Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 14. marca 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Všeobecný systém spotrebných daní – Smernica 2008/118/ES – Článok 1 ods. 2 – Ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani – Podmienky vyrubenia – Osobitný účel sledovaný daňou – Spotrebná daň z tabakových výrobkov – Smernica 2011/64/EÚ – Článok 14 – Pravidlá zdaňovania – Rešpektovanie týchto pravidiel ďalšími nepriamymi daňami na tovar podliehajúci spotrebnej dani – Zahrievaný tabak – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje pre tento tabak odlišnú štruktúru a sadzbu dane ako v kategórii ‚iný tabak na fajčenie‘“

Vo veci C-336/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko) z 29. apríla 2022 a doručený Súdnemu dvoru 23. mája 2022, ktorý súvisí s konaním:

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

proti

Hauptzollamt Bielefeld,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory K. Jürimäe, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu tretej komory, sudcovia N. Piçarra (spravodajca), N. Jääskinen a M. Gavalec,

generálna advokátka: A. Rantos,

tajomník: D. Dittert, vedúci oddelenia,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. júna 2023,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, v zastúpení: D. Atanasova a C. Salder, Rechtsanwälte,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller, R. Kanitz a N. Scheffel, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

– Európska komisia, v zastúpení: A. C. Becker a M. Björkland, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. septembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12), ako aj článku 14 ods. 1 prvého pododseku písm. b), článku 14 ods. 2 prvého pododseku písm. c) a článku 14 ods. 3 smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov (Ú. v. EÚ L 176, 2011, s. 24).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (ďalej len „f6“) na jednej strane a Hauptzollamt Bielefeld (Hlavný colný úrad Bielefeld, Nemecko) na druhej strane vo veci zákonnosti dodatočnej spotrebnej dane uplatniteľnej od 1. januára 2022 na zahrievaný tabak vyrobený touto spoločnosťou.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2008/118

3 Odôvodnenie 4 smernice 2008/118, zrušenej a nahradenej smernicou Rady (EÚ) 2020/262/EÚ z 19. decembra 2019, ktorou sa ustanovuje všeobecný systém spotrebných daní (Ú. v. EÚ L 58, 2020, s. 4), avšak uplatniteľnej *ratione temporis* na spor vo veci samej, stanovovalo:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani môže podliehať iným nepriamym daniam na osobitné účely. V tomto prípade a s cieľom neohroziť užitočnosť právnych predpisov Spoločenstva týkajúcich sa nepriamych daní by členské štáty však mali dodržiavať určité dôležité prvky týchto predpisov.“

4 Článok 1 tejto smernice stanovoval:

„1. Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

…

c) tabakové výrobky upravené [smernicou 2011/64].

2. Členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami Spoločenstva pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo daň z pridanej hodnoty [DPH], pokiaľ ide

o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto pravidlá nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane.

…“

Smernica 2011/64

5 Odôvodnenia 2 a 9 smernice 2011/64 znejú:

„(2) Právne predpisy Únie, ktoré sa týkajú zdaňovania tabakových výrobkov, potrebujú zabezpečiť správne fungovanie vnútorného trhu a zároveň vysokú úroveň ochrany zdravia…

…

(9) Harmonizácia štruktúr spotrebných daní musí viesť najmä k tomu, aby konkurencia medzi kategóriami tabakových výrobkov patriacich do rovnakej skupiny nebola následkom zdanenia znehodnotená…“

6 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„Táto smernica určuje všeobecné zásady harmonizácie štruktúry a sadzieb spotrebných daní, ktorým podliehajú tabakové výrobky v členských krajinách.“

7 Článok 2 uvedenej smernice znie takto:

„1. Na účely tejto smernice sa za tabakové výrobky považujú:

a) cigarety;

b) cigary a cigarky;

c) tabak na fajčenie:
   i) jemne rezaný tabak na vlastnoručné zhotovenie cigariet;
   ii) iný tabak na fajčenie.

2. Za cigarety a tabak na fajčenie sa považujú výrobky, ktoré pozostávajú výlučne alebo z časti z iných látok, ako je tabak, a ktoré spĺňajú podmienky podľa článku 3 alebo článku 5 ods. 1.

