Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 14 marca 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 1 ust. 2 – Inne podatki pośrednie nakładane na wyroby akcyzowe – Warunki nałożenia – Szczególny cel realizowany przez podatek – Akcyza stosowana do wyrobów tytoniowych – Dyrektywa 2011/64/UE – Artykuł 14 – Zasady opodatkowania – Spełnianie tych zasad przez inne podatki pośrednie od wyrobów akcyzowych – Podgrzewany tytoń – Przepisy krajowe przewidujące dla tego tytoniu inną strukturę i stawkę opodatkowania niż mające zastosowanie do innego tytoniu w kategorii „inne tytonie do palenia”

W sprawie C-336/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 maja 2022 r., w postępowaniu:

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

przeciwko

Hauptzollamt Bielefeld,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego trzeciej izby, N. Piçarra (sprawozdawca), N. Jääskinen i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: D. Dittert, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG – D. Atanasova oraz C. Salder, Rechtsanwälte,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller, R. Kanitz oraz N. Scheffel, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A.C. Becker oraz M. Björkland, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 września 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), a także art. 14 ust. 1 akapit pierwszy lit. b), art. 14 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) oraz art. 14 ust. 3 dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (zwaną dalej „f6") a Hauptzollamt Bielefeld (głównym urzędem celnym w Bielefeldzie, Niemcy) w przedmiocie zgodności z prawem dodatkowego podatku akcyzowego mającego zastosowanie od dnia 1 stycznia 2022 r. do podgrzewanego tytoniu produkowanego przez tę spółkę.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/118

3 Motyw 4 dyrektywy 2008/118, uchylonej i zastąpionej dyrektywą Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającą ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, L 58, s. 4), lecz mającej zastosowanie ratione temporis do sporu w postępowaniu głównym, stanowił:

„Do szczególnych celów wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim. W takich przypadkach państwa członkowskie powinny jednak stosować się do głównych elementów przepisów wspólnotowych dotyczących podatków pośrednich, aby nie zagrozić pozytywnemu wpływowi takich przepisów".

4 Artykuł 1 tej dyrektywy przewidywał:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

[…]

c) wyroby tytoniowe objęte [dyrektywą 2011/64].

2. Dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie pod warunkiem, że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej [(VAT)] w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

[…]".

Dyrektywa 2011/64

5 Motywy 2 i 9 dyrektywy 2011/64 stanowią:

„(2) Unijne przepisy podatkowe dotyczące wyrobów tytoniowych wymagają zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i równocześnie wysokiego poziomu ochrony zdrowia […].

[…]

(9) Jeśli chodzi o podatek akcyzowy, harmonizacja struktur musi w szczególności zapobiegać zakłócaniu konkurencji różnych kategorii wyrobów tytoniowych należących do tej samej grupy przez skutki nałożenia podatku […]".

6 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady ogólne harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który jest nakładany przez państwa członkowskie na wyroby tytoniowe".

7 Artykuł 2 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy wyroby tytoniowe oznaczają:

a) papierosy;

b) cygara i cygaretki;

c) tytoń do palenia:
   (i) tytoń drobno krojony do skręcania papierosów;
   (ii) inny tytoń do palenia.

2. Wyroby składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w art. 3 lub art. 5 ust. 1, są traktowane jako papierosy i tytoń do palenia.

[…]".

8 Artykuł 5 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy tytoń do palenia oznacza:

a) tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego;

b) odpady tytoniowe, oddane do sprzedaży detalicznej, które nie są objęte art. 3 i art. 4 ust. 1, a nadają się do palenia. […]”.

9 Zgodnie z art. 14 dyrektywy 2011/64:

„1. Państwa członkowskie stosują podatek akcyzowy, który może być:

a) podatkiem proporcjonalnym naliczonym na podstawie maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży każdego produktu […]; lub

b) specyficznym podatkiem wyrażonym w kwocie od kilograma lub w przypadku cygar i cygaretek alternatywnie od danej ilości sztuk; lub

c) połączenie[m] obydwu, czyli elementu proporcjonalnego z elementem specyficznym.

