμαινόμενος καπνός και καπνός για ναργιλέ» και ορίζει τα εξής:

«Εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά, οι διατάξεις του παρόντος νόμου που αφορούν τον καπνό καπνίσματος, καθώς και τα εκτελεστικά μέτρα που εκδίδονται δυνάμει του νόμου αυτού, εφαρμόζονται επίσης στον θερμαινόμενο καπνό και στον καπνό για ναργιλέ.»

12 Το άρθρο 2 του νόμου αυτού προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Ο φόρος ανέρχεται:

1. όσον αφορά τα τσιγάρα

[…]

b) για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2022 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2022, σε 10,88 λεπτά ανά τεμάχιο και σε ποσοστό 19,84 % της τιμής λιανικής πώλησης, με ελάχιστο όριο τα 22,276 λεπτά ανά τεμάχιο, μείον τον [ΦΠΑ] επί της τιμής λιανικής πώλησης του φορολογητέου τσιγάρου·

[…]

4. όσον αφορά τον καπνό πίπας

[…]

b) για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2022 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2022, σε 15,66 ευρώ ανά χιλιόγραμμο και σε ποσοστό 13,13 % της λιανικής τιμής πώλησης, με ελάχιστο όριο τα 24,00 ευρώ ανά χιλιόγραμμο·

5. όσον αφορά τον θερμαινόμενο καπνό, στον φόρο κατά το σημείο 4, πλέον συμπληρωματικού φόρου, ο οποίος ανέρχεται στο 80 τοις εκατό του ποσού φόρου κατά το σημείο 1, μείον το ποσό φόρου κατά το σημείο 4. Για τους σκοπούς του υπολογισμού κατά το σημείο 1, κάθε επιμέρους τεμάχιο καπνού καπνίσματος ισοδυναμεί με ένα τσιγάρο·

[…]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Η f6 παρασκευάζει κυλίνδρους θερμαινόμενου καπνού, οι οποίοι εισάγονται σε θερμαντήρα που λειτουργεί με μπαταρία. Οι κύλινδροι αυτοί περιβάλλονται από χαρτί επικαλυμμένο με επίστρωση αλουμινίου και, ως εκ τούτου, δεν μπορούν ούτε να αναφλεγούν ούτε να καούν στη συσκευή αυτή. Θερμαίνονται με ηλεκτρική ενέργεια σε θερμοκρασία κατώτερη της θερμοκρασίας καύσης και παράγουν έτσι ένα αερολύμα με νικοτίνη, το οποίο οι καταναλωτές μπορούν να εισπνεύσουν, όπως τον παραδοσιακό καπνό, μέσω επιστομίου.

14 Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2021, οι κύλινδροι θερμαινόμενου καπνού φορολογούνταν στη Γερμανία μόνο με τον συντελεστή του φόρου επί του καπνού που ίσχυε για τον καπνό πίπας. Ωστόσο, το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 5, του TabStG προβλέπει, από 1ης Ιανουαρίου 2022, εκτός από τον ειδικό αυτόν φόρο κατανάλωσης, συμπληρωματικό φόρο επί του θερμαινόμενου καπνού. Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου αντιστοιχεί στο 80 % του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα τσιγάρα, αφαιρουμένου του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στον καπνό πίπας (στο εξής: επίμαχος συμπληρωματικός φόρος).

15 Η f6 υπέβαλε, στις 2 Δεκεμβρίου 2021, στο κεντρικό τελωνείο του Bielefeld δήλωση φόρου στην οποία εκτίμησε το ποσό που όφειλε να καταβάλει ως φόρο για τον θερμαινόμενο καπνό, χρησιμοποιώντας προς τούτο τη φορολογική κλίμακα που ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2022. Από το ποσό αυτό, 2 181,02 ευρώ αντιστοιχούσαν στον ειδικό φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 5, πρώτο μέρος, του TabStG και 4 100,44 ευρώ αντιστοιχούσαν στον επίμαχο συμπληρωματικό φόρο που προβλέπεται από το δεύτερο μέρος της διάταξης αυτής. Στη συνέχεια, η f6 άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω δήλωσης φόρου ενώπιον του

Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικού δικαστηρίου Ντίσελντορφ, Γερμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, με την οποία αμφισβήτησε τη νομιμότητα του συμπληρωματικού φόρου υπό το πρίσμα ιδίως του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

16 Προς στήριξη της προσφυγής της, η f6 προβάλλει, πρώτον, ότι ο επίμαχος συμπληρωματικός φόρος δεν συνιστά «πρόσθετο έμμεσο φόρο» επιτρεπόμενο από την εν λόγω διάταξη, καθόσον δεν πληρούνται οι εκεί προβλεπόμενες προϋποθέσεις. Δεύτερον, ένας τέτοιος φόρος αντιβαίνει στο άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/64, καθόσον επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στον θερμαινόμενο καπνό σε σχέση με τα άλλα καπνά για κάπνισμα στα οποία συγκαταλέγεται. Τρίτον, προβάλλει ότι ο επίμαχος συμπληρωματικός φόρος αντιβαίνει στις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, και παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής, καθότι λαμβάνεται υπόψη, κατά τον υπολογισμό του, όχι μόνον το βάρος του προϊόντος, αλλά και ο αριθμός των τεμαχίων που αυτό περιέχει.

17 Το κεντρικό τελωνείο του Bielefeld υποστηρίζει ότι η επιβολή του επίμαχου συμπληρωματικού φόρου είναι συμβατή με τις διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται, αφενός, για ειδικό σκοπό, ήτοι για τη μείωση της κατανάλωσης νικοτίνης, η οποία είναι επιβλαβής για την υγεία, μέσω της φορολόγησης του θερμαινόμενου καπνού κατά τρόπο ανάλογο προς τα τσιγάρα. Αφετέρου, ο εν λόγω φόρος, ως εθνικός, μη εναρμονισμένος ειδικός φόρος κατανάλωσης, δεν πρέπει να πληροί όλες τις απαιτήσεις του άρθρου 14 της οδηγίας 2011/64.

18 Το αιτούν δικαστήριο, εκτιμώντας ότι ο θερμαινόμενος καπνός πρέπει να χαρακτηριστεί ως «καπνός για κάπνισμα», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, σημείο ii, της οδηγίας 2011/64, και ότι, συνεπώς, αποτελεί, ως βιομηχανοποιημένος καπνός, «προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2008/118, διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του επίμαχου συμπληρωματικού φόρου με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

19 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ’ ουσίαν, αν ο φόρος αυτός συνιστά «πρόσθετο έμμεσο φόρο», κατά την έννοια της ως άνω διάταξης, ή αν πρέπει να θεωρηθεί ως απλή προσαύξηση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στον θερμαινόμενο καπνό κατά παράβαση της εν λόγω διάταξης. Σημειώνει ότι ο επίμαχος συμπληρωματικός φόρος επιδιώκει δημοσιονομικό σκοπό, δεδομένου ότι τα φορολογικά έσοδα που αποφέρει καταβάλλονται στον γενικό προϋπολογισμό του γερμανικού ομοσπονδιακού κράτους, χωρίς να χρησιμοποιούνται κατ’ ανάγκην για την προστασία της υγείας. Εν πάση περιπτώσει, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο σκοπός που επιδιώκεται με τον επίμαχο συμπληρωματικό φόρο, ήτοι, κατά την κρίση του, η μείωση της κατανάλωσης νικοτίνης, η οποία είναι επιβλαβής για την υγεία, μπορεί να χαρακτηριστεί ως «ειδικός σκοπός», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

20 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η επιβολή συμπληρωματικού φόρου επί του θερμαινόμενου καπνού αντιβαίνει στο άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/64, καθόσον αυτός ο τύπος καπνού για κάπνισμα υπόκειται, εν τέλει, σε βαρύτερη φορολογία σε σχέση με άλλα είδη καπνού για κάπνισμα, με συνέπεια να προκαλείται άνιση μεταχείριση στο πλαίσιο της κατηγορίας «άλλα καπνά για κάπνισμα» του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής.

