TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. kovo 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra akcizų tvarka – Direktyva 2008/118/EB – 1 straipsnio 2 dalis – Kiti netiesioginiai mokesčiai, kuriais apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės – Apmokestinimo sąlygos – Mokesčiu siekiamas specifinis tikslas – Akcizai, taikomi apdorotam tabakui – Direktyva 2011/64/ES – 14 straipsnis – Apmokestinimo taisyklės – Kitų netiesioginių mokesčių, kuriais apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės, atitiktis šioms taisyklėms – Kaitinamasis tabakas – Nacionalinės teisės aktas, kuriame dėl kaitinamojo tabako nustatyta kitokia apmokestinimo tvarka ir tarifai nei dėl „kitų rūkomojo tabako“ kategorijų“

Byloje C-336/22

dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) 2022 m. balandžio 29 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gegužės 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

prieš

Hauptzollamt Bielefeld

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė K. Jürimäe, trečiosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai N. Piçarra (pranešėjas), N. Jääskinen ir M. Gavalec,

generalinis advokatas A. Rantos,

posėdžio sekretorius D. Dittert, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2023 m. birželio 15 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* D. Atanasova ir C. Salder,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller, R. Kanitz ir N. Scheffel,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. C. Becker ir M. Björkland,

susipažinęs su 2023 m. rugsėjo 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 1 straipsnio 2 dalies ir 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (OL L 176, 2011, p. 24) 14 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos b punkto, 2 dalies pirmos pastraipos c punkto ir 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG* (toliau – *f6*) ir *Hauptzollamt Bielefeld* (Bylefeldo centrinė muitinė, Vokietija) ginčą dėl greta akcizo nuo 2022 m. sausio 1 d. šios bendrovės pagamintam kaitinamajam tabakui taikomo papildomo mokesčio teisėtumo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2008/118

3 Direktyvos 2008/118, panaikintos ir pakeistos 2019 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka (OL L 58, 2020, p. 4), bet *ratione temporis* taikytinos pagrindinėje byloje, 4 konstatuojamojoje dalyje buvo nurodyta:

„Akcizais apmokestinamoms prekėms specifiniais tikslais gali būti taikomi kiti netiesioginiai mokesčiai. Tačiau tokiais atvejais, siekiant nesukelti pavojaus naudingam netiesioginius mokesčius reglamentuojančių Bendrijos taisyklių poveikiui, valstybės narės turėtų laikytis tam tikrų esminių tų taisyklių elementų.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Šia direktyva nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių (toliau – akcizais apmokestinamos prekės) vartojimas:

<…>

c) apdoroto tabako, kurį apima [Direktyva 2011/64].

2. Specifiniais tikslais valstybės narės gali akcizais apmokestinamas prekes apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais, jei tie mokesčiai atitinka akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui [PVM] taikomas Bendrijos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio

apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėsena, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių.

<…>“

Direktyva 2011/64

5 Direktyvos 2011/64 2 ir 9 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(2) Sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys su tabako produktais susijusius fiskalinius klausimus, turi užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą ir kartu aukštą sveikatos apsaugos lygį <…>

<…>

(9) Kiek tai yra susiję su akcizais, struktūrų derinimas visų pirma turi užtikrinti, kad, taikant mokestį, nebus iškreipta konkurencija tai pačiai grupei priklausančiose atskirose apdoroto tabako kategorijose <…>“

6 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje nustatomi bendrieji akcizo, kurį valstybės narės taiko apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų derinimo principai.“

7 Minėtos direktyvos 2 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Šioje direktyvoje apdorotas tabakas – tai:

a) cigaretės;

b) cigarai ir cigarilės;

c) rūkomasis tabakas:
   i) susmulkintas tabakas, skirtas cigaretėms sukti;
   ii) kitas rūkomasis tabakas.

2. Produktai, kurie yra visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų, tačiau kitaip atitinkantys 3 straipsnyje ar 5 straipsnio 1 dalyje išvardytus kriterijus, yra laikomi cigaretėmis ir rūkomuoju tabaku.

