Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

14 март 2024 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Общ режим на облагане с акциз — Директива 2008/118/ЕО — Член 1, параграф 2 — Допълнителни косвени данъци върху акцизните стоки — Условия за налагане — Специално предназначение на данъка — Акцизи върху обработения тютюн — Директива 2011/64/ЕС — Член 14 — Данъчни правила — Спазване на тези правила чрез допълнителните косвени данъци върху акцизните стоки — Нагреваем тютюн — Национална правна уредба, която предвижда за този тютюн структура и данъчна ставка, различни от приложимите за категорията „други тютюни за пушене“

По дело C-336/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Дюселдорф (Финансов съд Дюселдорф, Германия), с акт от 29 април 2022 г., постъпил в Съда на 23 май 2022 г., в рамките на производство по дело

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

срещу

Hauptzollamt Bielefeld,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: K. Jürimäe, председател на състав, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от трети състав, N. Piçarra (докладчик), N. Jääskinen и M. Gavalec, съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: D. Dittert, началник на отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 юни 2023 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, от Д. Атанасова и C. Salder, Rechtsanwälte,

* Език на производството: немски.

– за германското правителство, от J. Möller, R. Kanitz и N. Scheffel, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от A. C. Becker и M. Björkland, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 септември 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12), както и на член 14, параграф 1, първа алинея, буква б), параграф 2, първа алинея, буква в) и параграф 3 от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „f6“) и Hauptzollamt Bielefeld (главна митническа служба Билефелд, Германия) относно правомерността на приложимия от 1 януари 2022 г. допълнителен данък към акциза върху произвеждания от това дружество нагреваем тютюн.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/118

3 Съображение 4 от Директива 2008/118, отменена и заменена с Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз (ОВ L 58, 2020 г., стр. 4), но която е приложима ratione temporis към спора по главното производство, е предвиждало:

„Акцизните стоки могат да бъдат предмет на други косвени данъци за специфични цели. В тези случаи обаче, както и за да не се излага на риск полезният ефект на нормативната уредба на Общността, свързана с косвените данъци, държавите членки следва да съблюдават някои съществени елементи от [тази] уредба“.

4 Член 1 от посочената директива е гласял:

„1. Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

[…]

в) тютюневи изделия, обхванати от [Директива 2011/64].

2. Държавите членки могат да налагат по отношение на акцизните стоки допълнителни косвени данъци със специално предназначение, при условие че тези данъци са в съответствие с данъчните правила на Общността, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност [(ДДС)] при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци.

[…]“.

Директива 2011/64

5 Съображения 2 и 9 от Директива 2011/64 гласят:

„(2) Данъчното законодателство на [Европейския съюз] по отношение на тютюневите изделия е необходимо да гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар и в същото време да осигури високо равнище на закрила на човешкото здраве […]

[…]

(9) Относно акцизите хармонизирането на структурите трябва да има за резултат, по-специално, конкуренцията между различните категории обработен тютюн, принадлежащи към една и съща група, която да не се нарушава от облагането с данъка […]“.

6 Член 1 от тази директива гласи:

„Настоящата директива установява основните принципи за хармонизацията на структурата и ставките на акциза, на които държавите членки подлагат обработения тютюн“.

7 Член 2 от посочената директива има следното съдържание:

„1. За целите на настоящата директива обработен тютюн означава:

а) цигари;

б) пури и пурети;

в) тютюн за пушене:
i) фино нарязан тютюн за свиване на цигари;
ii) друг тютюн за пушене.

2. Изделия, съставени [изцяло или] частично от вещества, различни от тютюн, но иначе отговарящи на критериите, посочени в член 3 или член 5, параграф 1, се третират като цигари и тютюн за пушене.

[…]“.

8 Член 5, параграф 1 от същата директива предвижда:

„За целите на настоящата директива тютюн за пушене означава:

а) тютюн, който е нарязан или раздробен по друг начин, усукан или пресован на плочки и може да се пуши в този вид, без да е необходима допълнителна индустриална обработка;

б) отпадъци от тютюн, пригодени за продажба на дребно, които могат да се пушат и не попадат в обхвата на член 3 и член 4, параграф 1. […]“.

9 Съгласно член 14 от Директива 2011/64:

„1. Държавите членки прилагат акциз, който може да бъде:

а) или ad valorem акциз, изчислен на основата на максималната продажна цена на дребно на всеки продукт […]; или

б) специфичен акциз, изразен като сума за килограм или в случай на пури и пурети — алтернативно, за определен брой единици; или

в) комбинация от двете, като се съчетава ad valorem елемент и специфичен елемент.