21 Διερωτάται επίσης αν είναι συμβατή με το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, και παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2011/64 η βάση επιβολής του επίμαχου συμπληρωματικού φόρου, καθόσον ένα από τα στοιχεία που τη συνθέτουν δεν διατυπώνεται, όσον αφορά τους κανόνες που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των τσιγάρων, με βάση το βάρος του θερμαινόμενου καπνού αλλά τον αριθμό των τεμαχίων του.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο Ντίσελντορφ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/118] την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική ρύθμιση […] σχετικά με την επιβολή φόρου καπνού επί του θερμαινόμενου καπνού, η οποία, όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου [αυτού], προβλέπει ότι, πέραν του φορολογικού συντελεστή για τον καπνό πίπας, επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος, ο οποίος ανέρχεται στο 80 % του ποσού του φόρου επί των τσιγάρων, μείον το ποσό του φόρου επί του καπνού πίπας;

2) Σε περίπτωση που ο συμπληρωματικός φόρος επί του θερμαινόμενου καπνού δεν συνιστά πρόσθετο έμμεσο φόρο ο οποίος επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς σε υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118[,] έχει το άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας [2011/64] την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική ρύθμιση […] σχετικά με την επιβολή φόρου καπνού επί του θερμαινόμενου καπνού, η οποία, όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου [αυτού], προβλέπει ότι, πέραν του φορολογικού συντελεστή για τον καπνό πίπας, επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος, ο οποίος ανέρχεται στο 80 % του ποσού φόρου επί των τσιγάρων, μείον το ποσό φόρου επί του καπνού πίπας;

3) Σε περίπτωση που ο συμπληρωματικός φόρος επί του θερμαινόμενου καπνού δεν συνιστά πρόσθετο έμμεσο φόρο ο οποίος επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς σε υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118[,] έχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, και παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας [2011/64] την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική ρύθμιση […] σχετικά με την επιβολή φόρου καπνού επί του θερμαινόμενου καπνού, η οποία προβλέπει, όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου, ότι ο φόρος αυτός υπολογίζεται βάσει ενός αναλογικού συντελεστή, καθώς και βάσει ενός ειδικού φορολογικού συντελεστή ο οποίος καθορίζεται με βάση το βάρος και τον αριθμό τεμαχίων των κυλίνδρων καπνού;»

Επί του αιτήματος επανάληψης της προφορικής διαδικασίας

23 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 10 Οκτωβρίου 2023, μετά την ανάπτυξη των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, η f6 ζήτησε την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

24 Προς στήριξη του αιτήματός της, η f6 αναφέρει, κατ’ ουσίαν, ότι οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα περιέχουν επιχειρήματα επί των οποίων δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων. Αφενός, ο γενικός εισαγγελέας απέστη του πραγματικού πλαισίου και της ερμηνείας του εθνικού δικαίου που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο. Αφετέρου, δεν έλαβε υπόψη τη νομολογία του Δικαστηρίου και πρότεινε contra legem ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/64.

25 Υπενθυμίζεται, αφενός, ότι ο Οργανισμός του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κανονισμός Διαδικασίας δεν προβλέπουν τη δυνατότητα των κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού αυτού ενδιαφερομένων να διατυπώνουν παρατηρήσεις σε απάντηση των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα. Αφετέρου, δυνάμει του άρθρου 252, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ο γενικός εισαγγελέας διατυπώνει δημόσια, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων οι οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτούν την παρέμβασή του. Το Δικαστήριο δεν δεσμεύεται ούτε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα ούτε από την αιτιολογία βάσει της οποίας αυτός καταλήγει στις εν λόγω προτάσεις. Επομένως, η διαφωνία οποιουδήποτε από τους ενδιαφερομένους με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, όποια και αν είναι τα ζητήματα που εξετάζει ο τελευταίος με τις προτάσεις του αυτές, δεν μπορεί να συνιστά, αυτή καθεαυτήν, λόγο που δικαιολογεί την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας [απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, W.Ż (Τμήμα εκτάκτου ελέγχου και δημοσίων υποθέσεων του Ανώτατου Δικαστηρίου – Διορισμός), C-487/19, EU:C:2021:798, σκέψεις 62 και 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