<…>“

8 Šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šioje direktyvoje rūkomasis tabakas – tai:

a) tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdorojimo;

b) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos, kurioms netaikomas 3 straipsnis ir 4 straipsnio 1 dalis, ir kurios gali būti rūkomos. <…>“

9 Direktyvos 2011/64 14 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės taiko akcizą, kuris gali būti:

a) *ad valorem* mokestis, apskaičiuojamas pagal kiekvieno produkto maksimalią mažmeninę pardavimo kainą, <…> arba

b) specifinis mokestis, skaičiuojamas produkto kilogramui arba, cigarų ir cigarilių atveju, tam tikram vienetų kiekiui; arba

c) derinys, apimantis *ad valorem* ir specifinio akcizų elementus.

Kai taikomas *ad valorem* arba kombinuotasis akcizas, valstybės narės gali nustatyti minimalų akcizo dydį.

2. Mišrusis akcizo mokestis (specifinis akcizas ir (arba) *ad valorem* akcizas, išskyrus PVM), skaičiuojamas procentais, už produkto kilogramą arba nustatytą produkto vienetų kiekį, negali būti mažesnis negu šie nustatyti tarifai arba minimalūs dydžiai:

a) cigarams ar cigarilėms: 5 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 12 [eurų] už 1 000 vienetų arba vieną kilogramą;

b) susmulkintam rūkomajam tabakui, skirtam cigaretėms sukti: 40 % išleisto vartoti susmulkinto rūkomojo tabako, kuris skirtas cigaretėms sukti, vidutinės svertinės mažmeninės pardavimo kainos, arba 40 [eurų] už vieną kilogramą;

c) kitoms rūkomojo tabako rūšims: 20 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 22 [eurų] už vieną kilogramą.

<…>

3. 1 ir 2 dalyse nurodyti tarifai arba sumos galioja visiems produktams, priskiriamiems atitinkamai apdoroto tabako grupei, neskirstant kiekvienoje grupėje produktų pagal kokybę, pateikimą, kilmę, panaudotas medžiagas, dalyvaujančių firmų savybes ar kurį nors kitą kriterijų.

<…>“

Vokietijos teisė

10 2009 m. liepos 15 d. *Tabaksteuergesetz* (Tabako mokesčio įstatymas) (*BGBl.* I, 2009, p. 1870), iš dalies pakeisto 2021 m. rugpjūčio 10 d. įstatymu (*BGBl.* I, 2021, p. 3411) (toliau – *TabStG*), 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Apdorotam tabakui, kaitinamajam tabakui ir vandens pypkių tabakui <…> taikomas tabako mokestis[, kuris] yra akcizas, kaip jis suprantamas pagal *Abgabenordnung* [(Mokesčių kodeksas)].

2. Apdorotas tabakas – tai:

1) cigarai arba cigarilės <…>

<…>

2) cigaretės:

<…>

3) rūkomasis tabakas (smulkintas arba pypkių tabakas): tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdorojimo;

2a. Kaitinamasis tabakas, kaip jis suprantamas pagal šį įstatymą, yra vienetais arba atskiromis porcijomis sufasuotas rūkomasis tabakas, kurį galima vartoti įkvepiant specialiame įrenginyje sugeneruotą aerozolį arba dūmus.

<…>“

11 *TabStG* 1a straipsnyje „Kaitinamasis tabakas, vandens pypkių tabakas“ numatyta:

„Jeigu nenustatyta kitaip, šio įstatymo nuostatos, reglamentuojančios rūkomąjį tabaką, bei atitinkamos priimtos įgyvendinimo nuostatos taikomos ir kaitinamajam tabakui bei vandens pypkių tabakui.“

12 Šio įstatymo 2 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Mokesčio dydis: <…>

1) cigaretėms

<…>

b) laikotarpiu nuo 2022 m. sausio 1 d. iki 2022 m. gruodžio 31 d. – 10,88 euro cento už vienetą ir 19,84 % mažmeninės pardavimo kainos, tačiau ne mažiau kaip 22,276 euro cento už vienetą, atskaičius [PVM] nuo apmokestintinos cigaretės mažmeninės pardavimo kainos;

<…>

4. pypkių tabakui

<…>

b) laikotarpiu nuo 2022 m. sausio 1 d. iki 2022 m. gruodžio 31 d. – 15,66 euro už kilogramą ir 13,13 % mažmeninės pardavimo kainos, tačiau ne mažiau kaip 24,00 eurai už kilogramą;