В случаите, в които акцизът е или ad valorem, или смесен, държавите членки могат да определят минимална сума акциз.

2. Общият акциз (специфичен акциз и/или ad valorem акциз с изключение на ДДС), изразен като процент, като сума за килограм или за определен брой единици, най-малкото е равен на ставките или минималните суми, установени за:

а) за пури или пурети: 5 % от продажната цена на дребно, включваща всички данъци, или 12 [евро] за 1 000 къса или за килограм;

б) ситно нарязан тютюн за пушене, предназначен за свиването на цигари: 40 % от среднопретеглената продажна цена на дребно на освободения за потребление фино нарязан тютюн за пушене, предназначен за свиване на цигари, или 40 [евро] за килограм;

в) други тютюни за пушене: 20 % от продажната цена на дребно, включваща всички данъци, или 22 [евро] за килограм.

[…]

3. Ставките или сумите, посочени в параграфи 1 и 2, се прилагат за всички продукти, които принадлежат към групата на обработения тютюн, без да се прави разлика по отношение на качеството, представянето, произхода на продуктите, използваните материали, характеристиките на предприятията или на други критерии в рамките на всяка група.

[…]“.

Германското право

10 Tabaksteuergesetz (Закон за данъка върху тютюна) от 15 юли 2009 г. (BGBl. 2009 I, стр. 1870), изменен със Закон от 10 август 2021 г. (BGBl. 2021 I, стр. 3411) (наричан по-нататък „TabStG“), гласи в член 1:

„(1) Обработен тютюн, нагреваем тютюн и тютюн за водна лула се облагат с данък върху тютюна, [който] е акциз по смисъла на Abgabenordnung (Данъчен кодекс).

(2) Обработен тютюн са:

1. пури или пурети […]

   […]

2. цигари

   […]

3. тютюнът за пушене (фино нарязан или тютюн за лула): нарязан или раздробен по всякакъв друг начин, разтеглен или пресован на плочи, който е годен за пушене, без да трябва предварително да претърпи друга промишлена преработка.

(2a) Нагреваем тютюн по смисъла на този закон е тютюн за пушене, разфасован на отделни късове, който може да се консумира чрез вдишване на образуван в устройство аерозол или дим.

[…]“.

11 Член 1a от TabStG, озаглавен „Нагреваем тютюн, тютюн за водна лула“, предвижда:

„Освен ако не е предвидено друго, разпоредбите на този закон, отнасящи се за тютюна за пушене, както и правилата за изпълнение, приети към него, се прилагат и за нагреваемия тютюн и тютюна за водна лула“.

12 Член 2 от този закон гласи следното:

„(1) Размерът на данъка:

1. за цигари

[…]

b) за периода от 1 януари 2022 г. до 31 декември 2022 г. е 10,88 цента за къс и 19,84 % от продажната цена на дребно, но не по-малко от 22,276 цента за къс, след приспадане на [ДДС] върху продажната цена на дребно на облагаемите цигари;

[…]

4. за тютюн за лула

[…]

b) за периода от 1 януари 2022 г. до 31 декември 2022 г. е 15,66 евро за килограм и 13,13 % от продажната цена на дребно, но не по-малко от 24,00 евро за килограм;

5. за нагреваем тютюн данъкът е предвиденият в точка 4, заедно с допълнителен данък в размер на 80 % от сумата на данъка, посочен в точка 1, след приспадане на сумата на данъка, посочен в точка 4. За целите на изчислението съгласно точка 1 всеки тютюн за пушене, разфасован на отделни късове, съответства на една цигара;

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13 f6 произвежда цилиндрични тела от нагреваем тютюн, които се слагат в нагряващо устройство на батерии. Тези цилиндрични тела са увити в ламинирана хартия с алуминиево покритие, така че да не могат да се запалят или да изгорят в това устройство. Нагряват се с електрическа енергия под температурата си на горене и по този начин се образува аерозол, съдържащ никотин, който се вдишва от потребителите подобно на традиционния тютюнев дим, през мундщук.

14 До 31 декември 2021 г. в Германия нагреваемите цилиндрични тела от тютюн се облагат само с данъчната ставка върху тютюна, която се прилага за тютюна за лула. Член 2, параграф 1, точка 5 от TabStG обаче предвижда, че считано от 1 януари 2022 г., освен този акциз нагреваемият тютюн се облага и с допълнителен данък. Този допълнителен данък е в размер на 80 % от размера на акциза върху цигарите след приспадане на размера на акциза върху тютюна за лула (наричан по-нататък „разглежданият допълнителен данък“).

