TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2024. gada 14. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējais režīms – Direktīva 2008/118/EK – 1. panta 2. punkts – Papildu netiešie nodokļi akcīzes precēm – Nodokļa uzlikšanas nosacījumi – Nodokļa īpašais nolūks – Tabakas izstrādājumiem piemērojamais akcīzes nodoklis – Direktīva 2011/64/ES – 14. pants – Nodokļu uzlikšanas noteikumi – Šo noteikumu ievērošana attiecībā uz papildu netiešajiem nodokļiem akcīzes precēm – Karsējamā tabaka – Valsts tiesiskais regulējums, kurā attiecībā uz šo tabaku ir paredzēta atšķirīga nodokļa struktūra un likme nekā tā, ko piemēro kategorijai "cita smēķējamā tabaka"

Lietā C-336/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar lēmumu, kas pieņemts 2022. gada 29. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 23. maijā, tiesvedībā

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

pret

Hauptzollamt Bielefeld,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda trešās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*] (referents), N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

ģenerāladvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

sekretārs: D. Diterts [*D. Dittert*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 15. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG* vārdā – *D. Atanasova* un *C. Salder*, *Rechtsanwälte*,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller*, *R. Kanitz* un *N. Scheffel*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. C. Becker* un *M. Björkland*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2023. gada 28. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 1. panta 2. punkta, kā arī Padomes Direktīvas 2011/64/ES (2011. gada 21. jūnijs) par tabakas izstrādājumiem piemērotā akcīzes nodokļa struktūru un likmēm (OV 2011, L 176, 24. lpp.) 14. panta 1. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta, 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta un 3. punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – "*f6*") un *Hauptzollamt Bielefeld* (Bīlefeldes Galvenā muitas pārvalde, Vācija) jautājumā par papildu nodokļa akcīzes precēm, kas no 2022. gada 1. janvāra piemērojams šīs sabiedrības ražotajai karsējamai tabakai, likumību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2008/118

3 Direktīvas 2008/118, kas atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu (ES) 2020/262 (2019. gada 19. decembris), ar ko nosaka akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu (OV 2020, L 58, 4. lpp.), bet kas pamatlietā ir piemērojama *ratione temporis*, 4. apsvērumā bija noteikts:

"Īpašos nolūkos akcīzes precēm var uzlikt citus netiešos nodokļus. Tomēr tādos gadījumos, lai neapdraudētu to Savienības noteikumu vēlamo ietekmi, kas attiecas uz netiešiem nodokļiem, dalībvalstīm būtu jāievēro minēto noteikumu konkrēti būtiski elementi."

4 Šīs direktīvas 1. pantā bija noteikts:

"1. Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk "akcīzes preces"):

[..]

c) tabakas izstrādājumi, uz ko attiecas [Direktīva 2011/64].

2. Dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus uzlikt netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst Savienības noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim [(PVN)].

[..]”

Direktīva 2011/64

5 Direktīvas 2011/64 2. un 9. apsvērumā ir teikts:

“(2) [Tabakas izstrādājumiem piemērojamajiem Eiropas] Savienības tiesību aktiem nodokļu jomā ir jānodrošina iekšējā tirgus pareiza darbība un arī augsts veselības aizsardzības līmenis [..].

[..]

(9) Ciktāl tas attiecas uz akcīzes nodokļiem, struktūru saskaņošanas rezultātam ir jo īpaši jābūt tādam, ka nodokļa iekasēšanas sekas netraucē konkurenci starp dažādām tabakas izstrādājumu kategorijām, kas pieder pie tās pašas grupas [..].”

6 Šīs direktīvas 1. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā noteikti vispārēji principi, lai saskaņotu akcīzes nodokļa struktūru un likmes, ko dalībvalstis piemēro tabakas izstrādājumiem.”

7 Šīs direktīvas 2. pants ir formulēts šādi:

“1. Šajā direktīvā tabakas izstrādājumi ir:

a) cigaretes;

b) cigāri un cigarillas;

c) smēķējamā tabaka:
   i) sasmalcināta tabaka, kas paredzēta cigarešu tīšanai;
   ii) cita smēķējamā tabaka.

