Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

14. ožujka 2024. * [i]

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Opći aranžmani za trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 1. stavak 2. – Drugi neizravni porezi na trošarinsku robu – Uvjeti ubiranja – Posebna namjena koja se nastoji ostvariti porezom – Trošarine koje se primjenjuju na prerađeni duhan – Direktiva 2011/64/EU – Članak 14. – Pravila oporezivanja – Usklađenost drugih neizravnih poreza na trošarinsku robu s tim pravilima – Grijani duhan – Nacionalni propisi kojima se za taj duhan predviđaju struktura i stopa oporezivanja koje se razlikuju od onih primjenjivih na kategoriju ‚ostali duhan za pušenje'"

U predmetu C-336/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), odlukom od 29. travnja 2022., koju je Sud zaprimio 23. svibnja 2022., u postupku

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

protiv

Hauptzollamt Bielefeld

SUD (treće vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca trećeg vijeća, N. Piçarra (izvjestitelj), N. Jääskinen i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: D. Dittert, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 15. lipnja 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, D. Atanasova i C. Salder, *Rechtsanwälte*,

– za njemačku vladu, J. Möller, R. Kanitz i N. Scheffel, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. C. Becker i M. Björkland, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. rujna 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.) i članka 14. stavka 1. prvog podstavka točke (b), članka 14. stavka 2. prvog podstavka točke (c) i članka 14. stavka 3. Direktive Vijeća od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarina koje se primjenjuju na prerađeni duhan (SL 2011., L 176, str. 24.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 63., str. 313.).

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između društva f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: društvo f6) i Hauptzollamta Bielefeld (Glavni carinski ured u Bielefeldu, Njemačka) u vezi sa zakonitošću dodatnog poreza uz trošarinu, koji se od 1. siječnja 2022. primjenjuje na grijani duhan koji proizvodi to društvo.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

3 Uvodna izjava 4. Direktive 2008/118, koja je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2020., L 58, str. 4. i ispravci SL 2020., L 338, str. 12., SL 2020., L 409, str. 38. i SL 2023., L 188, str. 60.), ali je primjenjiva *ratione temporis* na glavni postupak, glasila je:

„Trošarinska roba može biti predmet oporezivanja i drugim neizravnim porezima za posebne svrhe. Kako se ne bi ugrozili korisni učinci pravila Zajednice vezani uz neizravne poreze, u tim slučajevima države članice moraju se pridržavati određenih bitnih elemenata tih pravila.”

4 Člankom 1. te direktive propisivalo se:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu ‚trošarinska roba’):

[…]

(c) prerađeni duhan, obuhvaćen [Direktivom 2011/64].

2. Države članice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene, ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima Zajednice koja se primjenjuju na trošarinu ili porez na dodanu vrijednost [(PDV)], vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza,

nastanak obveze obračuna i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uključuju odredbe o oslobođenjima.

[…]”

Direktiva 2011/64

5 U uvodnim izjavama 2. i 9. Direktive 2011/64 navodi se:

„(2) Poreznim se zakonodavstvom [Europske] [u]nije o duhanskim proizvodima mora osigurati uredno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i istodobno visoka razina zdravstvene zaštite […]

[…]

(9) Što se tiče trošarina, usklađivanje struktura mora posebno imati za posljedicu tržišno natjecanje u različitim kategorijama prerađenog duhana iz iste skupine koje nije narušeno učincima naplate poreza […]”

6 Člankom 1. te direktive određuje se:

„Ovom se Direktivom utvrđuju opća načela za usklađivanje strukture i stopa trošarine koju države članice primjenjuju na prerađeni duhan.”

7 Članak 2. navedene direktive glasi:

„1. Za potrebe ove Direktive, prerađeni duhan znači:

(a) cigarete;

(b) cigare i cigarilose;

(c) duhan za pušenje:
i. sitno rezani duhan za savijanje cigareta;
ii. ostali duhan za pušenje.

2. Proizvodi koji u cijelosti ili djelomično sadrže tvari koje nisu duhan, ali ispunjavaju kriterije iz članka 3. ili članka 5. stavka 1. smatraju se cigaretama i duhanom za pušenje.