15 На 2 декември 2021 г. f6 подава до главната митническа служба в Билефелд данъчна декларация, в която е определен размерът на подлежащия на плащане допълнителен данък върху нагреваемия тютюн, като за тази цел е използвана данъчната тарифа, която е в сила от 1 януари 2022 г. Този размер съответства, за сумата от 2 181,02 евро, на акциза, приложим съгласно член 2, параграф 1, точка 5, първа част, от TabStG, а за сумата от 4 100,44 евро — на разглеждания допълнителен данък, предвиден във втората част на тази разпоредба. След това f6 обжалва тази данъчна декларация пред Finanzgericht Дюселдорф (Финансов съд Дюселдорф, Германия), запитващата юрисдикция, като твърди, че допълнителният данък е незаконосъобразен, по-специално предвид член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

16 В подкрепа на жалбата си f6 изтъква, на първо място, че тъй като не отговаря на предвидените в тази разпоредба условия, разглежданият допълнителен данък не представлява „допълнителен косвен данък“, разрешен с посочената разпоредба. На второ място, подобен данък нарушавал член 14, параграф 3 от Директива 2011/64, тъй като третирал нагреваемия тютюн различно от другите тютюни за пушене, към които спада. На трето място, разглежданият допълнителен данък нарушавал и разпоредбите на член 14, параграф 1, първа алинея, буква б) във връзка с параграф 2, първа алинея, буква в) от тази директива, тъй като при изчисляването му се вземат предвид не само теглото на продукта, но и броят единици от този продукт.

17 Главната митническа служба в Билефелд поддържа, че налагането на разглеждания допълнителен данък е в съответствие с разпоредбите на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118. Според нея този данък, от една страна, е наложен със специално предназначение, а именно, да намали потреблението на вреден за здравето никотин, като обложи нагреваемия тютюн по аналогичен на цигарите начин. От друга страна, като национален акциз, който не е хармонизиран, посоченият данък не трябвало да отговаря на всички изисквания по член 14 от Директива 2011/64.

18 Понеже счита, че нагреваемият тютюн трябва да се квалифицира като „тютюн за пушене“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в), подточка ii) от Директива 2011/64 и че следователно, като обработен тютюн представлява „акцизна стока“ по смисъла на член 1, параграф 1, буква в) от Директива 2008/118, запитващата юрисдикция се съмнява дали разглежданият допълнителен данък е в съответствие с член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

19 Тази юрисдикция по същество иска да установи дали посоченият данък представлява „допълнителен косвен данък“ по смисъла на последната разпоредба, или трябва да се счита за обикновено увеличение на акциза върху нагреваемия тютюн, в противоречие с посочената разпоредба. Тя отбелязва, че целта на разглеждания допълнителен данък е бюджетна, тъй като генерираните от него данъчни приходи се внасят в общия бюджет на германската федерална държава, без непременно да са предназначени за закрила на здравето. При всички положения запитващата юрисдикция иска да се установи дали целта на разглеждания допълнителен данък, която според нея е намаляване на потреблението на вреден за здравето никотин, е достатъчна, за да бъде квалифицирана като „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

20 Освен това, запитващата юрисдикция иска да установи дали събирането на допълнителен данък върху нагреваемия тютюн противоречи на член 14, параграф 3 от Директива 2011/64, тъй като този вид тютюн за пушене в крайна сметка е обложен с по-висок данък от другите видове тютюн за пушене, с което се създава неравно третиране в рамките на категорията „други тютюни за пушене“, посочена в член 14, параграф 2, буква в) от тази директива.

21 Тя поставя и въпроса дали данъчната основа на разглеждания допълнителен данък съответства на член 14, параграф 1, първа алинея, буква б) и параграф 2, първа алинея, буква в) на Директива 2011/64, тъй като един от компонентите на тази данъчна основа е изразен, с оглед на правилата, приложими към акциза върху цигарите, не въз основа на теглото на нагреваемия тютюн, а въз основа на броя единици от този продукт.

22 При тези условия Finanzgericht Дюселдорф (Финансов съд Дюселдорф) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 1, параграф 2 от Директива [2008/118] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба […] относно налагането на данък върху тютюна за нагреваем тютюн, която, що се отнася до изчисляването на данъчното задължение, предвижда, че освен данъчната ставка за тютюн за лула, се налага допълнителен данък в размер на 80 процента от сумата на данъка за цигари, след приспадане на сумата на данъка за тютюн за лула?