…“

8 Článok 5 ods. 1 tejto istej smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice sa za tabak na fajčenie považuje:

a) rezaný alebo inak rozdrobený, zvláknený alebo na pásky zlisovaný tabak, ktorý je vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania;

b) tabakový zvyšok upravený na drobný predaj, na ktorý sa nevzťahuje článok 3 a článok 4 ods. 1 a ktorý sa dá fajčiť. …“

9 Podľa článku 14 smernice 2011/64:

„1. Členské štáty uplatnia spotrebnú daň, ktorá môže byť:

a) buď percentuálna spotrebná daň vypočítaná na základe maximálnej maloobchodnej ceny každého produktu…, alebo

b) špecifická spotrebná daň vyjadrená ako určitá suma dane na kilogram alebo v prípade cigár a cigariek na počet kusov, alebo

c) zmiešaná spotrebná daň kombinujúca proporcionálnu a špecifickú spotrebnú daň.

V prípadoch proporcionálnej alebo zmiešanej spotrebnej dane môžu členské štáty stanoviť minimálnu výšku spotrebnej dane.

2. Celková spotrebná daň (percentuálna spotrebná daň a/alebo špecifická spotrebná daň [špecifiká spotrebná daň a/alebo percentuálna spotrebná daň – *neoficiálny preklad*] okrem DPH) vyjadrená ako percento, ako čiastka na kilogram alebo na daný počet kusov sa musí rovnať prinajmenšom sadzbám alebo minimálnej výške stanovenej pre:

a) cigary alebo cigarky: 5 % z maloobchodnej predajnej ceny vrátane všetkých daní alebo 12 [eur] na 1 000 kusov alebo na jeden kilogram;

b) jemne rezaný tabak určený na vlastnoručné zhotovenie cigariet: 40 % z váženej priemernej maloobchodnej ceny jemne rezaného tabaku na vlastnoručné zhotovenie cigariet uvedeného do daňového voľného obehu alebo 40 [eur] na jeden kilogram;

c) iný tabak na fajčenie: 20 % maloobchodnej ceny vrátane všetkých daní alebo 22 [eur] na jeden kilogram.

…

3. Sadzby alebo čiastky uvedené v odsekoch 1 a 2 majú byť účinné pre všetky výrobky patriace do príslušnej skupiny tabakových výrobkov bez rozdielu kvality v rámci každej skupiny, prezentácie, pôvodu výrobku, použitých materiálov, charakteristiky zúčastnených podnikateľských subjektov alebo akýchkoľvek iných kritérií.

…“

Nemecké právo

10 Ustanovenie § 1 Tabaksteuergesetz (zákon o dani z tabaku) z 15. júla 2009 (BGBl. 2009 I, s. 1870), zmenené zákonom z 10. augusta 2021 (BGBl. 2021 I, s. 3411) (ďalej len „TabStG“), stanovuje:

„1. Tabakové výrobky, zahrievaný tabak a tabak do vodných fajok podliehajú dani z tabaku, [ktorá] je spotrebnou daňou v zmysle Abgabenordnung (Daňový poriadok).

2. Tabakovými výrobkami sú:

(1) cigary alebo cigarky…

…

(2) cigarety:

…

(3) tabak na fajčenie (jemne rezaný tabak alebo tabak do fajky): rezaný alebo inak rozdrobený, zvláknený alebo na pásky zlisovaný tabak, ktorý je vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania.

2a) Zahrievaný tabak v zmysle tohto zákona je po kusoch alebo jednotlivo naporciovaný tabak na fajčenie, ktorý je vhodný na to, aby sa mohol konzumovať inhaláciou aerosólu alebo dymu vznikajúceho v prístroji.