W przypadkach, gdy podatek akcyzowy jest albo proporcjonalny, albo połączony, państwa członkowskie mogą ustanowić minimalną kwotę podatku akcyzowego.

2. Całkowity podatek akcyzowy (podatek specyficzny i/lub podatek proporcjonalny z wyłączeniem VAT) wyrażony w procencie, w kwocie od kilograma lub od danej liczby sztuk jest co najmniej równowartością stawek lub kwot minimalnych określonych dla:

a) cygar lub cygaretek: 5 % detalicznej ceny sprzedaży, włączając wszystkie podatki lub 12 EUR za 1000 sztuk lub za kilogram;

b) tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów: 40 % średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów dopuszczonego do konsumpcji lub 40 EUR za kilogram;

c) innego tytoniu do palenia: 20 % detalicznej ceny sprzedaży, włączając wszystkie podatki lub 22 EUR za kilogram.

[…]

3. Stawki procentowe lub kwoty, o których mowa w ust. 1 i 2, obowiązują w odniesieniu do wszystkich wyrobów należących do danej grupy wyrobów tytoniowych, bez rozróżnień w ramach każdej z takich grup ze względu na jakość, wygląd, pochodzenie wyrobów, użyte surowce, charakterystykę produkujących je przedsiębiorstw lub jakiekolwiek inne kryteria.

[…]”.

Prawo niemieckie

10 Paragraf 1 Tabaksteuergesetz (ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych) z dnia 15 lipca 2009 r. (BGBl. 2009 I, s. 1870), zmienionej ustawą z dnia 10 sierpnia 2021 r. (BGBl. 2021 I, s. 3411) (zwanej dalej „TabStG"), stanowi:

„1) Wyroby tytoniowe, podgrzewany tytoń i tytoń do fajek wodnych podlegają podatkowi od wyrobów tytoniowych[, który] stanowi podatek akcyzowy w rozumieniu Abgabenordnung [(ordynacji podatkowej)].

2) Wyrobami tytoniowymi są

1. cygara lub cygaretki […]

   […]

2. papierosy:

   […]

3. tytoń do palenia (tytoń drobno krojony lub tytoń do fajki): tytoń, który został pocięty lub w inny sposób rozdrobniony, skręcony lub sprasowany w bryły i nadaje się do palenia bez dalszej przemysłowej obróbki.

2a) Podgrzewany tytoń w rozumieniu tej ustawy oznacza tytoń do palenia, porcjowany pojedynczo, przeznaczony do spożywania w drodze inhalacji aerozolu lub dymu wytwarzanego w odpowiednim urządzeniu.

[…]".

11 Paragraf 1a TabStG, zatytułowany „Podgrzewany tytoń, tytoń do fajek wodnych", stanowi:

„O ile nie postanowiono inaczej, przepisy niniejszej ustawy dotyczące tytoniu do palenia oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie mają zastosowanie również do podgrzewanego tytoniu i tytoniu do fajek wodnych".

12 Paragraf 2 tej ustawy ma następujące brzmienie:

„1) Podatek wynosi:

1. w przypadku papierosów

[…]

b) w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. – 10,88 eurocenta za sztukę i 19,84 % ceny detalicznej sprzedaży, nie mniej jednak niż 22,276 eurocenta za sztukę, pomniejszony o [VAT] od ceny detalicznej sprzedaży papierosa podlegającego opodatkowaniu;

[…]

4. w przypadku tytoniu fajkowego

[…]

b) w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. – 15,66 EUR za kilogram i 13,13 % ceny detalicznej sprzedaży, nie mniej jednak niż 24,00 EUR za kilogram;

5. w przypadku podgrzewanego tytoniu – podatek, o którym mowa w pkt 4, powiększony o dodatkowy podatek, który składa się z 80 % kwoty podatku, o której mowa w pkt 1, pomniejszonej o kwotę podatku, o której mowa w pkt 4. W celu dokonania obliczeń na podstawie pkt 1 porcja tytoniu do palenia odpowiada papierosowi;

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 Spółka f6 produkuje wkłady tytoniowe do podgrzewania, które umieszczane są w podgrzewaczu zasilanym bateriami. Wkłady te są owinięte w papier laminowany warstwą aluminium, tak aby nie mogły one zostać zapalone ani spalone w tym urządzeniu. Są one podgrzewane energią elektryczną do temperatury niższej niż temperatura spalania, przez co wytwarzany jest aerozol zawierający nikotynę, który konsumenci mogą wdychać tak jak tradycyjny dym tytoniowy poprzez ustnik.