[…]”

8 Članak 5. stavak 1. te direktive propisuje:

„Za potrebe ove Direktive, duhan za pušenje znači:

(a) duhan koji je rezan ili na drugi način usitnjen, svinut ili prešan u blokove i prikladan je za pušenje bez daljnje industrijske obrade;

(b) duhanski otpaci koji su prikladni za pušenje i stavljeni u prodaju na malo, a koji nisu proizvod iz članka 3. i članka 4. stavka 1. […]”

9 U skladu s člankom 14. Direktive 2011/64:

„1. Države članice primjenjuju trošarinu koja može biti:

(a) trošarina *ad valorem*, izračunana na temelju najveće maloprodajne cijene svakoga proizvoda […]; ili

(b) posebna trošarina izražena kao iznos po kilogramu ili, u slučaju cigara i cigarilosa, za određeni broj proizvoda; ili

(c) kombinacija obiju, koja sadrži komponentu *ad valorem* i posebnu komponentu.

U slučajevima u kojima je trošarina *ad valorem* ili miješana, države članice mogu utvrditi najmanji iznos trošarine.

2. Ukupna trošarina (posebna trošarina i/ili trošarina *ad valorem* bez PDV-a), izražena kao postotak, kao iznos po kilogramu ili za određeni broj proizvoda, mora biti barem jednaka stopama ili najmanjim iznosima utvrđenima za:

(a) cigare i cigarilose: 5 % maloprodajne cijene, uključujući sve poreze, ili 12 [eura] za 1000 komada ili po kilogramu;

(b) sitno rezani duhan za pušenje za savijanje cigareta: 40 % ponderirane prosječne maloprodajne cijene sitno rezanog duhana za pušenje za savijanje cigareta stavljenog u potrošnju ili 40 [eura] po kilogramu;

(c) ostali duhan za pušenje: 20 % maloprodajne cijene, uključujući sve poreze, ili 22 [eura] po kilogramu.

[…]

3. Stope ili iznosi iz stavaka 1. i 2. vrijede za sve proizvode koji pripadaju skupini predmetnih duhanskih proizvoda, bez razlikovanja unutar svake skupine u pogledu kakvoće, podrijetla proizvoda, upotrijebljenih materijala, obilježja uključenih poduzeća ili bilo kojeg drugog kriterija.

[…]”

Njemačko pravo

10 U članku 1. Tabaksteuergesetza (Zakon o porezu na duhan) od 15. srpnja 2009. (BGBl. 2009. I, str. 1870.), kako je izmijenjen Zakonom od 10. kolovoza 2021. (BGBl. 2021. I, str. 3411.) (u daljnjem tekstu: TabStG), navodi se:

„(1) Prerađeni duhan, grijani duhan i duhan za vodenu lulu podliježu porezu na duhan [koji] predstavlja trošarinu u smislu Abgabenordnunga [(Opći porezni zakonik)].

(2) Prerađeni duhan uključuje:

1. cigare ili cigarilose […]

[…]

2. cigarete:

[…]

3. duhan za pušenje (sitno rezani duhan ili duhan za lulu): duhan koji je rezan ili na drugi način usitnjen, svinut ili prešan u blokove i prikladan je za pušenje bez daljnje industrijske obrade.

(2.a) Grijani duhan je, u smislu ovog zakona, duhan za pušenje u pojedinačnim porcijama, namijenjen za konzumaciju udisanjem aerosola ili dima nastalog u uređaju.

[…]”

11 U članku 1.a TabStG-a, naslovljenom „Grijani duhan, duhan za vodenu lulu”, predviđa se:

„Ako nije drukčije određeno, odredbe ovog zakona koje se odnose na duhan za pušenje te povezane provedbene mjere također se primjenjuju na grijani duhan i duhan za vodenu lulu.”

12 Članak 2. tog zakona glasi:

„(1) Porez iznosi:

1. za cigarete

[…]

(b) za razdoblje od 1. siječnja 2022. do 31. prosinca 2022., 10,88 centa po komadu i 19,84 % maloprodajne cijene, a najmanje 22,276 centa po komadu, uz odbitak [PDV-a] na maloprodajnu cijenu cigareta koje se oporezuju;

[…]

4. za duhan za lulu:

[…]

(b) za razdoblje od 1. siječnja 2022. do 31. prosinca 2022., 15,66 eura po kilogramu i 13,13 % maloprodajne cijene, a najmanje 24,00 eura po kilogramu;

5. za grijani duhan, iznos poreza propisanog u točki 4., uvećan za dodatni porez čiji iznos odgovara 80 % iznosa poreza propisanog u točki 1., uz odbitak iznosa poreza propisanog u točki 4. U svrhu izračunavanja iznosa propisanog u točki 1., pojedinačna porcija duhana za pušenje odgovara jednoj cigareti;