2. Izstrādājumus, kuri pilnībā vai daļēji sastāv no vielām, kas nav tabaka, bet citādi atbilst 3. pantā vai 5. panta 1. punktā norādītajiem kritērijiem, uzskata par cigaretēm un smēķējamo tabaku.

[..]”

8 Tās pašas direktīvas 5. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Šajā direktīvā smēķējamā tabaka ir:

a) tabaka, kas ir sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos un kas ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes;

b) tabakas atliekas pārdošanai mazumtirdzniecībā, uz ko neattiecas 3. pants un 4. panta 1. punkts un ko var smēķēt. [..]”

9 Atbilstoši Direktīvas 2011/64 14. pantam:

"1. Dalībvalstis piemēro akcīzes nodokli, kas var būt:

a) vai nu *ad valorem* nodoklis, ko aprēķina pēc katra produkta augstākās mazumtirdzniecības cenas [..]; vai

b) īpašs nodoklis, kas izteikts kā summa par kilogramu vai cigāru un cigarillu gadījumā – pēc izvēles kā summa par attiecīgo vienību skaitu; vai

c) abu apvienojums, apvienojot *ad valorem* sastāvdaļu un īpašo sastāvdaļu.

Ja akcīzes nodoklis ir *ad valorem* vai jaukts, dalībvalstis var noteikt akcīzes nodokļa minimālo summu.

2. Vispārējais akcīzes nodoklis (īpašais nodoklis un/vai *ad valorem* nodoklis bez PVN), kas izteikts procentos kā summa par kilogramu vai par attiecīgo vienību skaitu, ir vismaz līdzvērtīgs likmēm vai mazākajām summām, kas noteiktas:

a) cigāriem un cigarillām: 5 % no to mazumtirdzniecības cenas ar visiem nodokļiem vai 12 [EUR] par 1000 vienībām vai vienu kilogramu;

b) sasmalcinātai tabakai, kas paredzēta cigarešu tīšanai: 40 % no vidējās svērtās mazumtirdzniecības cenas apgrozībā laistajai sasmalcinātajai tabakai, kas paredzēta cigarešu tīšanai, vai 40 [EUR] par kilogramu;

c) citiem smēķējamās tabakas izstrādājumiem: 20 % no mazumtirdzniecības cenas, ieskaitot visus nodokļus, vai 22 [EUR] par kilogramu.

[..]

3. Likmes vai summas, kuras minētas 1. un 2. punktā, attiecas uz visiem izstrādājumiem, kas pieder pie attiecīgās tabakas izstrādājumu grupas, nešķirojot pēc izstrādājumu kvalitātes, noformējuma, izcelsmes, izmantotajiem materiāliem, iesaistīto uzņēmumu īpatnībām vai citiem kritērijiem.

[..]"

Vācijas tiesības

10 2009. gada 15. jūlija *Tabaksteuergesetz* (Tabakas nodokļa likums; *BGBl.* 2009 I, 1870. lpp.), kas grozīts ar 2021. gada 10. augusta likumu (*BGBl.* 2021 I, 3411. lpp.) (turpmāk tekstā – "*TabStG*"), 1. pantā ir noteikts:

"(1) Tabakas izstrādājumiem, karsējamai tabakai un ūdenspīpju tabakai piemēro tabakas nodokli, [kas] ir akcīzes nodoklis *Abgabenordnung* [(Vispārējais nodokļu kodekss)] izpratnē.

(2) Tabakas izstrādājumi ietver:

1. cigārus vai cigarillas [..]

   [..]

2. cigaretes:

   [..]

3. smēķējamo tabaku (sasmalcinātā tabaka vai pīpju tabaka): tabaku, kas ir sagriezta vai citādi sasmalcināta, satīta vai sapresēta gabalos un kas ir smēķējama bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes.

(2a) Šā likuma izpratnē karsējamā tabaka ir smēķējamā tabaka atsevišķās porcijās, kas tiek smēķēta, ieelpojot ierīcē radīto aerosolu vai dūmus.

[..]"

11 *TabStG* 1.a pantā "Karsējamā tabaka, ūdenspīpju tabaka" ir paredzēts:

"Ja vien nav noteikts citādi, šā likuma noteikumi par smēķējamo tabaku, kā arī ar tiem saistītie īstenošanas pasākumi attiecas arī uz karsējamo tabaku un ūdenspīpju tabaku."