5. kaitinamajam tabakui – 4 punkte numatytas mokestis, pridedant kitą mokestį, kurį sudaro 80 % 1 punkte nurodytos mokesčio sumos atskaičius 4 punkte nurodytą mokesčio sumą. Apskaičiuojant sumą pagal 1 punktą vienetais ir atskiromis porcijomis sufasuotas rūkomasis tabakas atitinka vieną cigaretę;

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 *f6* gamina kaitinamojo tabako ritinėlius, dedamus į baterija maitinamą kaitinantįjį prietaisą. Šie ritinėliai yra įvynioti į aliuminio sluoksniu padengtą kolaminuotą popierių ir šiame prietaise negali būti nei padegti, nei sudeginti. Jie kaitinami elektros energija žemesnėje nei degimo temperatūroje ir taip išgaunamas nikotino turintis aerozolis, kurį vartotojai gali įkvėpti, kaip ir tradicinius tabako dūmus, per kandiklį.

14 Iki 2021 m. gruodžio 31 d. kaitinamojo tabako ritinėliai Vokietijoje buvo apmokestinami tabako mokesčio tarifu, taikomu pypkių tabakui. Vis dėlto nuo 2022 m. sausio 1 d. *TabStG* 2 straipsnio 1 dalies 5 punkte, be šio akcizo, numatytas papildomas mokestis, taikomas kaitinamajam tabakui. Šio papildomo mokesčio suma atitinka 80 % cigaretėms taikomo akcizo sumos, atėmus pypkių tabakui taikomo akcizo sumą (toliau – nagrinėjamas papildomas mokestis).

15 2021 m. gruodžio 2 d. *f6* Bylefeldo centrinei muitinei pateikė mokesčių deklaraciją, joje nurodė sumą, kurią turi sumokėti kaip kaitinamojo tabako mokestį, šiuo tikslu naudodama nuo 2022 m. sausio 1 d. galiojančią apmokestinimo skalę. Iš šios sumos 2 181,02 euro sudarė akcizas, taikomas pagal *TabStG* 2 straipsnio 1 dalies 5 punkto pirmą dalį, o 4 100,44 EUR – nagrinėjamas papildomas mokestis, numatytas šios nuostatos antroje dalyje. *f6* pateikė skundą *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, dėl šios mokesčių deklaracijos, kuriame ji ginčija šio papildomo mokesčio teisėtumą, atsižvelgiant, be kita ko, į Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį.

16 Grįsdama savo skundą *f6* tvirtina, pirma, kad nagrinėjamas papildomas mokestis neatitinka šioje nuostatoje numatytų sąlygų ir nėra pagal minėtą nuostatą leidžiamas „kitas netiesioginis mokestis“. Antra, toks mokestis pažeidžia Direktyvos 2011/64 14 straipsnio 3 dalį, nes kaitinamasis tabakas būtų vertinamas kitaip nei kitos rūkomojo tabako rūšys, kurioms jis priklauso. Trečia, nagrinėjamas papildomas mokestis pažeidžia šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos b punktą ir 2 dalies pirmos pastraipos c punktą, nes taikant jo apskaičiavimo metodus atsižvelgiama ne tik į produkto svorį, bet ir į jo vienetų skaičių.

17 Bylefeldo centrinė muitinė teigia, kad nagrinėjamo papildomo mokesčio rinkimas atitinka Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalies nuostatas. Pirma, šis mokestis renkamas siekiant specifinio tikslo, t. y. sumažinti sveikatai kenksmingo nikotino vartojimą, apmokestinant kaitinamąjį tabaką panašiai kaip cigaretes. Antra, minėtas mokestis, kaip nesuderintas nacionalinis akcizas, neturi atitikti visų Direktyvos 2011/64 14 straipsnyje nustatytų reikalavimų.

18 Manydamas, kad kaitinamasis tabakas turi būti laikomas „rūkomuoju tabaku“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 1 dalies c punkto ii papunktį, ir kad dėl to jis, kaip apdorotas tabakas, yra „akcizais apmokestinama prekė“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies c punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl nagrinėjamo papildomo mokesčio suderinamumo su Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalimi.