14 Do dnia 31 grudnia 2021 r. wkłady tytoniowe do podgrzewania były opodatkowane w Niemczech wyłącznie według stawki podatku mającej zastosowanie do tytoniu fajkowego. Paragraf 2 ust. 1 pkt 5 TabStG przewiduje jednak od dnia 1 stycznia 2022 r. oprócz tego podatku akcyzowego dodatkowy podatek od tytoniu do podgrzewania. Kwota tego dodatkowego podatku odpowiada 80 % kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do papierosów po odliczeniu kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do tytoniu fajkowego (zwanego dalej „spornym podatkiem dodatkowym").

15 Spółka f6 złożyła w dniu 2 grudnia 2021 r. w głównym urzędzie celnym w Bielefeldzie deklarację podatkową, w której oszacowała kwotę, jaką powinna zapłacić z tytułu podatku od tytoniu do ogrzewania, stosując w tym celu stawkę podatkową obowiązującą od dnia 1 stycznia 2022 r. Kwota ta odpowiadała, w odniesieniu do kwoty 2181,02 EUR, podatkowi akcyzowemu mającemu zastosowanie na podstawie § 2 ust. 1 pkt 5 część pierwsza TabStG, a w odniesieniu do kwoty 4100,44 EUR, spornemu dodatkowemu podatkowi przewidzianemu w drugiej części tego przepisu. Spółka f6 wniosła wówczas do Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy), który jest sądem odsyłającym, skargę na tę deklarację podatkową, w której kwestionuje ona zgodność z prawem tego dodatkowego podatku, w szczególności w świetle art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

16 Na poparcie skargi f6 podnosi, po pierwsze, że sporny podatek dodatkowy, w braku spełnienia przesłanek przewidzianych w tym przepisie, nie stanowi „innego podatku pośredniego" dozwolonego przez ten przepis. Po drugie, taki podatek narusza art. 14 ust. 3 dyrektywy 2011/64, traktując podgrzewany tytoń inaczej niż inny tytoń do palenia, do której to kategorii on należy. Po trzecie, sporny podatek dodatkowy narusza art. 14 ust. 1 akapit pierwszy lit. b) w związku z art. 14 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy, ponieważ zasady jego obliczenia uwzględniają nie tylko masę produktu, lecz również liczbę sztuk tego produktu.

17 Główny urząd celny w Bielefeldzie twierdzi, że nałożenie spornego dodatkowego podatku jest zgodne z przepisami art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Z jednej strony pobór dodatkowego podatku służy szczególnemu celowi, jakim jest ograniczenie konsumpcji szkodliwej dla zdrowia nikotyny, poprzez opodatkowanie podgrzewanego tytoniu w analogiczny sposób, w jaki opodatkowane są papierosy. Z drugiej strony wspomniany podatek, jako niezharmonizowany krajowy podatek akcyzowy, nie musi spełniać wszystkich wymogów ustanowionych w art. 14 dyrektywy 2011/64.

18 Uznając, że podgrzewany tytoń należy zakwalifikować jako „tytoń do palenia" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) ppkt (ii) dyrektywy 2011/64, a tym samym za wyrób tytoniowy stanowiący „wyrób akcyzowy" w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/118, sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności rozpatrywanego podatku dodatkowego z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