2) Ако допълнителният данък върху нагреваем тютюн не е наложен по отношение на акцизните стоки допълнителен косвен данък със специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 [,] трябва ли член 14, параграф 3 от Директива [2011/64] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба […] относно налагането на данък върху тютюна за нагреваем тютюн, която, що се отнася до изчисляването на данъчното задължение, предвижда, че освен данъчната ставка за тютюн за лула, се налага допълнителен данък в размер на 80 процента от сумата на данъка за цигари, след приспадане на сумата на данъка за тютюн за лула?

3) Ако допълнителният данък върху нагреваем тютюн не е наложен по отношение на акцизните стоки допълнителен косвен данък със специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118[,] трябва ли член 14, параграф 1, първа алинея, буква б) и параграф 2, първа алинея, буква в) от Директива [2011/64] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба […] относно налагането на данък върху тютюна за нагреваем тютюн, която, що се отнася до изчисляването на данъчното задължение, предвижда, че то се определя съгласно ad valorem ставка на данъка и специфична ставка на данъка според теглото и броя единици цилиндрични тела от тютюн?“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

23 С молба, подадена в секретариата на Съда на 10 октомври 2023 г. след представяне на заключението на генералния адвокат, f6 иска възобновяване на устната фаза на производството на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда.

24 В подкрепа на своето искане f6 по същество посочва, че заключението на генералния адвокат съдържа доводи, които не са били обсъдени от страните. От една страна, генералният адвокат се отклонил от изложените от запитващата юрисдикция фактически контекст и тълкуване на националното право. От друга страна, той не взел предвид практиката на Съда и предложил тълкуване contra legem на член 14, параграф 3 на Директива 2011/64.

25 Следва да се припомни от една страна, че Статутът на Съда на Европейския съюз и Процедурният правилник не предвиждат възможност за заинтересованите субекти по член 23 от този статут да представят становища в отговор на представеното от генералния адвокат заключение. От друга страна, съгласно член 252, втора алинея ДФЕС генералният адвокат представя публично, при пълна безпристрастност и независимост, мотивирани заключения по делата, за които съгласно Статута на Съда на Европейския съюз се изисква неговото произнасяне. Съдът не е обвързан нито от това заключение, нито от изложените от генералния адвокат мотиви към него. Поради това несъгласието на заинтересован субект със заключението на генералния адвокат не може само по себе си да бъде основание за възобновяване на устната фаза на производството, независимо какви са разгледаните в заключението въпроси (решение от 6 октомври 2021 г., W.Ż. (Колегия за извънреден контрол и публични въпроси на Върховния съд — Назначаване) C-487/19, EU:C:2021:798, т. 62 и 63 и цитираната съдебна практика).

26 Независимо от това, във всеки един момент след изслушване на генералния адвокат Съдът може да постанови възобновяване на устната фаза на производството в съответствие с член 83 от Процедурния правилник, по-специално когато счита, че делото не е напълно

изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от заинтересованите субекти.

27 В настоящия случай обаче Съдът разполага с всички необходими данни, за да се произнесе, и в искането си за възобновяване на устната фаза на настоящото дело f6 изобщо не е доказало, че делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от заинтересованите субекти. Освен това посоченото искане не съдържа никакъв нов факт от решаващо значение за решението на Съда по това дело. При това положение след изслушване на генералния адвокат Съдът преценява, че няма основание да разпореди възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

28 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „допълнителен косвен данък, наложен със специално предназначение по отношение на акцизна стока“, обхваща допълнителен данък върху нагреваемия тютюн, който възлиза на 80 % от размера на акциза върху цигарите, след приспадане на размера на акциза върху този нагреваем тютюн.

29 В самото начало трябва да се определи дали нагреваемият тютюн попада в приложното поле на Директива 2008/118 като „акцизна стока“ по смисъла на член 1, параграф 1 от нея, и по-конкретно, дали е част, в съответствие с буква в) от тази разпоредба, от „тютюневи[те] изделия, обхванати от [Директива 2011/64]“ (обработен тютюн), тъй като последната директива не споменава нагреваемия тютюн.

30 Член 2, параграф 1 от Директива 2011/64 квалифицира като „обработен тютюн“ цигарите, пурите и пуретите, както и тютюна за пушене. Последната категория включва, от една страна, фино нарязания тютюн за свиване на цигари, и от друга страна, остатъчна категория „друг тютюн за пушене“. Съгласно член 2, параграф 2 изделия, съставени изцяло или частично от вещества, различни от тютюн, но иначе отговарящи на критериите, посочени в член 5, параграф 1, се третират като цигари и тютюн за пушене.