12 Šī likuma 2. pants formulēts šādi:

"(1) Nodokļa apmērs ir:

1. cigaretēm

[..]

b) par laikposmu no 2022. gada 1. janvāra līdz 2022. gada 31. decembrim – 10,88 centi par gabalu un 19,84 % no mazumtirdzniecības cenas, tomēr šai summai ir jābūt lielākai par vai vienādai ar 22,276 centiem par katru gabalu, atskaitot [PVN] no nodoklim pakļautās cigaretes mazumtirdzniecības cenas;

[..]

4. pīpju tabakai

[..]

b) laikposmā no 2022. gada 1. janvāra līdz 2022. gada 31. decembrim – 15,66 EUR par kilogramu un 13,13 % no mazumtirdzniecības cenas, tomēr šai summai jābūt lielākai par vai vienādai ar 24,00 EUR par kilogramu;

5. par karsējamo tabaku – 4. punktā paredzētā nodokļa apmērā, kam pieskaitīts papildu nodoklis, kura apmērs atbilst 80 % no 1. punktā paredzētā nodokļa apmēra pēc 4. punktā paredzētā nodokļa atskaitīšanas. Lai aprēķinātu 1. punktā paredzēto summu, viena smēķējamās tabakas porcija ir līdzvērtīga vienai cigaretei;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 *f6* ražo karsējamās tabakas rullīšus, kas paredzēti ievietošanai ar baterijām darbināmā karsēšanas ierīcē. Šie rullīši ir iesaiņoti laminētā papīrā ar alumīnija pārklājumu, lai tos nevarētu nedz aizdedzināt, nedz sadedzināt šajā ierīcē. Tie tiek ar elektroenerģiju uzkarsēti līdz temperatūrai, kas ir zemāka par to sadegšanas temperatūru, un tādējādi rada nikotīnu saturošu aerosolu, ko patērētāji, tāpat kā tradicionālās tabakas dūmus, var ieelpot caur iemuti.

14 Līdz 2021. gada 31. decembrim karsējamās tabakas rullīšus Vācijā aplika ar nodokli tikai pēc tabakas nodokļa likmes, kas piemērojama pīpju tabakai. Tomēr *TabStG* 2. panta 1. punkta 5. apakšpunktā papildus šim akcīzes nodoklim no 2022. gada 1. janvāra ir paredzēts papildu nodoklis, kas tiek piemērots karsējamai tabakai. Šī papildu nodokļa summa atbilst 80 % no akcīzes nodokļa, kas piemērojams cigaretēm, atskaitot akcīzes nodokļa summu, kas piemērojama pīpju tabakai (turpmāk tekstā – “attiecīgais papildu nodoklis”).

15 2021. gada 2. decembrī *f6* Bīlefeldes Galvenajā muitas pārvaldē iesniedza nodokļu deklarāciju, kurā tā aprēķināja summu, cik liels karsējamai tabakai piemērojamais nodoklis tai būtu jāmaksā, šim nolūkam izmantojot nodokļu skalu, kas ir spēkā no 2022. gada 1. janvāra. Šī summa 2181,02 EUR apmērā atbilda saskaņā ar *TabStG* 2. panta 1. punkta 5. apakšpunkta pirmo daļu piemērojamajam akcīzes nodoklim, un 4100,44 EUR apmērā šī summa atbilda šīs tiesību normas otrajā daļā paredzētajam papildu nodoklim šajā lietā. *f6* vērsās *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa, ar prasību pret šo nodokļu deklarāciju, ar kuru tā apstrīd šī papildu nodokļa likumību, it īpaši ņemot vērā Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu.

16 Savas prasības pamatojumam *f6* norāda, pirmkārt, ka attiecīgais papildu maksājums, ja tas neatbilst šajā tiesību normā paredzētajiem nosacījumiem, nav “papildu netiešais nodoklis”, kas ir atļauts ar minēto tiesību normu. Otrkārt, ar šādu nodokli tiekot pārkāpts Direktīvas 2011/64 14. panta 3. punkts, jo pret karsējamo tabaku salīdzinājumā ar citu smēķējamo tabaku – kuras kategorijai pieder arī pirmā veida tabaka – piemēro atšķirīgu attieksmi. Treškārt, ar attiecīgo papildu nodokli tiekot pārkāpti šīs direktīvas 14. panta 1. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta un 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta noteikumi, tos aplūkojot kopsakarā, jo tā aprēķināšanas kārtībā esot ņemts vērā ne tikai preces svars, bet arī tās vienību skaits.