19 Sąd ten zastanawia się zasadniczo nad tym, czy podatek ten stanowi „inny podatek pośredni" w rozumieniu tego ostatniego przepisu, czy też należy go uznać za zwykłe podwyższenie podatku akcyzowego mającego zastosowanie do podgrzewanego tytoniu, sprzeczne ze wspomnianym przepisem. Zauważa ona, że sporny podatek dodatkowy realizuje cel budżetowy, ponieważ wpływy podatkowe, jakie on generuje, są wpłacane do ogólnego budżetu niemieckiego państwa federalnego, przy czym niekoniecznie są one przeznaczane na ochronę zdrowia. W każdym razie sąd odsyłający zastanawia się, czy cel realizowany przez sporny podatek dodatkowy, a mianowicie jego zdaniem zmniejszenie szkodliwej dla zdrowia konsumpcji nikotyny, wystarczy, aby uznać go za „szczególny cel" w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

20 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się, czy nałożenie dodatkowego podatku na podgrzewany tytoń narusza art. 14 ust. 3 dyrektywy 2011/64 w zakresie, w jakim ten rodzaj tytoniu do palenia podlega ostatecznie wyższemu opodatkowaniu niż inne rodzaje tytoniu do palenia, powodując w ten sposób nierówne traktowanie w ramach kategorii „inny tytoń do palenia", o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy.

21 Sąd ten zastanawia się również nad zgodnością z art. 14 ust. 1 akapit pierwszy lit. b) i art. 14 ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2011/64 podstawy opodatkowania dodatkowym podatkiem w zakresie, w jakim jeden z elementów składających się na tę podstawę opodatkowania jest wyrażany w odniesieniu do zasad mających zastosowanie do podatku akcyzowego od papierosów, nie w zależności od wagi tytoniu do ogrzewania, lecz w zależności od liczby sztuk.

22 W tych okolicznościach Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 1 ust. 2 [dyrektywy 2008/118] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie regulacji krajowej […] dotyczącej poboru podatku od podgrzewanego tytoniu, która w zakresie obliczania tego podatku przewiduje, że oprócz stawki podatkowej od tytoniu fajkowego pobierany jest dodatkowy podatek wynoszący 80 % kwoty podatku od papierosów pomniejszonej o kwotę podatku od tytoniu fajkowego?

2) Jeżeli dodatkowy podatek od podgrzewanego tytoniu nie jest innym podatkiem pośrednim dla szczególnych celów od wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, czy art. 14 ust. 3 [dyrektywy 2011/64] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie regulacji krajowej dotyczącej poboru podatku od podgrzewanego tytoniu, która

w zakresie obliczania tego podatku przewiduje, że oprócz stawki podatkowej od tytoniu fajkowego pobierany jest dodatkowy podatek wynoszący 80 % kwoty podatku od papierosów pomniejszonej o kwotę podatku od tytoniu fajkowego?

3) Jeżeli dodatkowy podatek od podgrzewanego tytoniu nie jest innym podatkiem pośrednim dla szczególnych celów od wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118[,] czy art. 14 ust. 1 akapit pierwszy lit. b) i ust. 2 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy [2011/64] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie regulacji krajowej dotyczącej poboru podatku od podgrzewanego tytoniu, która w zakresie obliczania tego podatku przewiduje, że należy go ustalić na podstawie proporcjonalnej stawki podatkowej oraz specyficznej stawki podatkowej opartej na wadze i liczbie sztuk wkładów tytoniowych?".

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo

23 Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 10 października 2023 r., po przedstawieniu opinii przez rzecznika generalnego, f6 wniosła o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

24 Na poparcie swojego wniosku f6 wskazuje zasadniczo, że opinia rzecznika generalnego zawiera argumenty, które nie były przedmiotem dyskusji między stronami. Po pierwsze, rzecznik generalny odszedł od przedstawionych przez sąd odsyłający ram faktycznych i wykładni prawa krajowego. Po drugie, nie uwzględnił on orzecznictwa Trybunału i proponuje wykładnię contra legem art. 14 ust. 3 dyrektywy 2011/64.

25 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania przed Trybunałem nie dają zainteresowanym, o których mowa w art. 23 tego statutu, możliwości przedkładania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego. Po drugie, na podstawie art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny przedstawia publicznie, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnioną opinię w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani tą opinią, ani uzasadnieniem, w oparciu o które rzecznik generalny dochodzi do zawartych w opinii wniosków. W konsekwencji okoliczność, że jedna z zainteresowanych stron nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie rzecznik generalny porusza w swojej opinii, nie może sama w sobie stanowić uzasadnienia dla otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo [wyrok z dnia 6 października 2021 r., W.Ż. (Izba Kontroli Nadzwyczajnej i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego – Powołanie), C-487/19, EU:C:2021:798, pkt 62, 63 i przytoczone tam orzecznictwo].