19 Šiam teismui iš esmės kyla klausimas, ar šis mokestis yra „kitas netiesioginis mokestis“, kaip tai suprantama pagal pastarąją nuostatą, o gal jis turi būti laikomas šiai nuostatai prieštaraujančiu paprastu kaitinamajam tabakui taikomo akcizo padidinimu. Jis pažymi, kad nagrinėjamu papildomu mokesčiu siekiama biudžetinio tikslo, nes iš jo gaunamos mokestinės pajamos pervedamos į Vokietijos federacinės valstybės bendrąjį biudžetą ir nebūtinai skiriamos sveikatos apsaugai. Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar nagrinėjamu papildomu mokesčiu siekiamo tikslo, t. y. kaip teigia tas teismas, sumažinti sveikatai kenksmingo nikotino vartojimą, pakanka, kad jį būtų galima laikyti „specifinių tikslu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį.

20 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar papildomo mokesčio taikymas kaitinamajam tabakui prieštarauja Direktyvos 2011/64 14 straipsnio 3 daliai, nes šios rūšies rūkomasis tabakas galiausiai apmokestinamas didesniu mokesčiu nei kitos rūkomojo tabako rūšys, taip taikant nevienodą šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte numatytų „kitų rūkomojo tabako rūšių“ vertinimą.

21 Jam taip pat kyla klausimas dėl nagrinėjamo papildomo mokesčio bazės atitikties Direktyvos 2011/64 14 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos b punktui ir 2 dalies pirmos pastraipos c punktui, nes vienas iš šią mokesčio bazę sudarančių elementų, atsižvelgiant į cigaretėms taikomą akcizą reglamentuojančias taisykles, išreiškiamas atsižvelgiant ne į kaitinamojo tabako svorį, bet į jo vienetų skaičių.

22 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos [2008/118] 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ją pažeidžia <…> nacionalinės teisės aktas, reglamentuojantis tabako mokesčio taikymą kaitinamajam tabakui, kuriame numatyta, kad [šis] mokestis apskaičiuojamas prie pypkių tabako mokesčio tarifo pridedant papildomą mokestį, kuris sudaro 80 % cigarečių mokesčio atėmus pypkių tabako mokesčio sumą?

2. Jeigu paaiškėtų, kad papildomas mokestis kaitinamajam tabakui nėra kitas netiesioginis mokestis, kuriuo specifiniais tikslais yra apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, ar [Direktyvos 2011/64] 14 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad ją pažeidžia <…> nacionalinės teisės aktas, reglamentuojantis tabako mokesčio taikymą kaitinamajam tabakui, kuriame numatyta, kad [šis] mokestis apskaičiuojamas prie pypkių tabako mokesčio tarifo pridedant papildomą mokestį, kuris sudaro 80 % cigarečių mokesčio atėmus pypkių tabako mokesčio sumą?

3. Jeigu paaiškėtų, kad papildomas mokestis kaitinamajam tabakui nėra kitas netiesioginis mokestis, kuriuo specifiniais tikslais yra apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, ar [Direktyvos 2011/64] 14 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos b punktas ir 2 dalies pirmos pastraipos c punktas turi būti aiškinami taip, kad juos pažeidžia <…> nacionalinės teisės aktas, reglamentuojantis tabako mokesčio taikymą kaitinamajam tabakui, kuriame numatyta, kad [šis] mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis *ad valorem* mokesčio tarifu bei specifiniu mokesčio tarifu, kuris nustatomas pagal tabako ritinėlių svorį ir vienetų kiekį?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

23 Generaliniam advokatui pateikus išvadą, 2023 m. spalio 10 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo *f6* prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.

24 Grįsdama savo prašymą *f6* iš esmės nurodė, kad generalinio advokato išvadoje yra argumentų, dėl kurių šalys nepateikė nuomonės. Viena vertus, generalinis advokatas nukrypo nuo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų faktinių aplinkybių ir nacionalinės teisės aiškinimo. Kita vertus, jis neatsižvelgė į Teisingumo Teismo jurisprudenciją ir pasiūlė Direktyvos 2011/64 14 straipsnio 3 dalį aiškinti *contra legem*.