26 Ασφαλώς, το Δικαστήριο μπορεί ανά πάσα στιγμή, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 83 του Κανονισμού του Διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτισθεί επαρκώς ή όταν ένας διάδικος, μετά τη λήξη της διαδικασίας αυτής, επικαλείται νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της αποφάσεως του Δικαστηρίου, ή ακόμη όταν η διαφορά πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των ενδιαφερομένων.

27 Εντούτοις, εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει στη διάθεσή του όλα τα αναγκαία στοιχεία για να αποφανθεί, η δε f6 ουδόλως απέδειξε, με το αίτημα επανάληψης της προφορικής διαδικασίας στην υπό κρίση υπόθεση, ότι η διαφορά πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των ενδιαφερομένων. Επιπλέον, το εν λόγω αίτημα δεν περιέχει κανένα νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της απόφασης που καλείται να εκδώσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, κρίνει ότι δεν απαιτείται να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

28 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, ορθώς ερμηνευόμενο, η έννοια «πρόσθετος έμμεσος φόρος που επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς σε υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν» καλύπτει συμπληρωματικό φόρο επί του θερμαινόμενου καπνού, ο οποίος ανέρχεται στο 80 % του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα τσιγάρα, αφαιρουμένου του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στον θερμαινόμενο καπνό.

29 Προκαταρκτικώς, πρέπει να καθοριστεί αν ο θερμαινόμενος καπνός εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/118 ως «προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, και, ειδικότερα, αν περιλαμβάνεται, σύμφωνα με το στοιχείο γ' της διάταξης αυτής, στα «βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στην [οδηγία 2011/64]», καθότι η οδηγία αυτή δεν μνημονεύει τον θερμαινόμενο καπνό.

30 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64 χαρακτηρίζει ως «βιομηχανοποιημένα καπνά» τα τσιγάρα, τα πούρα και τα πουράκια σιγαρίλος καθώς και τον καπνό καπνίσματος. Στην τελευταία αυτή κατηγορία περιλαμβάνονται, αφενός, ο λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων και, αφετέρου, τα «άλλα καπνά για κάπνισμα». Επιπλέον, η παράγραφος 2 του άρθρου 2 εξομοιώνει προς τα τσιγάρα και τον καπνό για κάπνισμα τα προϊόντα που αποτελούνται αποκλειστικώς ή μερικώς από ουσίες άλλες πλην του καπνού, αλλά τα οποία ανταποκρίνονται στα λοιπά κριτήρια που ορίζονται ιδίως στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

31 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/64 ορίζει τον «καπνό καπνίσματος» ως τον καπνό που πρέπει να είναι κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, και ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση, οι δε δύο αυτές προϋποθέσεις είναι σωρευτικές (αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, σκέψη 25, και της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, σκέψη 36). Το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι ο καπνός καπνίσματος μπορεί επίσης να αποτελείται από «συσκευασμένα για λιανική πώληση υπολείμματα καπνού», εκτός από εκείνα που εμπίπτουν στον ορισμό των τσιγάρων του άρθρου 3 της εν λόγω οδηγίας και στον ορισμό των πούρων και των σιγαρίλος του άρθρου 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, τα δε υπολείμματα αυτά πρέπει επιπλέον να μπορούν να καπνιστούν.