31 Член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 определя „тютюна за пушене“ като тютюн, който трябва да е нарязан или раздробен по друг начин, усукан или пресован на плочки и може да се пуши в този вид, без да е необходима допълнителна индустриална обработка, като тези две условия са кумулативни (решения от 6 април 2017 г., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, т. 25, и от 16 септември 2020 г., Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, т. 36). Член 5, параграф 1, буква б) от тази директива гласи, че тютюнът за пушене може да се състои и от „отпадъци от тютюн, пригодени за продажба на дребно“, различни от тези, които попадат в обхвата на определението за цигари, посочено в член 3 от тази директива, и това за пури или пурети, посочено член 4, параграф 1 от същата директива, като освен това тези отпадъци трябва да могат да се пушат.

32 Що се отнася до първото условие, предвидено във всяка от разпоредбите, посочени в предходния параграф на настоящото решение, от акта за преюдициално запитване става ясно, че разглежданият в главното производство нагреваем тютюн се състои от пресован тютюн, произведен от тютюнев прах. Следователно нагреваемият тютюн, изглежда, се състои или от „нарязан“ или „раздробен“ по друг начин тютюн по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 или от „отпадъци от тютюн, пригодени за продажба на дребно“ по смисъла на член 5, параграф 1, буква б) от нея.

33 Що се отнася до второто условие, съдържащо се в същите разпоредби, от акта за преюдициално запитване е видно, че когато се нагрява с електрическа енергия, разглежданият в главното производство нагреваем тютюн произвежда аерозол, вдишван от потребителя, поради което може да се приеме, че този тютюн може да се пуши по смисъла на член 5, параграф 1, буква б) от Директива 2011/64 или че може да се пуши, без да е необходима допълнителна индустриална обработка по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) от тази директива, тоест без обработка посредством стандартизиран процес на суровини в материални блага (вж. в този смисъл решения от 6 април 2017 г., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, т. 30—32, и от 16 септември 2020 г., Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, т. 39).

34 От изложеното по-горе следва че, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които трябва да извърши, при положение че попада в обхвата на понятието „тютюн за пушене“ по смисъла на член 5, параграф 1, букви а) и б) от Директива 2011/64, като обхванат от тази директива обработен тютюн, разглежданият в главното производство нагреваем тютюн е акцизна стока по смисъла на член 1, параграф 1 от Директива 2008/118. Следователно в това си качество той може да бъде обложен с „допълнителен косвен данък, наложен със специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от тази директива.

35 Съгласно последната разпоредба, разглеждана във връзка със съображение 4 от Директива 2008/118, този допълнителен косвен данък може да бъде наложен по отношение на акцизни стоки само при две условия. От една страна, той трябва да е наложен „със специално предназначение“, и от друга страна, трябва да е в съответствие с данъчните правила на Съюза, приложими по отношение на акцизите или ДДС при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка.

36 Както следва от самия текст на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, тези две условия, които целят да се избегне неоснователното препятстване на търговията чрез налагане на допълнителни косвени данъци, имат кумулативен характер (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2000 г., Комисия/Франция, C-434/97, EU:C:2000:98, т. 26, определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 21 и 22).

37 Що се отнася до първото от посочените условия, от практиката на Съда следва, че „специалното предназначение“ по смисъла на тази разпоредба не трябва да бъде с изцяло бюджетен характер. При положение обаче, че всеки данък непременно има бюджетна цел само по себе си това обстоятелство не може да изключи възможността допълнителен данък да има и специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, като в противен случай тя би била лишена от полезно действие (решение от 27 февруари 2014 г., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, т. 23 и 27, и от 22 юни 2023 г., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, т. 38 и 39).

38 Така може да се приеме, че допълнителен данък върху акцизни стоки, чиито постъпления не са с предварително определено предназначение, има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 само ако е бил създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или ставката — така че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който позволява изпълнението на посоченото специално предназначение, например чрез налагане на високи данъци върху съответните стоки, за да се възпре тяхното потребление (решения от 27 февруари 2014 г. Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, т. 32, и от 22 юни 2023 г., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, т. 42).