25 Primintina, kad, viena vertus, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir jo Procedūros reglamente šio statuto 23 straipsnyje nurodytiems suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimybė pateikti pastabų dėl generalinio advokato išvados. Kita vertus, pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipą generalinis advokatas viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikia motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis privalo dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei generalinio advokato išvada, nei ją grindžiantys motyvai. Taigi suinteresuotojo asmens nesutikimas su generalinio advokato išvada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrinėjami, savaime negali būti motyvas, pateisinantis žodinės proceso dalies atnaujinimą (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *W.Ż. (Aukščiausiojo teismo Išimtinės kontrolės ir viešųjų reikalų kolegija –Skyrimas)*, C-487/19, EU:C:2021:798, 62 ir 63 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

26 Aišku, pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys nepateikė nuomonės.

27 Vis dėlto nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas turi visą būtiną informaciją sprendimui priimti, o prašyme atnaujinti žodinę šios bylos dalį *f6* neįrodė, kad šis prašymas turi būti nagrinėjamas remiantis argumentu, dėl kurio suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės. Be to, šiame prašyme nėra jokių naujų faktų, galinčių turėti lemiamą įtaką sprendimui, kurį Teisingumo Teismo prašoma priimti šioje byloje. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, mano, kad nėra pagrindo atnaujinti žodinės proceso dalies.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „kitas netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamos akcizais apmokestinamas prekes“ apima papildomą mokestį, taikomą kaitinamajam tabakui, kurio suma sudaro 80 % cigaretėms taikomo akcizo sumos, atėmus šiam kaitinamajam tabakui taikomo akcizo sumą.

29 Pirmiausia reikia nustatyti, ar kaitinamasis tabakas patenka į Direktyvos 2008/118 taikymo sritį kaip „akcizais apmokestinama prekė“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalį, konkrečiau kalbant, ar pagal šios nuostatos c punktą jis yra „apdorotas tabakas, kurį apima [Direktyva 2011/64]“; šioje nuostatoje neminimas kaitinamasis tabakas.

30 Pagal Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 1 dalį „apdorotu tabaku“ laikomos cigaretės, cigarai ir cigarilės ir rūkomasis tabakas. Pastarajai kategorijai priklauso, pirma, susmulkintas tabakas, skirtas cigaretėms sukti, ir, antra, likutinė kategorija „kitos rūkomojo tabako rūšys“. Be to, šios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad produktai, kurie yra visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų, tačiau atitinka kitus šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies kriterijus, yra laikomi cigaretėmis ir rūkomuoju tabaku.

31 Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punkte „rūkomasis tabakas“ apibrėžiamas kaip tabakas, kuris turi būti supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdorojimo, o šios dvi sąlygos yra kumuliacinės (2017 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 25 punktas ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Skonis ir kvapas*, C-674/19, EU:C:2020:710, 36 punktas). Šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad rūkomąjį tabaką taip pat gali sudaryti „mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos“, kurios nepatenka į šios direktyvos 3 straipsnyje pateiktą cigarečių apibrėžtį ir šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodytą cigarų ir cigarilių apibrėžtį, be to, šios liekanos turi būti tinkamos rūkyti.

32 Kalbant apie pirmąją sąlygą, įtvirtintą kiekvienoje iš ankstesniame šio sprendimo punkte nurodytų nuostatų, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamą kaitinamąjį tabaką sudaro presuotas tabakas, gaminamas iš tabako dulkių. Taigi atrodo, kad kaitinamąjį tabaką sudaro arba „supjaustytas“ ar kitaip „susmulkintas“ tabakas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punktą, arba „mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies b punktą.

33 Dėl tose pačiose nuostatose įtvirtintos antrosios sąlygos pažymėtina, kad iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog pagrindinėje byloje elektros energija kaitinant nagrinėjamąjį kaitinamąjį tabaką išgaunamas aerozolis, kurį vartotojas gali įkvėpti, tai leidžia manyti, kad šis tabakas gali būti rūkomas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies b punktą, arba jį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdorojimo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punktą, t. y. neapdorojant pagal standartizuotą žaliavų perdirbimo į materialius gaminius procesą (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 30–32 punktus ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Skonis ir kvapas*, C-674/19, EU:C:2020:710, 39 punktą).

34 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas kaitinamasis tabakas, kadangi jį apima sąvoka „rūkomasis tabakas“, kaip ji suprantama pagal
Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, kaip į šios direktyvos taikymo sritį patenkantis apdorotas tabakas yra akcizu apmokestinama prekė, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalį, bet tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Taigi dėl šio statuso jam gali būti taikomas „kitas netiesioginis mokestis, renkamas specifiniais tikslais“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalį.