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 Društvo f6 proizvodi smotuljke grijanog duhana, namijenjene za umetanje u uređaj za zagrijavanje na bateriju. Ti su smotuljci omotani laminiranim papirom s aluminijskom prevlakom, tako da se ne mogu zapaliti ni izgorjeti u tom uređaju. Oni se zagrijavaju električnom energijom na temperaturi nižoj od temperature njihova izgaranja i na taj način proizvode aerosol koji sadržava nikotin i koji potrošači mogu, poput uobičajenog duhanskog dima, udisati preko usnika.

14 Smotuljci grijanog duhana su se do 31. prosinca 2021. u Njemačkoj oporezovali samo stopom poreza na duhan koja se primjenjuje na duhan za lulu. Međutim, člankom 2. stavkom 1. točkom 5. TabStG-a se od 1. siječnja 2022., osim te trošarine, predviđa i dodatni porez na grijani duhan. Iznos tog dodatnog poreza odgovara 80 % iznosa trošarine primjenjive na cigarete, umanjeno za iznos trošarine primjenjive na duhan za lulu (u daljnjem tekstu: predmetni dodatni porez).

15 Društvo f6 podnijelo je 2. prosinca 2021. Glavnom carinskom uredu u Bielefeldu poreznu prijavu u kojoj je procijenilo iznos koji treba platiti na ime poreza koji se primjenjuje na grijani duhan, koristeći se u tu svrhu poreznom skalom koja je na snazi od 1. siječnja 2022. Taj je iznos, za 2181,02 eura, odgovarao trošarini primjenjivoj na temelju članka 2. stavka 1. točke 5. prvog dijela TabStG-a, a za 4100,44 eura predmetnom dodatnom porezu predviđenom drugim dijelom te odredbe. Društvo f6 podnijelo je stoga Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), sudu koji je uputio zahtjev, tužbu protiv te porezne prijave kojom osporava zakonitost tog dodatnog poreza, osobito s obzirom na članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118.

16 U prilog svojoj tužbi, društvo f6 ističe, kao prvo, da predmetni dodatni porez, s obzirom na to da ne ispunjava uvjete predviđene tom odredbom, ne predstavlja „drugi neizravni porez” koji je dopušten navedenom odredbom. Kao drugo, takvim bi se porezom povrijedio članak 14. stavak 3. Direktive 2011/64 jer se grijani duhan različito tretira u odnosu na druge duhane za pušenje, u koje grijani duhan spada. Kao treće, predmetnim dodatnim porezom povređuju se odredbe članka 14. stavka 1. prvog podstavka točke (b) u vezi s člankom 14. stavkom 2. prvim podstavkom točkom (c) te direktive, time što se, pri načinu izračuna, u obzir ne uzima samo težina proizvoda nego i broj komada tog proizvoda.

17 Glavni carinski ured u Bielefeldu tvrdi da ubiranje predmetnog dodatnog poreza jest u skladu s odredbama članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118. Ubiranje predmetnog dodatnog poreza služi za ostvarivanje posebne svrhe, odnosno smanjenje konzumacije nikotina štetnog za zdravlje, time što se grijani duhan oporezuje analogno cigaretama. S druge strane, tvrdi da navedeni porez, kao neusklađena nacionalna trošarina, nije morao ispunjavati sve zahtjeve postavljene člankom 14. Direktive 2011/64.

18 Smatrajući da grijani duhan treba kvalificirati kao „duhan za pušenje” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) podtočke ii. Direktive 2011/64 i da je on stoga, kao prerađeni duhan, „trošarinska roba” u smislu članka 1. stavka 1. točke (c) Direktive 2008/118, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu usklađenosti predmetnog dodatnog poreza s člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118.