…“

11 Ustanovenie § 1a TabStG s názvom „Zahrievaný tabak, tabak do vodných fajok“ stanovuje:

„Pokiaľ nie je určené inak, platia ustanovenia tohto zákona pre tabak na fajčenie, ako aj k tomu vydané vykonávacie predpisy aj pre zahrievaný tabak a tabak do vodnej fajky.“

12 Ustanovenie § 2 tohto zákona znie:

„1. Daň predstavuje:

(1) pre cigarety

…

b) v období od 1. januára 2022 až do 31. decembra 2022 10,88 centa za kus a 19,84 % maloobchodnej ceny, minimálne však 22,276 centa za kus po odpočítaní [DPH] z maloobchodnej predajnej ceny zdanenej cigarety;

…

(4) pre tabak do fajky

…

b) v období od 1. januára 2022 do 31. decembra 2022 15,66 eura na kilogram a 13,13 % maloobchodnej predajnej ceny, pričom suma musí byť aspoň 24 eur za kilogram;

5. pre zahrievaný tabak daň podľa bodu 4 s pripočítaním ďalšej dane, ktorá zodpovedá 80 % sumy dane podľa bodu 1 po odpočítaní sumy dane podľa bodu 4. Pre výpočet sumy uvedenej v bode 1 jeden kus tabaku na fajčenie vo forme jednej dávky zodpovedá jednej cigarete,

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Spoločnosť F6 vyrába povrazce zahrievaného tabaku, ktoré sa vkladajú do výhrevného telesa poháňaného na baterku. Tieto povrazce sú zabalené do laminovaného papiera s hliníkovou vrstvou, a tak ich v tomto telese nemožno zapáliť ani spáliť. Zahrievané sú elektrickou energiou na teplotu nižšiu, ako je teplota ich spaľovania, čím vzniká aerosól s obsahom nikotínu, ktorý môžu spotrebitelia inhalovať prostredníctvom náustku podobne ako tradičný tabakový dym.

14 Do 31. decembra 2021 boli povrazce zahrievaného tabaku v Nemecku zdaňované len sadzbou dane z tabaku uplatniteľnou pre tabak do fajky. Od 1. januára 2022 sa však v § 2 ods. 1 bode 5 TabStG stanovila okrem tejto spotrebnej dane aj dodatočná daň na zahrievaný tabak. Výška tejto dodatočnej dane zodpovedá 80 % sumy spotrebnej dane na cigarety po odpočítaní sumy spotrebnej dane na tabak do fajky (ďalej len „predmetná dodatočná daň“).

15 f6 podala 2. decembra 2021 na Hlavný colný úrad Bielefeld daňové priznanie, v ktorom odhadla sumu, ktorú by mala zaplatiť na dani na zahrievaný tabak, pričom na tento účel použila daňovú tabuľku platnú od 1. januára 2022. Táto suma zodpovedala vo výške 2 181,02 eura spotrebnej dani uplatniteľnej podľa prvej časti § 2 ods. 1 bodu 5 TabStG a vo výške 4 100,44 eura predmetnej dodatočnej dani stanovenej v druhej časti tohto ustanovenia. f6 teda podala proti tomuto daňovému priznaniu žalobu na Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko), ktorý je vnútroštátnym súdom, v ktorej napadla zákonnosť tejto dodatočnej dane, najmä s ohľadom na článok 1 ods. 2 smernice 2008/118.

16 Po prvé f6 na podporu svojej žaloby uvádza, že vzhľadom na to, že predmetná dodatočná daň nespĺňa podmienky stanovené v tomto ustanovení, nepredstavuje „ďalšiu nepriamu daň“ povolenú uvedeným ustanovením. Po druhé je takáto daň v rozpore s článkom 14 ods. 3 smernice 2011/64 tým, že sa so zahrievaným tabakom zaobchádza inak ako s ostatnými tabakmi na fajčenie, medzi ktoré patrí zahrievaný tabak. Po tretie predmetná dodatočná daň porušuje článok 14 ods. 1 prvý pododsek písm. b) v spojení s článkom 14 ods. 2 prvým pododsekom písm. c) tejto smernice tým, že pri svojom výpočte zohľadňuje nielen váhu výrobku, ale aj počet jeho kusov.