17 Bīlefeldes Galvenā muitas pārvalde apgalvo, ka attiecīgā papildu nodokļa iekasēšana esot saderīga ar Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta noteikumiem. No vienas puses, šis nodoklis tiek iekasēts, lai sasniegtu īpašu mērķi, proti, samazināt nikotīna patēriņu, kas ir kaitīgs veselībai, apliekot ar nodokli karsējamo tabaku tādā pašā veidā kā cigaretes. No otras puses, minētajam nodoklim kā nesaskaņotam valsts akcīzes nodoklim neesot jāatbilst visām Direktīvas 2011/64 14. pantā noteiktajām prasībām.

18 Uzskatot, ka karsējamā tabaka ir jākvalificē kā “smēķējamā tabaka” Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta ii) punkta izpratnē un ka tādējādi tā kā tabaka ir “akcīzes prece” Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, iesniedzējtiesai ir šaubas par attiecīgā papildu nodokļa saderību ar Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu.

19 Šai tiesai būtībā ir šaubas par to, vai šis nodoklis ir "papildu netiešais nodoklis" šīs pēdējās minētās tiesību normas izpratnē vai arī tas ir uzskatāms par vienkāršu karsējamai tabakai piemērojamā akcīzes nodokļa palielinājumu, kas ir pretrunā minētajai tiesību normai. Tā norāda, ka attiecīgajam papildu nodoklim ir budžeta mērķis, jo no tā gūtie nodokļu ieņēmumi tiek ieskaitīti Vācijas federālās valsts vispārējā budžetā, tos ne vienmēr veltot veselības aizsardzībai. Katrā ziņā iesniedzējtiesa jautā, vai attiecīgā papildu nodokļa mērķis, proti, pēc tās domām, veselībai kaitīgā nikotīna patēriņa samazināšana, ir pietiekams, lai to kvalificētu kā "īpašu nolūku" Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē.

20 Turklāt iesniedzējtiesa jautā, vai papildu nodokļa iekasēšana par karsējamo tabaku ir pretrunā Direktīvas 2011/64 14. panta 3. punktam, jo galu galā šī veida smēķējamā tabaka tiktu aplikta ar lielāku nodokli nekā cita veida smēķējamā tabaka, tādējādi radot nevienlīdzīgu attieksmi šīs direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā minētajā kategorijā "cita smēķējamā tabaka".

21 Tā arī vēlas noskaidrot, vai ar Direktīvas 2011/64 14. panta 1. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu un 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktu ir saderīga attiecīgā papildu nodokļa bāze, jo viens no šo nodokļa bāzi veidojošajiem elementiem, atsaucoties uz noteikumiem, kas piemērojami akcīzes nodoklim cigaretēm, ir izteikts nevis atkarībā no karsējamās tabakas svara, bet gan no tās vienību skaita.

22 Šādos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2008/118 [..] 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu [..] valsts regulējumu par karsējamās tabakas nodokļa noteikšanu, kas attiecībā uz [šī] nodokļa aprēķinu paredz, ka papildus nodokļa likmei, kas noteikta pīpju tabakai, tiek piemērots papildu nodoklis, kas vienāds ar 80 % no nodokļa summas par cigaretēm, no kuras atskaitīta nodokļa summa par pīpju tabaku?

2) Gadījumā, ja papildu nodoklis karsējamai tabakai nav vēl viens ar īpašu nolūku noteikts netiešs nodoklis akcīzes precēm Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, vai Direktīvas 2011/64 [..] 14. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj [..] valsts tiesisko regulējumu par tabakas nodokļa piemērošanu karsējamai tabakai, kurā par [šī] nodokļa aprēķinu ir paredzēts, ka nodokļa likmei par pīpju tabaku papildus tiek piemērots vēl viens nodoklis, kas vienāds ar 80 % no nodokļa summas par cigaretēm, no kuras atskaitīta nodokļa summa par pīpju tabaku?