35 Pagal pastarąją nuostatą, siejamą su Direktyvos 2008/118 4 konstatuojamąja dalimi, šis kitas netiesioginis mokestis gali būti taikomas akcizais apmokestinamoms prekėms tik esant dviem sąlygoms. Viena vertus, jis turi būti renkamas specifiniais tikslais, kita vertus, jis turi atitikti akcizams ar PVM taikomas Sąjungos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėsena.

36 Kaip matyti iš pačios Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalies formuluotės, šios dvi sąlygos, kuriomis siekiama išvengti kitų netiesioginių mokesčių, neteisėtai kliudančių prekybai, yra kumuliacinės (šiuo klausimu žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-434/97, EU:C:2000:98, 26 punktą ir 2022 m. vasario 7 d. Nutarties *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, 21 ir 22 punktus).

37 Kalbant apie pirmąją iš minėtų sąlygų, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad „specifinis tikslas“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, neturi būti vien biudžetinis. Vis dėlto, kadangi kiekvienu mokesčiu neišvengiamai siekiama biudžetinio tikslo, vien dėl šios aplinkybės negalima atmesti galimybės, kad kitu mokesčiu taip pat gali būti siekiama specifinio tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes priešingu atveju ji taptų visiškai neveiksminga (2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 23 ir 27 punktai ir 2023 m. birželio 22 d. Sprendimo *Endesa Generación*, C-833/21, EU:C:2023:516, 38 ir 39 punktai).

38 Taigi kitas mokestis, kuriuo apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės, iš kurio gaunamų pajamų paskirtis iš anksto nenustatyta, gali būti laikomas mokesčiu, kuriuo siekiama specifinio tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, tik jeigu šis mokestis, kiek tai susiję su jo struktūra, visų pirma, mokesčio baze ar mokesčio tarifu, nustatytas taip, kad daro įtaką mokesčių mokėtojų elgesiui, kad būtų pasiektas nurodytas specifinis tikslas, pavyzdžiui, labai apmokestinami atitinkami produktai, siekiant atgrasyti nuo vartojimo (2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 32 punktas ir 2023 m. birželio 22 d. Sprendimo *Endesa Generación*, C-833/21, EU:C:2023:516, 42 punktas).

39 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas specifinis tikslas, t. y. sveikatos apsauga, taip pat yra vienas iš Direktyva 2011/64 siekiamų tikslų, nurodytų jos 2 konstatuojamojoje dalyje. Vis dėlto vien todėl, kad mokesčiu siekiama ne tik biudžetinio tikslo, bet ir užtikrinti aukštą sveikatos apsaugos lygį, o tai yra taip pat Direktyva 2011/64 siekiamas bendrasis tikslas, taip pat negali būti iš karto atmesta galimybė, kad egzistuoja „specifinis tikslas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį.

40 Iš tiesų, kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas išvados 56 punkte, nepaisant tikslų tapatumo, gali egzistuoti „specifinis tikslas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, kai kitu mokesčiu, kuriuo apmokestinama akcizais apmokestinama prekė, siekiama labiau apmokestinti atitinkamą prekę, kad jos galutinis apmokestinimas būtų suderintas su kitų panašių akcizais apmokestinamų prekių apmokestinimu, siekiant galutinio tikslo – atgrasyti nuo vartojimo.

41 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nagrinėjamu papildomu mokesčiu siekiama suderinti kaitinamojo tabako apmokestinimą su cigarečių apmokestinimu. Taigi adaptuojant kaitinamojo tabako apmokestinimo tvarką šiuo mokesčiu siekiama specifinio tikslo – atgrasyti priklausomus nuo nikotino vartotojus nuo perėjimo nuo cigarečių prie kaitinamojo tabako, nes šis tabakas taip pat kenkia sveikatai.