17 Hlavný colný úrad Bielefeld tvrdí, že výber predmetnej dodatočnej dane je v súlade s ustanoveniami článku 1 ods. 2 smernice 2008/118. Táto daň sa vyberá na jednej strane na osobitný účel, ktorým je zníženie konzumácie zdraviu škodlivého nikotínu zdanením zahrievaného tabaku podobným spôsobom ako cigarety. Na druhej strane uvedená daň ako neharmonizovaná vnútroštátna spotrebná daň nemusí spĺňať všetky požiadavky stanovené v článku 14 smernice 2011/64.

18 Vzhľadom na to, že zahrievaný tabak treba kvalifikovať ako „tabak na fajčenie“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) bodu ii) smernice 2011/64 a že ako tabakový výrobok teda predstavuje „tovar podliehajúci spotrebnej dani“ v zmysle článku 1 ods. 1 písm. c) smernice 2008/118, má vnútroštátny súd pochybnosti o zlučiteľnosti predmetnej dodatočnej dane s článkom 1 ods. 2 smernice 2008/118.

19 Uvedený súd sa v podstate pýta, či táto daň predstavuje „ďalšiu nepriamu daň“ v zmysle tohto posledného ustanovenia, alebo či ju treba v rozpore s uvedeným ustanovením považovať len za zvýšenie spotrebnej dane na zahrievaný tabak. Poukazuje na to, že predmetná dodatočná daň sleduje rozpočtový účel, keďže daňové príjmy, ktoré z nej plynú, sa odvádzajú do všeobecného rozpočtu Nemeckej spolkovej republiky bez toho, aby boli nevyhnutne určené na ochranu zdravia. V každom prípade si vnútroštátny súd kladie otázku, či cieľ, ktorý sleduje predmetná

dodatočná daň, ktorým je podľa jeho názoru zníženie spotreby nikotínu, ktorý je škodlivý pre zdravie, postačuje na to, aby ho bolo možné kvalifikovať ako „osobitný účel“ v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118.

20 Vnútroštátny súd si okrem toho kladie otázku, či výber dodatočnej dane zo zahrievaného tabaku neporušuje článok 14 ods. 3 smernice 2011/64, keďže tento druh tabaku na fajčenie by v konečnom dôsledku podliehal vyššiemu zdaneniu ako iné druhy tabaku na fajčenie, čo by viedlo k nerovnakému zaobchádzaniu v rámci kategórie „iný tabak na fajčenie“ uvedenej v článku 14 ods. 2 písm. c) tejto smernice.

21 Okrem toho sa pýta na zlučiteľnosť daňového základu predmetnej dodatočnej dane s článkom 14 ods. 1 prvým pododsekom písm. b) a článkom 14 ods. 2 prvým pododsekom písm. c) smernice 2011/64, keďže jedna zo zložiek tohto daňového základu je s odkazom na pravidlá uplatniteľné na spotrebnú daň na cigarety vyjadrená nie v závislosti od váhy zahrievaného tabaku, ale aj od počtu jeho kusov.

22 Za týchto podmienok Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 1 ods. 2 smernice [2008/118] vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave… o vyberaní dane z tabaku na zahrievaný tabak, ktorá v súvislosti s výpočtom [tejto] dane upravuje, že popri sadzbe dane pre tabak do fajky sa vyrubí dodatočná daň, ktorá predstavuje 80 % sumy dane na cigarety po odpočítaní dane za tabak do fajky?

2. V prípade, ak by pri dodatočnej dani na zahrievaný tabak nemalo ísť o ďalšiu nepriamu daň na osobitné účely na tovar podliehajúci spotrebnej dani v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, má sa článok 14 ods. 3 smernice [2011/64] vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave… o vyberaní tejto dane z tabaku na zahrievaný tabak, ktorá v súvislosti s výpočtom [tejto] dane upravuje, že popri sadzbe dane pre tabak do fajky sa vyrubí dodatočná daň, ktorá predstavuje 80 % dane z cigariet po odpočítaní dane z tabaku do fajky?