3) Gadījumā, ja papildu nodoklis karsējamai tabakai nebūtu uzskatāms par citu ar īpašu nolūku noteiktu netiešu nodokli akcīzes precēm Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, vai Direktīvas 2011/64 [..] 14. panta 1. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts un 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu [..] valsts tiesisko regulējumu par tabakas nodokļa noteikšanu karsējamai tabakai, kurā attiecībā uz nodokļa aprēķinu ir paredzēts, ka nodoklis jāaprēķina saskaņā ar *ad valorem* nodokļa likmi un īpašu nodokļa likmi, kura ir jānosaka, ņemot vērā tabakas rullīšu svaru un skaitu?"

Par lūgumu atkārtoti uzsākt tiesvedības mutvārdu daļu

23 Ar aktu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2023. gada 10. oktobrī, pēc ģenerāladvokāta secinājumu nolasīšanas *f6* lūdza Tiesu, piemērojot Reglamenta 83. pantu, atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu.

24 Sava lūguma pamatojumam *f6* būtībā norāda, ka ģenerāladvokāta secinājumos esot ietverti argumenti, kurus lietas dalībnieki nav apsprieduši. No vienas puses, ģenerāladvokāts esot atkāpies no iesniedzējtiesas izklāstītajiem faktiskajiem apstākļiem un valsts tiesību interpretācijas. No otras puses, viņš neesot ņēmis vērā Tiesas judikatūru un ierosinot Direktīvas 2011/64 14. panta 3. punkta interpretāciju *contra legem*.

25 Jāatgādina, ka, pirmkārt, Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Reglamentā lietas dalībniekiem, kas minēti šo statūtu 23. pantā, nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus, atbildot uz ģenerāladvokāta sniegtajiem secinājumiem. Otrkārt, saskaņā ar LESD 252. panta otro daļu ģenerāladvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerāladvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerāladvokāts tos izdara. Līdz ar to vienas ieinteresētās personas nepiekrišana ģenerāladvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplūkotie jautājumi, pati par sevi nevar būt mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu pamatojošs iemesls (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, W.Ż. (Augstākās tiesas Ārkārtas kontroles un publisko lietu palāta – Iecelšana), C-487/19, EU:C:2021:798, 62. un 63. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

26 Protams, Tiesa jebkurā brīdī, uzklausījusi ģenerāladvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu saskaņā ar tās Reglamenta 83. pantu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru ieinteresētās personas nav apspriedušas.

27 Tomēr šajā gadījumā Tiesas rīcībā ir visa vajadzīgā informācija, lai pieņemtu nolēmumu, un *f6* savā lūgumā atsākt šīs lietas mutvārdu daļu nekādi nav pierādījusi, ka tas ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru ieinteresētās personas nebūtu apspriedušas. Turklāt šajā lūgumā nav ietverts neviens jauns fakts, kam varētu būt izšķiroša ietekme uz nolēmumu, kurš Tiesai ir jāpieņem šajā lietā. Šādos apstākļos Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, uzskata, ka nav jāizdod rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "īpašos nolūkos akcīzes precēm papildus piemērots netiešais nodoklis", ietver papildu nodokli, kurš ir piemērojams karsējamai tabakai un kura summa sasniedz 80 % no cigaretēm piemērojamā akcīzes nodokļa summas, atskaitot šai karsējamai tabakai piemērojamā akcīzes nodokļa summu.

29 Vispirms ir jānosaka, vai karsējamā tabaka ietilpst Direktīvas 2008/118 piemērošanas jomā kā "akcīzes prece" šīs direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē un, konkrētāk, vai tā saskaņā ar šīs tiesību normas c) apakšpunktu ir daļa no "tabakas izstrādājumiem, uz kuriem attiecas [Direktīva 2011/64]", jo tajā nav minēta karsējamā tabaka.