32 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση που περιλαμβάνεται σε καθεμία από τις μνημονευόμενες στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως διατάξεις, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο επίμαχος στην κύρια δίκη θερμαινόμενος καπνός αποτελείται από συμπιεσμένο καπνό που παρασκευάζεται από σκόνη καπνού. Επομένως, ο θερμαινόμενος καπνός αποτελείται είτε από «κομμένο» ή κατ' άλλον τρόπο «τεμαχισμένο» καπνό, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/64, είτε από «συσκευασμένα για λιανική πώληση υπολείμματα καπνού», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της ίδιας οδηγίας.

33 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση που περιλαμβάνεται στις ίδιες αυτές διατάξεις, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης θερμαινόμενος καπνός παράγει, όταν θερμαίνεται με ηλεκτρική ενέργεια, αερολύμα το οποίο εισπνέει ο καταναλωτής, με αποτέλεσμα να μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο ως άνω καπνός μπορεί να καπνιστεί, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2011/64, ή να καπνιστεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη βιομηχανική μεταποίηση, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, δηλαδή χωρίς μετατροπή πρώτων υλών σε υλικά αγαθά μέσω μιας αυτοματοποιημένης διεργασίας (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, σκέψεις 30 έως 32, και της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, σκέψη 39).

34 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης θερμαινόμενος καπνός, καθόσον εμπίπτει στην έννοια του «καπνού καπνίσματος», κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας 2011/64, είναι, ως βιομηχανοποιημένος καπνός που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118. Επομένως, υπό την ιδιότητά του αυτή, δύναται να βαρύνεται με «έμμεσο πρόσθετο φόρο που επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

35 Σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα της αιτιολογικής σκέψης 4 της οδηγίας 2008/118, ο εν λόγω πρόσθετος έμμεσος φόρος μπορεί να επιβληθεί στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μόνον υπό δύο προϋποθέσεις. Αφενός, πρέπει να επιβάλλεται για «ειδικούς σκοπούς» και, αφετέρου, πρέπει να συνάδει με τους ενωσιακούς φορολογικούς κανόνες που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ, όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, καθώς και τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.

36 Οι δύο αυτές προϋποθέσεις, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή της αδικαιολόγητης παρακώλυσης των συναλλαγών από πρόσθετους έμμεσους φόρους, έχουν, όπως προκύπτει από αυτό καθεαυτό το γράμμα του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, σωρευτικό χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-434/97, EU:C:2000:98, σκέψη 26, και διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψεις 21 και 22).

37 Όσον αφορά την πρώτη από τις εν λόγω προϋποθέσεις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένας «ειδικός σκοπός», κατά την έννοια της διάταξης αυτής, δεν πρέπει να είναι αμιγώς δημοσιονομικός. Εντούτοις, δεδομένου ότι κάθε φόρος επιδιώκει κατ' ανάγκην δημοσιονομικό σκοπό, το γεγονός αυτό και μόνον δεν αρκεί για να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ένας πρόσθετος φόρος να έχει επίσης ειδικό σκοπό, κατά την έννοια της ως άνω διάταξης, διότι άλλως η εν λόγω διάταξη θα στερούνταν πλήρως πρακτικής αποτελεσματικότητας (αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, σκέψεις 23 και 27, και της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψεις 38 και 39).

38 Επομένως, μπορεί να γίνει δεκτό ότι συμπληρωματικός φόρος που πλήττει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, του οποίου τα έσοδα δεν έχουν προκαθορισμένο προορισμό, επιδιώκει ειδικό σκοπό, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, μόνον αν έχει σχεδιαστεί, ιδίως από πλευράς της φορολογητέας ύλης ή του φορολογικού συντελεστή, έτσι ώστε να επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων κατά τρόπο που να συμβάλλει στην εκπλήρωση του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού, παραδείγματος χάριν μέσω της υψηλής φορολόγησης των επίμαχων προϊόντων προκειμένου να αποθαρρύνεται η κατανάλωσή τους (αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, σκέψη 32, και της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 42).