3. V prípade, ak by pri dodatočnej dani na zahrievaný tabak nemalo ísť o ďalšiu nepriamu daň na osobitné účely na tovar podliehajúci spotrebnej dani v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, má sa článok 14 ods. 1 pododsek 1 písm. b) a článok 14 ods. 2 pododsek 1 písm. c) smernice [2011/64] vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave… o vyberaní dane z tabaku na zahrievaný tabak, ktorá v súvislosti s výpočtom [tejto] dane upravuje, že táto posledná uvedená daň sa má určiť podľa percentuálnej sadzby dane, ako aj špecifickej sadzby dane, ktorá závisí od váhy a počtu kusov tabakových povrazcov?“

O návrhu na opätovné začatie ústnej časti konania

23 Po prednesení návrhov generálneho advokáta požiadala f6 podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 10. októbra 2023 Súdny dvor o nariadenie opätovného začatia ústnej časti konania na základe článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

24 Na podporu svojej žiadosti f6 v podstate uvádza, že návrhy generálneho advokáta obsahujú argumenty, ktoré neboli predmetom diskusie medzi účastníkmi konania. Na jednej strane sa generálny advokát odchýlil od skutkového rámca a výkladu vnútroštátneho práva, ktoré stanovil vnútroštátny súd. Na druhej strane nezohľadnil judikatúru Súdneho dvora a navrhol výklad *contra legem* článku 14 ods. 3 smernice 2011/64.

25 V tejto súvislosti treba pripomenúť na jednej strane to, že ani podľa Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ani podľa rokovacieho poriadku dotknuté osoby uvedené v článku 23 tohto Štatútu nemajú možnosť podať pripomienky v reakcii na návrhy prednesené generálnym advokátom. Na druhej strane podľa článku 252 druhého odseku ZFEÚ generálny advokát konajúci nestranne a nezávisle predkladá na verejných pojednávaniach odôvodnené návrhy vo veciach, ktoré si v súlade so Štatútom Súdneho dvora Európskej únie vyžadujú jeho účasť. Súdny dvor nie je viazaný ani týmito návrhmi, ani odôvodnením, na základe ktorého k nim generálny advokát dospel. V dôsledku toho nesúhlas dotknutej osoby s návrhmi generálneho advokáta nemôže sám osebe predstavovať dôvod na opätovné začatie ústnej časti konania, a to bez ohľadu na otázky, ktoré generálny advokát v týchto návrhoch skúmal [rozsudok zo 6. októbra 2021, W.Ż. (Senát Najvyššieho súdu pre mimoriadne preskúmanie a veci verejné – Vymenovanie), C-487/19, EU:C:2021:798, body 62 a 63, ako aj citovaná judikatúra].

26 Je nesporné, že Súdny dvor môže kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania v súlade s článkom 83 svojho rokovacieho poriadku, najmä pokiaľ sa domnieva, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora, alebo tiež vtedy, ak je potrebné rozhodnúť vec na základe tvrdenia, ku ktorému sa dotknuté osoby nevyjadrili.

27 V prejednávanej veci má však Súdny dvor k dispozícii všetky informácie potrebné na rozhodnutie a f6 vo svojej žiadosti na opätovné začatie ústnej časti konania nijako nepreukázala, že by sa vo veci malo rozhodnúť na základe tvrdenia, ku ktorému sa dotknuté osoby nevyjadrili. Okrem toho táto žiadosť neobsahuje nijakú novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie, ktoré má Súdny dvor prijať v tejto veci. Za týchto podmienok Súdny dvor po vypočutí generálneho advokáta konštatuje, že nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že pojem „ďalšia nepriama daň vyberaná na osobitné účely z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani“ zahŕňa aj dodatočnú daň zo zahrievaného tabaku, ktorej výška predstavuje 80 % sumy spotrebnej dane na cigarety po odpočítaní spotrebnej dane na tento zahrievaný tabak.

29 Na úvod treba určiť, či zahrievaný tabak spadá do pôsobnosti smernice 2008/118 ako „tovar podliehajúci spotrebnej dani“ v zmysle článku 1 ods. 1 tejto smernice, a konkrétne, či v súlade s písmenom c) tohto ustanovenia je súčasťou „tabakových výrobkov, [ktoré sú] upravené [smernicou 2011/64]“, pričom v tejto poslednej uvedenej smernici sa zahrievaný tabak neuvádza.