19 Taj se sud u biti pita predstavlja li taj porez „drugi neizravni porez” u smislu potonje odredbe ili ga treba smatrati običnim povećanjem trošarine primjenjive na grijani duhan, protivnim navedenoj odredbi. Ističe da se predmetnim dodatnim porezom nastoji ostvariti proračunska svrha, s obzirom na to da se porezni prihodi koje donosi uplaćuju u opći savezni proračun a da, pri tome, nisu nužno namijenjeni zaštiti zdravlja. U svakom slučaju, sud koji je uputio zahtjev pita se je li cilj

predmetnog dodatnog poreza – odnosno, prema njegovu mišljenju, smanjenje potrošnje nikotina, koji je štetan za zdravlje – dovoljan da bi se smatrao „posebnom namjenom” u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

20 Usto, sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati je li naplata dodatnog poreza na grijani duhan protivna članku 14. stavku 3. Direktive 2011/64 zbog toga što bi ta vrsta duhana za pušenje u konačnici podlijegala većem oporezivanju od drugih vrsta duhana za pušenje, stvarajući time nejednakost u postupanju unutar kategorije „ostali duhan za pušenje” iz članka 14. stavka 2. točke (c) te direktive.

21 Također dvoji o usklađenosti porezne osnovice za predmetni dodatni porez s člankom 14. stavkom 1. prvim podstavkom točkom (b) i stavkom 2. prvim podstavkom točkom (c) Direktive 2011/64, s obzirom na to da se jedan od elemenata koji čine tu poreznu osnovicu izražava, upućujući na pravila primjenjiva na trošarinu na cigarete, ne ovisno o težini grijanog duhana, nego o broju komada tog proizvoda.

22 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Treba li članak 1. stavak 2. Direktive [2008/118] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis države članice o ubiranju poreza na grijani duhan kojim se u pogledu izračunavanja poreza predviđa da se osim porezne stope za duhan za lulu ubire dodatni porez od 80 % iznosa poreza na cigarete umanjeno za iznos poreza na duhan za lulu?

(2) Ako dodatni porez na grijani duhan nije drugi neizravni porez na trošarinsku robu za posebne namjene u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, treba li članak 14. stavak 3. Direktive [2011/64] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis o ubiranju poreza na grijani duhan kojim se u pogledu izračunavanja poreza predviđa da se osim porezne stope za duhan za lulu ubire dodatni porez od 80 % iznosa poreza na cigarete umanjeno za iznos poreza na duhan za lulu?

(3) Ako dodatni porez na grijani duhan nije drugi neizravni porez na trošarinsku robu za posebne namjene u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, treba li članak 14. stavak 1. prvi podstavak točku (b) i članak 14. stavak 2. prvi podstavak točku (c) Direktive [2011/64] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis o ubiranju poreza na grijani duhan kojim se u pogledu izračunavanja poreza predviđa da porez treba utvrditi na temelju porezne stope *ad valorem* i posebne porezne stope koja ovisi o masi i broju smotuljaka duhana?”

Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka

23 Aktom podnesenim tajništvu Suda 10. listopada 2023., nakon iznošenja mišljenja nezavisnog odvjetnika, društvo f6 zatražilo je ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 83. Poslovnika Suda.

24 U prilog svojem zahtjevu, društvo f6 u biti navodi da mišljenje nezavisnog odvjetnika sadržava argumente o kojima stranke nisu raspravljale. S jedne strane, nezavisni se odvjetnik udaljio od činjeničnog okvira i tumačenja nacionalnog prava koje je iznio sud koji je uputio zahtjev. S druge strane, nije uzeo u obzir sudsku praksu Suda i predložio je tumačenje *contra legem* članka 14. stavka 3. Direktive 2011/64.

25 Valja podsjetiti na to, s jedne strane, da Statut Suda Europske unije i Poslovnik Suda ne predviđaju mogućnost da zainteresirane osobe iz članka 23. Statuta podnose očitovanja na mišljenje nezavisnog odvjetnika. S druge strane, na temelju članka 252. drugog stavka UFEU-a, dužnost je nezavisnog odvjetnika da, djelujući posve nepristrano i neovisno, javno iznosi obrazložene prijedloge odluka u predmetima u kojima se u skladu sa Statutom Suda Europske unije zahtijeva njegovo sudjelovanje. Sud nije vezan ni mišljenjem nezavisnog odvjetnika ni obrazloženjem koje je dovelo do tog mišljenja. Stoga neslaganje jedne od zainteresiranih stranaka s mišljenjem nezavisnog odvjetnika, bez obzira na pitanja koja je ondje razmatrao, ne može samo za sebe biti opravdan razlog za ponovno otvaranje usmenog postupka (presuda od 6. listopada 2021., W. Ż. (Vijeće za izvanrednu kontrolu i javne poslove pri Vrhovnom sudu – Imenovanje), C-487/19, EU:C:2021:798, t. 62. i 63. i navedena sudska praksa).