39 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι ο ειδικός σκοπός τον οποίο αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, ήτοι η προστασία της υγείας, περιλαμβάνεται και στους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2011/64 οι οποίοι μνημονεύονται στην αιτιολογική της σκέψη 2. Εντούτοις, ούτε το γεγονός και μόνον ότι ένας φόρος αποσκοπεί, πέραν της εξυπηρέτησης δημοσιονομικού σκοπού, στη διασφάλιση υψηλού επιπέδου προστασίας της υγείας, ήτοι γενικού σκοπού τον οποίο επίσης επιδιώκει η οδηγία 2011/64, μπορεί να αποκλείσει εκ προοιμίου την ύπαρξη «ειδικού σκοπού», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

40 Πράγματι, όπως παρατήρησε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών του, μπορεί να υφίσταται, παρά την ως άνω ταύτιση σκοπών, «ειδικός σκοπός», κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, όταν ο πρόσθετος φόρος που επιβάλλεται σε προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης αποσκοπεί στην υψηλότερη φορολόγηση του οικείου

προϊόντος, ούτως ώστε η τελική του φορολόγηση να προσεγγίζει εκείνη των λοιπών συγκρίσιμων προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, με απώτερο σκοπό την αποτροπή της κατανάλωσης.

41 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει όμως ότι ο επίμαχος συμπληρωματικός φόρος αποσκοπεί στην προσέγγιση της φορολόγησης του θερμαινόμενου καπνού και της φορολόγησης των τσιγάρων. Ως εκ τούτου, μέσω προσαρμογής του φορολογικού καθεστώτος του θερμαινόμενου καπνού, ο εν λόγω φόρος έχει ως ειδικό σκοπό να αποτρέψει τους καταναλωτές που εξαρτώνται από τη νικοτίνη από το να σταματήσουν να καπνίζουν τσιγάρα και να τα αντικαταστήσουν με τον επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης θερμαινόμενο καπνό, καθότι ο καπνός αυτός είναι εξίσου επιβλαβής για την υγεία.

42 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση σχετικά με τη συμβατότητα συμπληρωματικού φόρου, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, με τους ενωσιακούς φορολογικούς κανόνες που ισχύουν για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ όσον αφορά τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, καθώς και τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να τηρούν το σύνολο των κανόνων αυτών. Αρκεί οι πρόσθετοι έμμεσοι φόροι που επιδιώκουν ειδικούς σκοπούς να συνάδουν, ως προς τα σημεία αυτά, με τη γενική οικονομία των κανόνων της Ένωσης που ισχύουν είτε για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης είτε και για τον ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 24ης Φεβρουαρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-434/97, EU:C:2000:98, σκέψεις 23, 24 και 27, και της 9ης Μαρτίου 2000, EKW και Wein κ.λπ., C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 47).

43 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί, αφενός, ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2011/64 επιτρέπει την αρχή του «μεικτού ειδικού φόρου κατανάλωσης» ο οποίος περιλαμβάνει ένα στοιχείο αναλογικό και ένα πάγιο, το οποίο προβλέπεται στο στοιχείο β′ του εν λόγω άρθρου 14, παράγραφος 1, ως δυνάμενο να εκφραστεί σε «σε ποσό ανά χιλιόγραμμο ή εναλλακτικά ανά αριθμό τεμαχίων για τα πούρα και τα πουράκια». Αφετέρου, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής διευκρινίζει ότι ο συνολικός ειδικός φόρος κατανάλωσης (πάγιος και/ή αναλογικός εκτός ΦΠΑ), εκφραζόμενος ως ποσοστό, ανά χιλιόγραμμο ή ανά αριθμό τεμαχίων, είναι τουλάχιστον ίσος «όσον αφορά άλλα καπνά για κάπνισμα […] [με το] 20 % της τιμής λιανικής πώλησης, συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων, ή [με] 22 ευρώ ανά χιλιόγραμμο».