30 Podľa článku 2 ods. 1 smernice 2011/64 pojem „tabakové výrobky“ zahŕňa cigarety, cigary, cigarky, ako aj tabak na fajčenie. Posledná kategória zahŕňa jemne rezaný tabak na vlastnoručné zhotovenie cigariet a zostatkovú kategóriu „iný tabak na fajčenie“. Odsek 2 tohto článku 2 považuje za cigarety a tabak na fajčenie výrobky, ktoré pozostávajú výlučne alebo sčasti z iných látok, ako je tabak, ktoré však spĺňajú podmienky uvedené okrem iného v článku 5 ods. 1 uvedenej smernice.

31 Článok 5 ods. 1 písm. a) smernice 2011/64 definuje „tabak na fajčenie“ ako tabak, ktorý musí byť rezaný alebo inak rozdrobený, zvláknený alebo na pásky zlisovaný a ktorý je vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania, pričom tieto dve podmienky sú kumulatívne (rozsudky zo 6. apríla 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, bod 25, a zo 16. septembra 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, bod 36). V článku 5 ods. 1 písm. b) tejto smernice sa stanovuje, že tabak na fajčenie môže pozostávať aj z „tabakov[ého] zvyš[ku] upraven[ého] na drobný predaj“, ktorý nespadá pod definíciu cigariet uvedenú v článku 3 uvedenej smernice a cigár a cigariek uvedenú v článku 4 ods. 1 tej istej smernice, a že tento zvyšok sa musí okrem iného dať fajčiť.

32 Pokiaľ ide o prvú podmienku uvedenú v každom z ustanovení uvedených v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zahrievaný tabak, o ktorý ide vo veci samej, pozostáva zo stlačeného tabaku, ktorý sa vyrába z tabakového prachu. Zdá sa teda, že zahrievaný tabak pozostáva buď z „rezaného“ alebo inak „rozdrobeného“ tabaku v zmysle článku 5 ods. 1 písm. a) smernice 2011/64, alebo z „tabakového zvyšku upraveného na drobný predaj“ v zmysle jej článku 5 ods. 1 písm. b).

33 Pokiaľ ide o druhú podmienku uvedenú v tých istých ustanoveniach, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zahrievaný tabak, o ktorý ide vo veci samej, vytvára pri zahrievaní elektrickou energiou aerosól, ktorý spotrebiteľ inhaluje, čo teda umožňuje považovať tento tabak za vhodný na fajčenie v zmysle článku 5 ods. 1 písm. b) smernice 2011/64, alebo za vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania v zmysle článku 5 ods. 1 písm. a) tejto smernice, teda bez spracovania surovín na hmotný tovar pomocou štandardizovaného postupu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, body 30 až 32, a zo 16. septembra 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, bod 39).

34 Z vyššie uvedeného vyplýva, že s výhradou overenia, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, vzhľadom na to, že zahrievaný tabak, o ktorý ide vo veci samej, spadá pod pojem „tabak na fajčenie“ v zmysle článku 5 ods. 1 písm. a) a b) smernice 2011/64, je ako tabakový výrobok v rozsahu pôsobnosti tejto smernice tovarom podliehajúcim spotrebnej dani v zmysle článku 1 ods. 1 smernice 2008/118. Ako taký preto môže podliehať „ďalšej nepriamej dani vyberanej na osobitné účely“ v zmysle článku 1 ods. 2 tejto smernice.

35 V súlade s týmto posledným ustanovením v spojení s odôvodnením 4 smernice 2008/118 sa táto ďalšia nepriama daň môže vyberať z tovarov podliehajúcich spotrebnej dani len pri splnení dvoch podmienok. Po prvé sa musí vyberať na „osobitné účely“ a po druhé musí byť v súlade s daňovými pravidlami Únie uplatniteľnými pre spotrebné dane alebo pre DPH, pokiaľ ide o určenie daňového základu, ako aj o výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane.