42 Dėl antrosios sąlygos, susijusios su tuo, kad papildomas mokestis, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi atitikti akcizams ar PVM taikomas Sąjungos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėsena, reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį nereikalaujama, kad valstybės narės laikytųsi visų šių taisyklių. Pakanka, kad kiti netiesioginiai mokesčiai, kuriais siekiama specifinių tikslų, šiais aspektais atitiktų arba akcizams, arba PVM taikytinų Sąjungos taisyklių bendrą struktūrą (šiuo klausimu žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-434/97, EU:C:2000:98, 23, 24 ir 27 punktus ir 2000 m. kovo 9 d. Sprendimo *EKW ir Wein & Co*, C-437/97, EU:C:2000:110, 47 punktą).

43 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad pagal Direktyvos 2011/64 14 straipsnio 1 dalies c punktą leidžiama taikyti „kombinuotąjį akcizą“, apimantį *ad valorem* elementą ir specifinį elementą, kuris šio 14 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas kaip skaičiuojamas „produkto kilogramui arba, cigarų ir cigarilių atveju, tam tikram vienetų kiekiui“. Kita vertus, šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte patikslinama, kad mišrusis akcizas (specifinis ir (arba) *ad valorem*, išskyrus PVM), skaičiuojamas procentais už produkto kilogramą arba nustatytą produkto vienetų kiekį, negali būti mažesnis negu „kitoms rūkomojo tabako rūšims: 20 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 22 [eurai] už vieną kilogramą“.

44 Nors iš šių nuostatų matyti, kad kombinuotąjį akcizą gali sudaryti *ad valorem* elementas ir tik vienas „specifinis elementas“, nagrinėjamas papildomas mokestis nėra *ad valorem* elemento ir dviejų „specifinių elementų“ derinio rezultatas. Kaip per teismo posėdį pažymėjo Vokietijos vyriausybė, atvirkščiai, jis atsiranda atėmus sumą, apskaičiuotą remiantis vienetais, iš sumos, apskaičiuotais remiantis svoriu.

45 Darytina išvada, kad antroji sąlyga, nustatyta Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalyje, kad papildomas mokestis, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomas „kitu netiesioginiu mokesčiu, kuriuo apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės specifiniais tikslais“, yra tenkinama.

46 Be to, dėl galimo nagrinėjamu papildomu mokesčiu nustatyto skirtumo tarp produktų, priklausančių „kitų rūkomojo tabako rūšių“ grupei, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/64 14 straipsnio 2 dalies c punktą, pažeidžiant šios direktyvos 14 straipsnio 3 dalį, reikia pažymėti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas išvados 65 punkte, šio 14 straipsnio 3 dalyje nustatytomis taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad mokesčių tikslais nebūtų diskriminuojami produktai, kurių pagrindinės savybės ir vartojimo būdas yra, jei ne tokie patys, tai bent panašūs.

47 Kaip priminta šio sprendimo 30 punkte, tabako kategorija, identifikuota kaip „kitos rūkomojo tabako rūšys“, yra likutinė kategorija, kurios negalima aiškinti siaurai (2017 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 24 punktas). Taigi, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 66 punkte, ši kategorija neišvengiamai apima heterogeniškus produktus, kurių gamybos charakteristikos ir vartojimo būdas skiriasi ir kurie yra įvairesni nei produktai, priskirti prie kitų dviejų kategorijų, t. y. „cigaretės“ ir „cigarai ir cigarilės“, kuriose produktai aiškiai nurodyti. Tokiomis aplinkybėmis reikalavimas vienodai vertinti mokesčių tikslais visus produktus, priklausančius šiai likutinei kategorijai, savaime gali sukelti diskriminaciją ir iškraipyti tai pačiai grupei priklausančių tabako gaminių konkurenciją, pažeidžiant Direktyva 2011/64 siekiamus tikslus, primintus jos 9 konstatuojamojoje dalyje.

48 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, jog Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „kitas netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinama akcizais apmokestinama prekė specifiniais tikslais“ apima papildomą mokestį, taikomą kaitinamajam tabakui, kurio suma sudaro 80 % cigaretėms taikomo akcizo sumos, atėmus šiam kaitinamajam tabakui taikomo akcizo sumą.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

49 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 1 straipsnio 2 dalis

turi būti aiškinama taip:

sąvoka „kitas netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinama akcizais apmokestinama prekė specifiniais tikslais“ apima papildomą mokestį, taikomą kaitinamajam tabakui, kurio suma sudaro 80 % cigaretėms taikomo akcizo sumos, atėmus šiam kaitinamajam tabakui taikomo akcizo sumą.

Parašai.