44 Ακόμη και αν από τις διατάξεις αυτές προκύψει ότι ο μεικτός ειδικός φόρος κατανάλωσης μπορεί να συνδυάσει ένα αναλογικό στοιχείο με ένα μόνο «πάγιο στοιχείο», ο επίμαχος συμπληρωματικός φόρος δεν είναι αποτέλεσμα του συνδυασμού ενός αναλογικού με δύο «πάγια στοιχεία». Όπως υπογράμμισε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση, ο φόρος αυτός προκύπτει, αντιθέτως, από την αφαίρεση ενός ποσού που υπολογίζεται βάσει τεμαχίων από ένα ποσό που υπολογίζεται βάσει βάρους.

45 Επομένως, πληρούται η δεύτερη προϋπόθεση την οποία επιβάλλει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 προκειμένου ένας συμπληρωματικός φόρος όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη να μπορεί να χαρακτηριστεί ως «πρόσθετος έμμεσος φόρος που επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς σε υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα».

46 Εξάλλου, όσον αφορά την ενδεχόμενη διάκριση που εισάγει ο επίμαχος συμπληρωματικός φόρος στα προϊόντα που ανήκουν στην κατηγορία των «άλλων καπνών για κάπνισμα», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2011/64, κατά παράβαση του άρθρου 14, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, πρέπει να επισημανθεί ότι, όπως υπογράμμισε και ο γενικός

εισαγγελέας στο σημείο 65 των προτάσεών του, οι κανόνες του εν λόγω άρθρου 14, παράγραφος 3, επιδιώκουν να διασφαλίσουν ότι δεν υφίσταται διακριτική φορολογική μεταχείριση μεταξύ προϊόντων των οποίων τα ουσιώδη χαρακτηριστικά και ο τρόπος κατανάλωσης είναι, αν όχι πανομοιότυπα, τουλάχιστον συγκρίσιμα.

47 Όπως όμως υπομνήσθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, η κατηγορία των καπνών που χαρακτηρίζονται ως «άλλα καπνά για κάπνισμα» αποτελεί γενική επικουρική κατηγορία, η οποία δεν πρέπει να ερμηνεύεται στενά (απόφαση της 6ης Απριλίου 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, σκέψη 24). Επομένως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 66 των προτάσεών του, η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει κατ' ανάγκην ετερογενή προϊόντα των οποίων τα χαρακτηριστικά παρασκευής και ο τρόπος κατανάλωσης ποικίλλουν και τα οποία διαφοροποιούνται περισσότερο από εκείνα που περιλαμβάνονται στις δύο άλλες κατηγορίες, ήτοι τα «τσιγάρα» και τα «πούρα και πουράκια», στις οποίες τα προϊόντα προσδιορίζονται ρητώς. Υπό τις συνθήκες αυτές, η απαίτηση πανομοιότυπης φορολογικής μεταχείρισης για όλα τα προϊόντα που εμπίπτουν στην εν λόγω γενική επικουρική κατηγορία θα μπορούσε να δημιουργήσει διακρίσεις και να νοθεύσει τον ανταγωνισμό μεταξύ των προϊόντων καπνού που ανήκουν στην ίδια ομάδα, κατ' αντίθεση προς τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2011/64, όπως αυτοί υπενθυμίζονται στην αιτιολογική σκέψη 9.

48 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, ορθώς ερμηνευόμενο, η έννοια «πρόσθετος έμμεσος φόρος που επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς σε υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν» καλύπτει συμπληρωματικό φόρο επί του θερμαινόμενου καπνού, ο οποίος ανέρχεται στο 80 % του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα τσιγάρα, αφαιρουμένου του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στον εν λόγω θερμαινόμενο καπνό.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

49 Κατόπιν της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ,

ορθώς ερμηνευόμενο,

η έννοια «πρόσθετος έμμεσος φόρος που επιβάλλεται για ειδικούς σκοπούς σε υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν» καλύπτει συμπληρωματικό φόρο επί του

θερμαινόμενου καπνού, ο οποίος ανέρχεται στο 80 % του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα τσιγάρα, αφαιρουμένου του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στον εν λόγω θερμαινόμενο καπνό.

(υπογραφές)