36 Obidve tieto podmienky, ktorých cieľom je vyhnúť sa ďalším nepriamym daniam, ktoré by neoprávnene bránili obchodu, majú, ako to vyplýva zo samotného znenia článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, kumulatívnu povahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-434/97, EU:C:2000:98, bod 26, ako aj uznesenie zo 7. februára 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, body 21 a 22).

37 Pokiaľ ide o prvú z uvedených podmienok, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že „osobitný účel“ v zmysle tohto ustanovenia nesmie byť čisto rozpočtový. Avšak vzhľadom na to, že každá daň nevyhnutne sleduje rozpočtový účel, táto okolnosť sama osebe nemôže vylúčiť možnosť, že ďalšia daň môže mať aj osobitný účel v zmysle tohto ustanovenia, inak by toto ustanovenie bolo pozbavené akéhokoľvek užitočného účinku (rozsudky z 27. februára 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, body 23 a 27, ako aj z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, body 38 a 39).

38 Ďalšiu daň z tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, ktorej výnos nepodlieha vopred stanovenému určeniu, možno teda považovať za daň vyberanú na osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 iba v prípade, že je štruktúra tejto dane, najmä pokiaľ ide o tovar, na ktorý sa poplatok vzťahuje, alebo jej sadzbu, navrhnutý tak, že ovplyvňuje správanie daňovníkov spôsobom umožňujúcim zohľadnenie uvedeného osobitného účelu, napríklad vysokým spoplatnením dotknutých výrobkov s cieľom odradenia od ich spotreby (rozsudky z 27. februára 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, bod 32, a z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 42).

39 V prejednávanej veci treba poznamenať, že osobitný účel, ktorý uviedol vnútroštátny súd, a to ochrana zdravia, je tiež jedným z cieľov sledovaných smernicou 2011/64, ktoré sú uvedené v odôvodnení 2 tejto smernice. Samotná skutočnosť, že zdanenie má okrem rozpočtového účelu slúžiť aj na zabezpečenie vysokej úrovne ochrany zdravia, čo je všeobecný cieľ, ktorý tiež sleduje smernica 2011/64, však nemôže okamžite vylúčiť existenciu „osobitného účelu“ v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118.

40 Ako totiž generálny advokát v podstate uviedol v bode 56 svojich návrhov, napriek tejto totožnosti cieľov môže existovať „osobitný účel“ v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, pokiaľ je cieľom ďalšej dane uloženej na tovar podliehajúci spotrebnej dani vyššie zdanenie dotknutého tovaru, aby sa jeho konečné zdanenie priblížilo konečnému zdaneniu iných porovnateľných tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, s konečným cieľom odradiť od jeho spotreby.

41 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že cieľom predmetnej dodatočnej dane je priblížiť zdaňovanie zahrievaného tabaku so zdaňovaním cigariet. Úpravou daňového režimu zahrievaného tabaku je teda osobitným účelom tejto dane odradiť spotrebiteľov závislých od nikotínu od toho, aby z cigariet prechádzali na zahrievaný tabak, o ktorý ide vo veci samej, keďže aj tento posledný uvedený tabak je zdraviu škodlivý.

42 Pokiaľ ide o druhú podmienku týkajúcu sa súladu dodatočnej dane, o akú ide vo veci samej, s pravidlami Únie v oblasti zdaňovania, ktoré sa uplatňujú na spotrebnú daň alebo DPH, pokiaľ ide o určenie daňového základu, ako aj o výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, treba pripomenúť, že článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 nevyžaduje, aby členské štáty dodržiavali všetky tieto pravidlá. Stačí, aby ďalšie nepriame dane vyberané na osobitné účely boli v týchto bodoch v súlade so všeobecným systémom pravidiel Únie uplatniteľných pre spotrebnú daň alebo DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-434/97, EU:C:2000:98, body 23, 24 a 27, ako aj z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, bod 47).