30 Direktīvas 2011/64 2. panta 1. punktā par "tabakas izstrādājumiem" ir kvalificētas cigaretes, cigāri un cigarillas, kā arī smēķējamā tabaka. Šajā pēdējā kategorijā ietilpst, pirmkārt, sasmalcināta tabaka, kas paredzēta cigarešu tīšanai, un, otrkārt, atlikusī kategorija – "cita smēķējamā tabaka". Turklāt saskaņā ar šī 2. panta 2. punktu cigaretēm un smēķējamai tabakai tiek pielīdzināti izstrādājumi, kuri pilnībā vai daļēji sastāv no vielām, kas nav tabaka, bet atbilst citiem minētās direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētajiem kritērijiem.

31 Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā "smēķējamā tabaka" ir definēta kā tāda, kurai jābūt sagrieztai vai citādi sasmalcinātai, satītai vai sapresētai gabalos un, tai jābūt smēķējamai bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes, turklāt šie divi nosacījumi ir kumulatīvi (spriedumi, 2017. gada 6. aprīlis, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 25. punkts, un 2020. gada 16. septembris, *Skonis ir kvapas*, C-674/19, EU:C:2020:710, 36. punkts). Šīs direktīvas 5. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka smēķējamā tabakā var ietvert arī "tabakas atliekas pārdošanai mazumtirdzniecībā", kas neietilpst cigarešu definīcijā atbilstoši minētās direktīvas 3. pantam un cigāru un cigarillu definīcijā atbilstoši šīs pašas direktīvas 4. panta 1. punktam, turklāt šiem atkritumiem ir jābūt smēķējamiem.

32 Attiecībā uz pirmo nosacījumu, kas ir ietverts katrā no šī sprieduma iepriekšējā punktā minētajām tiesību normām, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkojamo karsējamo tabaku veido saspiesta tabaka, kas ražota no tabakas putekļiem. Līdz ar to karsējamā tabaka, šķiet, sastāv vai nu no tabakas, kas ir "sagriezta" vai citādi "sasmalcināta" Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, vai arī no "tabakas atliek[ām] pārdošanai mazumtirdzniecībā" tās 5. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

33 Attiecībā uz otro nosacījumu, kas ietverts šajās pašās tiesību normās, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotā karsējamā tabaka, kad tā tiek uzkarsēta ar elektroenerģiju, rada patērētāja ieelpotu aerosolu, kas tādējādi ļauj uzskatīt, ka šo tabaku var smēķēt Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē vai to var smēķēt bez turpmākas rūpnieciskas apstrādes šīs direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, proti, nepārstrādājot izejvielas materiālās precēs atbilstoši standartizētam procesam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 6. aprīlis, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 30.–32. punkts, un 2020. gada 16. septembris, *Skonis ir kvapas*, C-674/19, EU:C:2020:710, 39. punkts).

34 No iepriekš minētā izriet, ka – tomēr tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai – pamatlietā aplūkotā karsējamā tabaka, tā kā tā ietilpst jēdzienā "smēķējamā tabaka" Direktīvas 2011/64 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta izpratnē, kā tabakas izstrādājums, uz kuru attiecas šī direktīva, ir akcīzes prece Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi šajā statusā tai var piemērot "īpašos nolūkos papildus netiešos nodokļus" šīs direktīvas 1. panta 2. punkta izpratnē.

35 Saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu, to lasot Direktīvas 2008/118 4. apsvēruma gaismā, šo papildu netiešo nodokli par akcīzes precēm var iekasēt tikai tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi. Pirmkārt, tas ir jāiekasē "īpašos nolūkos" un, otrkārt, tam jāatbilst Savienības nodokļu noteikumiem, kas piemērojami akcīzes nodoklim vai PVN, lai noteiktu nodokļa bāzi, kā arī lai aprēķinātu nodokli, to iekasētu un kontrolētu.

36 Šie divi nosacījumi, kuru mērķis ir novērst papildu netiešos nodokļus, kas nepamatoti traucē tirdzniecībai, ir kumulatīvi, kā tas izriet no Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta formulējuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 24. februāris, Komisija/Francija, C-434/97, EU:C:2000:98, 26. punkts, kā arī rīkojums, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, 21. un 22. punkts).