26 Točno je da Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 83. svojeg Poslovnika, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili ako je jedna stranka nakon zatvaranja tog dijela postupka podnijela novu činjenicu od presudnog utjecaja na odluku Suda, ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među zainteresiranim osobama.

27 Međutim, u ovom slučaju Sud raspolaže svim elementima potrebnima za donošenje odluke, a društvo f6 u svojem zahtjevu za ponovno otvaranje usmenog dijela ovog predmeta ni na koji način nije dokazalo da o njemu treba odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među zainteresiranim osobama. Usto, taj zahtjev ne sadržava nikakvu novu činjenicu koja bi mogla biti od presudnog utjecaja na odluku koju Sud treba donijeti u tom predmetu. U takvim okolnostima, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, Sud smatra da ne treba odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 tumačiti na način da pojam „drugi neizravni porezi [koji se, za posebne namjene, ubiru] na trošarinsku robu” obuhvaća dodatni porez koji se primjenjuje na grijani duhan, koji iznosi 80 % iznosa trošarine primjenjive na cigarete, umanjeno za iznos trošarine primjenjive na taj grijani duhan.

29 Uvodno valja utvrditi je li grijani duhan obuhvaćen područjem primjene Direktive 2008/118 kao „trošarinska roba” u smislu članka 1. stavka 1. te direktive i, konkretnije, spada li, u skladu s točkom (c) te odredbe, u „prerađeni duhan, obuhvaćen [Direktivom 2011/64]”, s obzirom na to da se u njoj ne spominje grijani duhan.

30 Na temelju članka 2. stavka 1. Direktive 2011/64, „prerađeni duhan” obuhvaća cigarete, cigare, cigarilose i duhan za pušenje. U potonjoj kategoriji nalazi se, s jedne strane, sitno rezani duhan za savijanje cigareta i, s druge strane, rezidualna kategorija „ostali duhan za pušenje”. Nadalje, člankom 2. stavkom 2. te direktive s cigaretama i duhanom za pušenje izjednačuju su proizvodi koji u cijelosti ili djelomično sadržavaju tvari koje nisu duhan, ali ispunjavaju druge kriterije iz, među ostalim, članka 5. stavka 1. navedene direktive.

31 Članak 5. stavak 1. točka (a) Direktive 2011/64 definira „duhan za pušenje” kao onaj koji mora biti rezan ili na drugi način usitnjen, svinut ili prešan u blokove i prikladan je za pušenje bez daljnje industrijske obrade, pri čemu su ta dva uvjeta kumulativna (presude od 6. travnja 2017., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, t. 25. i od 16. rujna 2020., Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, t. 36.). Članak 5. stavak 1. točka (b) te direktive određuje da se duhan za pušenje također može sastojati od „duhansk[ih] otpa[daka] koji su […] stavljeni u prodaju na malo”, a koji nisu obuhvaćeni definicijom cigareta iz članka 3. navedene direktive i definicijom cigara i cigarilosa iz članka 4. stavka 1. iste direktive, pri čemu ti otpaci moraju biti prikladni za pušenje.

32 Kad je riječ o prvom uvjetu koji se nalazi u objema odredbama iz prethodne točke ove presude, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se grijani duhan o kojem je riječ u glavnom postupku sastoji od stlačenog duhana proizvedenog od duhanskog praha. Stoga se grijani duhan pojavljuje ili kao duhan koji je „rezan” ili na drugi način „usitnjen”, u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/64, ili kao „duhanski otpaci koji su […] stavljeni u prodaju na malo” u smislu njezina članka 5. stavka 1. točke (b).

33 Kad je riječ o drugom uvjetu iz tih odredaba, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da grijani duhan o kojem je riječ u glavnom postupku prilikom zagrijavanja električnom energijom stvara aerosol koji potrošač udiše, zbog čega se može smatrati da je taj duhan prikladan za pušenje, u smislu članka 5. stavka 1. točke (b) Direktive 2011/64, ili da je prikladan za pušenje bez daljnje industrijske obrade u smislu članka 5. stavka 1. točke (a) te direktive, odnosno bez prerade prema standardiziranom postupku od sirovine u materijalna dobra (vidjeti u tom smislu presude od 6. travnja 2017., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, t. 30. do 32. i od 16. rujna 2020., Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, t. 39.).