26 Prawdą jest, że zgodnie z art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, jeśli po zakończeniu tego etapu postępowania strona wskazała nową okoliczność faktyczną mogącą mieć decydujący wpływ na orzeczenie Trybunału lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między zainteresowanymi podmiotami.

27 Jednakże w niniejszym przypadku Trybunał dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do wydania orzeczenia, a f6 we wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu niniejszej sprawy w żaden sposób nie wykazała, że rozstrzygnięcie tej sprawy powinno opierać się na argumencie, który nie był przedmiotem dyskusji między zainteresowanymi podmiotami. Ponadto wniosek ten nie zawiera żadnej nowej okoliczności faktycznej mogącej mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia, które Trybunał ma wydać w tej sprawie. W tych okolicznościach Trybunał uznaje, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, że nie ma potrzeby zarządzenia otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „innego podatku pośredniego nakładanego dla szczególnych celów na wyroby akcyzowe" obejmuje dodatkowy podatek mający zastosowanie do podgrzewanego tytoniu, którego kwota wynosi 80 % kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do papierosów, po odliczeniu kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do tego podgrzewanego tytoniu.

29 Na wstępie należy ustalić, czy podgrzewany tytoń jest objęty zakresem stosowania dyrektywy 2008/118 jako „wyrób akcyzowy" w rozumieniu art. 1 ust. 1 tej dyrektywy, a w szczególności, czy zgodnie z lit. c) tego przepisu należy on do „wyrob[ów] tytoniow[ych] objęt[ych] [dyrektywą 2011/64]", która nie odnosi się do podgrzewanego tytoniu.

30 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2011/64 kwalifikuje jako „wyroby tytoniowe" papierosy, cygara, cygaretki i tytoń do palenia. Ta ostatnia kategoria obejmuje z jednej strony tytoń drobno krojony przeznaczony do skręcania papierosów, a z drugiej strony kategorię rezydualną „inne tytonie do palenia". Artykuł 2 ust. 2 tej dyrektywy zrównuje z papierosami i tytoniem do palenia wyroby składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w szczególności w art. 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy.

31 Artykuł 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 definiuje „tytoń do palenia" jako tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadaje się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego, przy czym te dwa warunki są kumulatywne (wyroki: z dnia 6 kwietnia 2017 r., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 25; z dnia 16 września 2020 r., Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, pkt 36). Artykuł 5 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy stanowi, że tytoń do palenia może również składać się z „odpad[ów] tytoniow[ych], oddan[ych] do sprzedaży detalicznej", które nie są objęte definicją papierosów, o której mowa w art. 3 wspomnianej dyrektywy, ani definicją cygar i cygaretek z art. 4 ust. 1 rzeczonej dyrektywy, o ile odpady te nadają się do palenia.

32 Jeśli chodzi o pierwszą przesłankę, z postanowienia odsyłającego jasno wynika, że rozpatrywany w postępowaniu głównym podgrzewany tytoń stanowi skompresowany tytoń wykonany z pyłu tytoniowego. W związku z tym podgrzewany tytoń wydaje się składać albo z tytoniu „pociętego" lub inaczej „podzielonego" w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64, albo z „odpad[ów] tytoniow[ych], oddan[ych] do sprzedaży detalicznej" w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.

33 Jeżeli chodzi o drugi warunek zawarty w tych samych przepisach, z postanowienia odsyłającego wynika, że sporny w postępowaniu głównym podgrzewany tytoń, gdy jest podgrzewany energią elektryczną, generuje wdychany przez konsumenta aerozol, co pozwala na uznanie, że tytoń ten może być palony w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/64 lub palony bez dalszego przetwarzania przemysłowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, czyli bez przetworzenia surowców według standardowego procesu na towary przemysłowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2017 r., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 30–32; z dnia 16 września 2020 r., Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, pkt 39).