43 V tejto súvislosti treba na jednej strane uviesť, že článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2011/64 povoľuje zásadu „zmiešanej spotrebnej dane“ pozostávajúcej z percentuálnej zložky a špecifickej zložky, ktorá je stanovená v článku 14 ods. 1 písm. b) tak, že ju možno vyjadriť ako „sumu dane na kilogram alebo v prípade cigár a cigariek na počet kusov“. Na druhej strane článok 14 ods. 2

písm. c) tejto smernice stanovuje, že celková spotrebná daň (špecifická a/alebo percentuálna okrem DPH), vyjadrená ako percento, alebo ako suma na kilogram alebo na počet kusov, je prinajmenšom „pre iný tabak na fajčenie 20 % maloobchodnej ceny vrátane všetkých daní alebo 22 [eur] na jeden kilogram“.

44 Aj keby z týchto ustanovení vyplývalo, že zmiešaná spotrebná daň môže kombinovať percentuálnu zložku len s jednou „špecifickou zložkou“, predmetná dodatočná daň nie je výsledkom kombinácie percentuálnej zložky s dvoma „špecifickými zložkami“. Ako zdôraznila nemecká vláda na pojednávaní, vyplýva naopak z odpočítania sumy vypočítanej na základe kusov od sumy vypočítanej na základe váhy.

45 Z toho vyplýva, že druhá podmienka stanovená v článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 na to, aby sa dodatočná daň, o akú ide vo veci samej, mohla kvalifikovať ako „ďalšia nepriama daň na osobitné účely na tovary podliehajúce spotrebnej dani“, je splnená.

46 Pokiaľ ide okrem toho o prípadné rozlišovanie, ktoré by bolo zavedené predmetnou dodatočnou daňou medzi výrobkami patriacimi do skupiny „iný tabak na fajčenie“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. c) smernice 2011/64 v rozpore s článkom 14 ods. 3 tejto smernice, treba zdôrazniť, ako to urobil generálny advokát v bode 65 svojich návrhov, že cieľom pravidiel stanovených v tomto článku 14 ods. 3 je zabezpečiť, aby nedochádzalo k diskriminačnému daňovému zaobchádzaniu s výrobkami, ktorých základné vlastnosti a spôsob spotreby sú, ak nie rovnaké, tak aspoň porovnateľné.

47 Ako bolo pritom zdôraznené v bode 30 tohto rozsudku, kategória tabaku označená ako „iný tabak na fajčenie“ je zostatkovou kategóriou, ktorú nemožno vykladať reštriktívne (rozsudok zo 6. apríla 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, bod 24). V dôsledku toho, ako uviedol generálny advokát v bode 66 svojich návrhov, táto kategória nevyhnutne zahŕňa heterogénne výrobky, ktorých charakteristiky výroby a spôsob použitia sa líšia a ktoré sú rôznorodejšie než tie, ktoré sú zahrnuté v ďalších dvoch kategóriách, v ktorých sú výrobky výslovne určené, a to „cigarety“ a „cigary a cigarky“. Za takýchto okolností by požiadavka rovnakého daňového zaobchádzania pre všetky výrobky patriace do tejto zostatkovej kategórie pravdepodobne sama osebe mohla viesť k diskriminácii a narušeniu hospodárskej súťaže medzi tabakovými výrobkami patriacimi do rovnakej skupiny, čo by bolo v rozpore s cieľmi sledovanými smernicou 2011/64, ako sú pripomenuté v jej odôvodnení 9.

48 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na prvú prejudiciálnu otázku treba odpovedať tak, že článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „ďalšia nepriama daň vyberaná na osobitné účely z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani“ zahŕňa dodatočnú daň zo zahrievaného tabaku, ktorej výška predstavuje 80 % sumy spotrebnej dane na cigarety po odpočítaní sumy spotrebnej dane na tento zahrievaný tabak.

O druhej a tretej otázke

49 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku.

O trovách

50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 1 ods. 2 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS

sa má vykladať v tom zmysle, že:

pojem „ďalšia nepriama daň vyberaná na osobitné účely z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani“ zahŕňa dodatočnú daň zo zahrievaného tabaku, ktorej výška predstavuje 80 % sumy spotrebnej dane na cigarety po odpočítaní sumy spotrebnej dane na tento zahrievaný tabak.

Podpisy