34 Iz prethodno navedenog proizlazi da je, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, grijani duhan o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da je obuhvaćen pojmom „duhan za pušenje” u smislu članka 5. stavka 1. točaka (a) i (b) Direktive 2011/64, kao prerađeni duhan obuhvaćen tom direktivom, trošarinska roba u smislu članka 1. stavka 1. Direktive 2008/118. Stoga se na njega, u tom svojstvu, mogu primijeniti „drugi neizravni porezi [koji se, za posebne namjene, ubiru] na trošarinsku robu” u smislu članka 1. stavka 2. te direktive.

35 U skladu s potonjom odredbom, u vezi s uvodnom izjavom 4. Direktive 2008/118, ti drugi neizravni porezi mogu se ubirati za trošarinsku robu samo pod dvama uvjetima. S jedne strane, takve poreze treba ubirati za „posebne namjene”, a s druge strane, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i nadzora poreza, ti porezi moraju biti u skladu s pravilima Unije o oporezivanju koja se primjenjuju na trošarine ili PDV.

36 Ta su dva uvjeta, kojima je cilj izbjegavanje dodatnih neizravnih poreza koji nepravedno priječe trgovinu, kumulativna, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2000., Komisija/Francuska, C-434/97, EU:C:2000:98, t. 26. i rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, t. 21. i 22.).

37 Kad je riječ o prvom od navedenih uvjeta, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da „posebna namjena”, u smislu te odredbe, ne mora biti čisto proračunska. Međutim, s obzirom na to da svaki porez nužno ima proračunsku svrhu, ta sama okolnost ne bi mogla isključiti to da dodatni porez može imati i posebnu svrhu u smislu te odredbe, osim kada bi se navedenoj odredbi oduzeo svaki korisni učinak (presude od 27. veljače 2014., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, t. 23. i 27. i od 22. lipnja 2023., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, t. 38. i 39.).

38 Stoga se za dodatni porez koji zahvaća trošarinsku robu, i u pogledu kojega ne postoji mehanizam predodređene namjene prihodâ, ne može smatrati da ima posebnu namjenu u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, osim ako bi takav porez, što se tiče njegove strukture, a osobito oporezive materije ili porezne stope, bio osmišljen na takav način da utječe na ponašanje poreznih obveznika na način koji bi omogućio ostvarivanje određene posebne namjene na koju se poziva, primjerice visokim oporezivanjem proizvoda o kojima je riječ radi odvraćanja od njihove potrošnje (presude od 27. veljače 2014., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, t. 32. i do 22. lipnja 2023., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, t. 42.).

39 U ovom slučaju valja utvrditi da se posebna svrha koju je naveo sud koji je uputio zahtjev, odnosno zdravstvena zaštita, također nalazi među ciljevima Direktive 2011/64 navedenima u njezinoj uvodnoj izjavi 2. Međutim, ni sama okolnost da je porez namijenjen, osim da služi proračunskoj svrsi, osiguranju visoke razine zdravstvene zaštite, što je opći cilj koji se također nastoji postići Direktivom 2011/64, ne može unaprijed isključiti postojanje „posebne namjene” u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

40 Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točki 56. svojeg mišljenja, unatoč toj istovjetnosti ciljeva može postojati „posebna namjena” u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 kada dodatni porez na trošarinsku robu ima za cilj jače oporezivanje dotične robe na način da njezino konačno oporezivanje uskladi s oporezivanjima druge usporedive trošarinske robe, s krajnjim ciljem odvraćanja od njezine potrošnje.

41 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je predmetni dodatni porez usmjeren na usklađivanje oporezivanja grijanog duhana s oporezivanjem cigareta. Prema tome, prilagodbom poreznog sustava koji se primjenjuje na grijani duhan, taj porez za posebnu svrhu ima odvraćanje potrošača s nikotinskom ovisnošću od toga da s cigareta prijeđu na grijani duhan o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da je potonji jednako štetan za zdravlje.

42 Kad je riječ o drugom uvjetu koji se odnosi na to da se dodatnim porezom, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, poštuju pravila oporezivanja Unije primjenjiva na trošarinu ili na PDV, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza, valja podsjetiti na to da se člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118 ne zahtijeva od država članica da poštuju sva ta pravila. Dovoljno je da neizravni porezi kojima se ostvaruju posebne svrhe budu, u pogledu tih pitanja, u skladu s općom strukturom pravila Unije koja su primjenjiva na trošarine, ili pak na PDV (vidjeti u tom smislu presude od 24. veljače 2000., Komisija/Francuska, C-434/97, EU:C:2000:98, t. 23., 24. i 27. i od 9. ožujka 2000., EKW i Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, t. 47.).