34 Z powyższego wynika, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, że ponieważ będący przedmiotem postępowania głównego podgrzewany tytoń jest objęty zakresem pojęcia „tytoniu do palenia" w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2011/64, jest on, jako wyrób tytoniowy objęty tą dyrektywą, wyrobem akcyzowym w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118. Tym samym jako taki może on podlegać „innemu podatkowi pośredniemu nakładanemu dla szczególnych celów" w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy.

35 Zgodnie z tym ostatnim przepisem, interpretowanym w świetle motywu 4 dyrektywy 2008/118, ten inny podatek pośredni może być pobierany od wyrobów akcyzowych jedynie pod dwoma warunkami. Po pierwsze, takie podatki powinny być pobierane w szczególnych celach, a po drugie, powinny być zgodne z przepisami podatkowymi Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub VAT w zakresie określenia podstawy opodatkowania, jak również obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku.

36 Powyższe dwa warunki, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez inne podatki pośrednie, mają charakter kumulatywny, co wynika z samego brzmienia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 26; a także postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 21, 22).

37 Jeżeli chodzi o pierwszy z tych warunków, to z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególny cel w rozumieniu tego przepisu nie powinien być czysto budżetowy. Niemniej jednak, ponieważ każdy podatek nieuchronnie realizuje cel budżetowy, tylko ta okoliczność nie może wykluczać możliwości, że podatek ten ma również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu, bez pozbawienia go pełnej skuteczności (wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 23, 27; a także z dnia 22 czerwca 2023 r., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, pkt 38, 39).

38 W ten sposób inny podatek ciążący na wyrobach akcyzowych, z którego wpływy nie mają z góry ustalonego celu przeznaczenia, może zostać uznany za realizujący szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 jedynie wówczas, gdy podatek został ustanowiony pod względem swej struktury, w szczególności dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przytoczonego szczególnego celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane wyroby w celu zniechęcenia do ich konsumpcji (wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 32; z dnia 22 czerwca 2023 r., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, pkt 42).

39 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że szczególny cel wskazany przez sąd odsyłający, a mianowicie ochrona zdrowia, znajduje się również wśród celów realizowanych przez dyrektywę 2011/64, wymienionych w motywie 2 tej dyrektywy. Jednakże sama okoliczność, że podatek ma

służyć, poza celem budżetowym, zapewnieniu wysokiego poziomu ochrony zdrowia, celu ogólnego realizowanego również przez dyrektywę 2011/64, również nie może wykluczać z góry istnienia „szczególnego celu" w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

40 Jak bowiem zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 56 opinii, pomimo tej identyczności celów może istnieć „szczególny cel" w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, gdy inny podatek obciążający dany wyrób akcyzowy ma na celu wyższe opodatkowanie danego wyrobu akcyzowego w taki sposób, aby zbliżyć jego ostateczne opodatkowanie do opodatkowania innych porównywalnych wyrobów akcyzowych w ostatecznym celu zniechęcania do ich konsumpcji.

41 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że omawiany podatek dodatkowy ma na celu zbliżenie opodatkowania podgrzewanego tytoniu do opodatkowania papierosów. W związku z tym, poprzez dostosowanie systemu podatkowego podgrzewanego tytoniu, szczególny cel tego podatku polega na zniechęceniu konsumentów uzależnionych od nikotyny do odchodzenia od papierosów na korzyść podgrzewanego tytoniu będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ponieważ tytoń ten jest również szkodliwy dla zdrowia.

42 Jeżeli chodzi o drugi warunek dotyczący przestrzegania przez podatek dodatkowy, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, zasad podatkowych Unii mających zastosowanie do podatku akcyzowego lub VAT przy określaniu podstawy opodatkowania oraz obliczania, wymagalności i monitorowania podatku, należy przypomnieć, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 nie wymaga od państw członkowskich przestrzegania wszystkich tych zasad. Wystarczy, aby inne podatki pośrednie realizujące szczególne cele były w tych kwestiach zgodne z ogólną systematyką zasad Unii mających zastosowanie do podatku akcyzowego albo do VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 23, 24, 27; z dnia 9 marca 2000 r., EKW i Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 47).