37 Attiecībā uz pirmo no šiem nosacījumiem – no Tiesas judikatūras izriet, ka "īpašajam nolūkam" šī noteikuma izpratnē nav noteikti jābūt tikai saistītam ar budžeta apsvērumiem. Tomēr, tā kā visiem nodokļiem noteikti ir budžeta papildināšanas mērķis, šis apstāklis vien nevar izslēgt iespēju, ka šim papildu nodoklim varētu būt īpašs nolūks šī noteikuma izpratnē, pretējā gadījumā tam tiktu atņemta jēga (spriedumi, 2014. gada 27. februāris, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 23. un 27. punkts, kā arī 2023. gada 22. jūnijs, *Endesa Generación*, C-833/21, EU:C:2023:516, 38. un 39. punkts).

38 Tādējādi papildu nodokli akcīzes precēm, no kura ieņēmumiem nav iepriekš noteikts mērķis, var uzskatīt par tādu, kam ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, tikai tad, ja šis nodoklis, attiecībā uz tā struktūru, jo īpaši, ņemot vērā ar to apliekamo objektu vai piemērošanas likmi, būtu izveidots tā, ka tas ietekmētu nodokļa maksātāju uzvedību veidā, kas ļautu īstenot norādīto īpašo nolūku, piemēram, apliekot ar ievērojamu nodokli attiecīgās preces, lai atturētu no to patēriņa (spriedumi, 2014. gada 27. februāris, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 32. punkts, un 2023. gada 22. jūnijs, *Endesa Generación*, C-833/21, EU:C:2023:516, 42. punkts).

39 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesas norādītais īpašais mērķis, proti, veselības aizsardzība, ir arī viens no Direktīvas 2011/64 mērķiem, kas ir minēti šīs direktīvas 2. apsvērumā. Tomēr tas vien, ka nodokļa uzlikšana ir paredzēta ne tikai budžeta papildināšanai, bet arī lai nodrošinātu augstu veselības aizsardzības līmeni, kas ir vispārējs mērķis, kurš ir izvirzīts arī Direktīvā 2011/64, nevar arī uzreiz izslēgt "īpaša nolūka" esamību Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē.

40 Proti, kā ģenerāladvokāts būtībā ir norādījis secinājumu 56. punktā, neraugoties uz šo mērķu identiskumu, var pastāvēt "īpašs nolūks" Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, ja papildu nodokļa, kas tiek uzlikts akcīzes precei, mērķis ir uzlikt lielāku nodokli attiecīgajai precei, pietuvinot tās galīgo aplikšanu ar nodokli citu līdzīgu akcīzes preču aplikšanai ar galīgo mērķi atturēt no patēriņa.

41 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka attiecīgā papildu nodokļa mērķis ir nodokļu uzlikšanu karsējamai tabakai tuvināt nodoklim, kas tiek uzlikts cigaretēm. Līdz ar to, pielāgojot karsējamās tabakas nodokļu režīmu, šī nodokļa īpašais mērķis ir atturēt patērētājus ar nikotīna atkarību no pārejas no cigaretēm uz pamatlietā apskatāmo karsējamo tabaku, jo tā arī ir kaitīga veselībai.

42 Runājot par otro nosacījumu, kas attiecas uz to, ka ar tādu papildu nodokli kā pamatlietā aplūkotais tiek ievēroti Savienības nodokļu noteikumi, kas piemērojami akcīzes nodoklim vai PVN, nodokļa bāzes noteikšanai, kā arī nodokļa aprēķināšanai, iekasējamībai un uzraudzībai, ir jāatgādina, ka Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktā dalībvalstīm nav prasīts ievērot visus šos noteikumus. Pietiek ar to, ka papildu netiešie nodokļi, kas paredzēti īpašiem nolūkiem, šajos jautājumos atbilst piemērojamo Savienības tiesību normu vispārējai sistēmai vai arī akcīzes

nodoklim, vai arī PVN (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 24. februāris, Komisija/Francija, C-434/97, EU:C:2000:98, 23., 24. un 27. punkts, kā arī 2000. gada 9. marts, *EKW* un *Wein & Co*, C-437/97, EU:C:2000:110, 47. punkts).