43 U tom pogledu valja istaknuti, s jedne strane, da članak 14. stavak 1. točka (c) Direktive 2011/64 dopušta načelo „kombinacij[e] obiju [trošarina]”, koja sadržava komponentu *ad valorem* i posebnu komponentu koja je u točki (b) tog članka 14. stavka 1. zamišljena na način da se može izraziti kao „iznos po kilogramu ili, u slučaju cigara i cigarilosa, za određeni broj proizvoda”. S

druge strane, članak 14. stavak 2. točka (c) te direktive pobliže određuje da ukupna trošarina (posebna trošarina i/ili trošarina *ad valorem* bez PDV-a), izražena kao postotak, kao iznos po kilogramu ili za određeni broj proizvoda, mora biti barem jednaka za „ostali duhan za pušenje: 20 % maloprodajne cijene, uključujući sve poreze, ili 22 [eura] po kilogramu”.

44 Iako iz tih odredaba proizlazi da se u kombinaciji obiju trošarina može kombinirati komponentu *ad valorem* samo s jednom „posebnom komponentom”, predmetni dodatni porez nije rezultat kombiniranja komponente *ad valorem* s dvjema „posebnim komponentama”. Kao što je to njemačka vlada naglasila na raspravi, taj dodatni porez, naprotiv, proizlazi iz odbijanja iznosa izračunanog na temelju broja komada od iznosa izračunanog na temelju težine.

45 Iz toga slijedi da je ispunjen drugi uvjet propisan člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118 kako bi se dodatni porez poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku mogao kvalificirati kao „drugi neizravni porezi [koji se, za posebne namjene, ubiru] na trošarinsku robu”.

46 Osim toga, kad je riječ o eventualnom razlikovanju koje je predmetnim dodatnim porezom uvedeno među proizvode koji pripadaju skupini „ostali duhan za pušenje” u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive 2011/64, a protivno članku 14. stavku 3. te direktive, valja istaknuti, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točki 65. svojeg mišljenja, da je cilj pravila utvrđenih tim člankom 14. stavkom 3. osigurati da ne postoji diskriminirajuće porezno postupanje među proizvodima čija su bitna obilježja i način konzumacije, ako ne jednaki, barem usporedivi.

47 Kao što je to navedeno u točki 30. ove presude, kategorija duhana identificirana kao „ostali duhan za pušenje” rezidualna je kategorija koju se ne smije usko tumačiti (presuda od 6. travnja 2017., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, t. 24.). Prema tome, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 66. svojeg mišljenja, ta kategorija nužno obuhvaća raznovrsne duhanske proizvode čija se proizvodna obilježja i način konzumacije razlikuju i raznolikiji su od onih obuhvaćenih drugim dvjema kategorijama, odnosno „cigareta” i „cigara i cigarilosa”, u kojima su proizvodi izričito određeni. U takvim okolnostima, zahtjev jednakog poreznog postupanja za sve proizvode koji pripadaju toj rezidualnoj kategoriji može sam po sebi stvoriti diskriminaciju i narušiti tržišno natjecanje između duhanskih proizvoda koji pripadaju istoj skupini, protivno ciljevima Direktive 2011/64, kako su navedeni u njezinoj uvodnoj izjavi 9.

48 Iz prethodno navedenih razloga proizlazi da na prvo prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da pojam „drugi neizravni porezi [koji se, za posebne namjene, ubiru] na trošarinsku robu” obuhvaća dodatni porez koji se primjenjuje na grijani duhan, koji iznosi 80 % iznosa trošarine primjenjive na cigarete, umanjeno za iznos trošarine primjenjive na taj grijani duhan.

Drugo i treće pitanje

49 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo i treće pitanje.

Troškovi

50 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 1. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ

treba tumačiti na način da:

pojam „drugi neizravni porezi [koji se, za posebne namjene, ubiru] na trošarinsku robu” obuhvaća dodatni porez koji se primjenjuje na grijani duhan, koji iznosi 80 % iznosa trošarine primjenjive na cigarete, umanjeno za iznos trošarine primjenjive na taj grijani duhan.

Potpisi

[i] Nakon prvotne objave ovog teksta na internetu, unutar ključnih riječi unesena je jezična izmjena.