43 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2011/64 dopuszcza zasadę „połączonego podatku akcyzowego" zawierającego składnik proporcjonalny i element specyficzny, przewidziany w art. 14 ust. 1 lit. b), jako taki, który może być wyrażony „w kwocie od kilograma lub w przypadku cygar i cygaretek […] od danej ilości sztuk". Po drugie, art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy stanowi, że całkowity podatek akcyzowy (podatek specyficzny i/lub podatek proporcjonalny z wyłączeniem VAT), wyrażony w procencie, w kwocie od kilograma lub od danej liczby sztuk, jest co najmniej równowartością dla „innego tytoniu do palenia: 20 % detalicznej ceny sprzedaży, włączając wszystkie podatki, lub 22 EUR za kilogram".

44 Nawet gdyby z przepisów tych wynikało, że połączony podatek akcyzowy może łączyć składnik proporcjonalny z tylko z jednym „specjalnym elementem", rozpatrywany podatek dodatkowy nie jest wynikiem połączenia elementu proporcjonalnego z dwoma „specyficznymi elementami". Jak podkreślił rząd niemiecki na rozprawie, przeciwnie, wynika ono z odliczenia kwoty obliczonej na podstawie sztuk od kwoty obliczonej na podstawie wagi.

45 Z powyższego wynika, że spełniony został drugi warunek ustanowiony w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 dla tego, aby podatek dodatkowy, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, mógł zostać uznany za „inny podatek pośredni nakładany dla szczególnych celów na wyroby akcyzowe".

46 Ponadto, jeżeli chodzi o ewentualne rozróżnienie wprowadzone przez rozpatrywany podatek dodatkowy w odniesieniu do wyrobów należących do grupy „innego tytoniu do palenia" w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2011/64 z naruszeniem art. 14 ust. 3 tej dyrektywy,

należy podkreślić, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 65 opinii, że zasady ustanowione w owym art. 14 ust. 3 mają na celu zapewnienie braku dyskryminującego traktowania pod względem podatkowym wyrobów, których zasadnicze cechy i sposób konsumpcji są, jeśli nie identyczne, to przynajmniej porównywalne.

47 Tymczasem, jak przypomniano w pkt 30 niniejszego wyroku, kategoria tytoniu zdefiniowana jako „inne tytonie do palenia", jest kategorią rezydualną, która nie może podlegać wykładni zawężającej (wyrok z dnia 6 kwietnia 2017 r., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 24). W związku z tym, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 66 opinii, kategoria ta musi obejmować produkty niejednorodne, których cechy produkcyjne i sposób konsumpcji różnią się i które są bardziej zróżnicowane niż produkty należące do dwóch pozostałych kategorii, a mianowicie „papierosów" oraz „cygaretek i cygaretek", w których produkty zostały wyraźnie określone. W takich okolicznościach wymóg identycznego traktowania pod względem podatkowym wszystkich wyrobów należących do tej kategorii rezydualnej mógłby sam w sobie prowadzić do dyskryminacji i zakłócenia konkurencji między wyrobami tytoniowymi należącymi do tej samej grupy z naruszeniem celów realizowanych przez dyrektywę 2011/64, przypomnianych w jej motywie 9.

48 Z powyższych rozważań wynika, że na pierwsze pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „innego podatku pośredniego nakładanego dla szczególnych celów na wyroby akcyzowe" obejmuje dodatkowy podatek mający zastosowanie do podgrzewanego tytoniu, którego kwota wynosi 80 % kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do papierosów, po odliczeniu kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do tego podgrzewanego tytoniu.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

49 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie i trzecie nie jest konieczne.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG,

należy interpretować w ten sposób, że:

pojęcie „innego podatku pośredniego nakładanego dla szczególnych celów na wyroby akcyzowe" obejmuje dodatkowy podatek mający zastosowanie do podgrzewanego tytoniu, którego kwota wynosi 80 % kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do papierosów, po odliczeniu kwoty podatku akcyzowego mającego zastosowanie do tego podgrzewanego tytoniu.

Podpisy