43 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka Direktīvas 2011/64 14. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir atļauts "jaukta akcīzes nodokļa" princips, kas ietver *ad valorem* sastāvdaļu un īpašo sastāvdaļu, kas šī 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēta kā tāda, kas var tikt izteikta kā "summa par kilogramu vai cigāru un cigarillu gadījumā – pēc izvēles kā summa par attiecīgo vienību skaitu". Otrkārt, šīs direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir precizēts, ka vispārējais akcīzes nodoklis (īpašais un/vai *ad valorem* akcīzes nodoklis bez PVN), kas izteikts procentos kā summa par kilogramu vai par attiecīgo vienību skaitu, "citiem smēķējamās tabakas izstrādājumiem: [ir vismaz vienāds ar] 20 % no mazumtirdzniecības cenas, ieskaitot visus nodokļus, vai 22 [EUR] par kilogramu".

44 Pat ja no šīm tiesību normām izrietētu, ka kombinētais akcīzes nodoklis *ad valorem* sastāvdaļu var apvienot tikai ar vienu "īpašo sastāvdaļu", attiecīgais papildu nodoklis nav *ad valorem* sastāvdaļas kombinācijas ar divām "īpašām sastāvdaļām" rezultāts. Kā tiesas sēdē uzsvēra Vācijas valdība, tas, tieši pretēji, izriet no tā, ka uz vienību pamata aprēķinātā summa tiek atskaitīta no tās summas, ko aprēķina uz svara pamata.

45 No tā izriet, ka Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktā paredzētais otrais nosacījums, lai tāds papildu nodoklis kā pamatlietā aplūkotais varētu tikt kvalificēts kā "īpašos nolūkos akcīzes precēm papildus piemēro[jams] netieš[ais] nodok[lis]", ir izpildīts.

46 Turklāt attiecībā uz iespējamo nošķiršanu, kas ar attiecīgo papildu nodokli esot ieviesta attiecībā uz izstrādājumiem, kuri ietilpst grupā "citi smēķējamās tabakas izstrādājumi" Direktīvas 2011/64 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, pārkāpjot šīs direktīvas 14. panta 3. punktu, ir jāuzsver, kā ģenerāladvokāts to ir darījis secinājumu 65. punktā, ka šajā 14. panta 3. punktā paredzēto noteikumu mērķis ir nodrošināt, ka netiek īstenota diskriminējoša attieksme nodokļu jomā starp izstrādājumiem, kuru būtiskās īpašības un patēriņa veids ir vismaz salīdzināmi.

47 Kā jau atgādināts šī sprieduma 30. punktā, tabakas kategorija, kas ir identificējama kā "cita smēķējamā tabaka", ir pārpalikusī kategorija, kuru nevar interpretēt šauri (spriedums, 2017. gada 6. aprīlis, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, 24. punkts). Līdz ar to, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 66. punktā, šajā kategorijā noteikti ir ietverti neviendabīgi produkti, kuru ražošanas īpašības un patēriņa veids atšķiras un kuri ir daudzveidīgāki nekā tie, kas ietilpst abās pārējās kategorijās, proti, "cigaretes" un "cigāri un cigarillas", kurās preces ir skaidri identificētas. Šādos apstākļos prasība par vienādu nodokļu režīmu visiem izstrādājumiem, kas ietilpst šajā atlikušajā kategorijā, pati varētu radīt diskrimināciju un izkropļot konkurenci starp tabakas izstrādājumiem, kas ietilpst vienā un tajā pašā grupā, neievērojot Direktīvas 2011/64 mērķus, kas atgādināti tās 9. apsvērumā.

48 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "īpašos nolūkos akcīzes precēm papildus piemērots netiešais nodoklis" ietver papildu nodokli, kurš ir piemērojams karsējamai tabakai un kura summa sasniedz 80 % no cigaretēm piemērojamā akcīzes nodokļa summas, atskaitot šai karsējamai tabakai piemērojamā akcīzes nodokļa summu.

Par otro un trešo jautājumu

49 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, atbilde uz otro un trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 1. panta 2. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

jēdziens "īpašos nolūkos akcīzes precēm papildus piemērots netiešais nodoklis" ietver papildu nodokli, kurš ir piemērojams karsējamai tabakai un kura summa sasniedz 80 % no cigaretēm piemērojamā akcīzes nodokļa summas, atskaitot šai karsējamai tabakai piemērojamā akcīzes nodokļa summu.

[Paraksti]