39 В случая следва да се констатира, че посоченото от запитващата юрисдикция специално предназначение, а именно закрила на здравето, също е сред преследваните с Директива 2011/64 цели, посочени в съображение 2 от нея. Все пак само по себе си обстоятелството, че освен да обслужва бюджетна цел, данъкът е предназначен да осигури високо равнище на закрила на здравето — обща цел, преследвана и с Директива 2011/64 — също не може от самото начало да изключи наличието на „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

40 Всъщност, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 56 от заключението си, въпреки тази идентичност на целите може да има „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, когато допълнителният данък върху акцизна стока цели да обложи по-високо съответната стока, така че окончателното ѝ облагане да се доближи до това на други сходни акцизни стоки, с крайната цел да се предотврати тяхното потребление.

41 От акта за преюдициално запитване е видно, че целта на разглеждания допълнителен данък е да доближи данъчното облагане на нагреваемия тютюн до това на цигарите. Ето защо специфичното предназначение на този данък е да възпре, чрез адаптиране на данъчния режим за нагреваемия тютюн, зависимите от никотина потребители да заменят цигарите с нагреваем тютюн, тъй като той също е вреден за здравето.

42 Що се отнася до второто условие, а именно, съответствието на допълнителен данък като разглеждания в главното производство с данъчните правила на Съюза, приложими по отношение на акцизите или ДДС при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, следва да се припомни, че член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 не изисква от държавите членки да спазват всички тези правила. Достатъчно е допълнителните косвени данъци със специално предназначение да съответстват по тези въпроси на общия разум на правилата на Съюза, приложими за акциза или ДДС (вж. в този смисъл решения от 24 февруари 2000 г., Комисия/Франция, C-434/97, EU:C:2000:98, т. 23, 24 и 27, и от 9 март 2000 г., EKW и Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, т. 47).

43 В това отношение е важно да се отбележи, от една страна, че член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2011/64 допуска принципа на „смесен акциз“, включващ ad valorem елемент и специфичен елемент, който, предвид член 14, параграф 1, буква б) може да се изразява като „като сума за килограм или в случай на пури и пурети — алтернативно, за определен брой единици“. От друга страна, член 14, параграф 2, буква в) от тази директива уточнява, че общият акциз (специфичен акциз и/или ad valorem акциз с изключение на ДДС), изразен в

процент, като сума за килограм или за определен брой единици, е най-малкото равен на ставките, установени за „други тютюни за пушене [на] 20 % от продажната цена на дребно, включваща всички данъци, или [на] 22 [евро] за килограм“.

44 Дори ако от тези разпоредби следва, че смесеният акциз може да комбинира ad valorem елемент само с един „специфичен елемент“, разглежданият допълнителен данък не е резултат от комбинация на ad valorem елемент с два „специфични елемента“. Напротив, както подчертава германското правителство в съдебното заседание, той е резултат от приспадането на сума, изчислена въз основа на единици, от сума, изчислена въз основа на теглото.

45 От това следва, че второто условие, наложено с член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, за да може допълнителен данък като разглеждания в главното производство да се квалифицира като „допълнителен косвен данък със специално предназначение по отношение на акцизни стоки“, е изпълнено.

46 Освен това, що се отнася до въведеното с разглеждания допълнителен данък евентуално разграничение — в нарушение на член 14, параграф 3 от Директива 2011/64 — между продуктите, които принадлежат към групата на „други тютюни за пушене“ по смисъла на член 14, параграф 2, буква в) от същата директива, следва да се подчертае, както прави генералният адвокат в точка 65 от заключението си, че целта на установените с член 14, параграф 3 правила е да гарантира, че няма да има дискриминационно данъчно третиране между продукти, чиито основни характеристики и начин на потребление са, ако не идентични, най-малкото сходни.

47 Както бе припомнено в точка 30 от настоящото решение обаче, категорията тютюни, определени като „други тютюни за пушене“, е остатъчна категория, която не би могла да се тълкува ограничително (решение от 6 април 2017 г., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, т. 24). Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 66 от заключението си, тази категория задължително включва разнородни изделия, чиито производствени характеристики и начин на потребление варират, и които са по-разнообразни от включените в другите две категории, в които изделията са изрично посочени, а именно „цигари“ и „пури и пурети“. При тези обстоятелства самото изискване за еднакво данъчно третиране на всички продукти, които принадлежат към тази остатъчна категория, би могло да създаде дискриминация и да наруши конкуренцията между тютюневи изделия, които принадлежат към една и съща група, в противоречие с целите на Директива 2011/64, припомнени в съображение 9 от нея.

48 Видно от изложеното по-горе, на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „допълнителен косвен данък, наложен със специално предназначение по отношение на акцизна стока“, обхваща допълнителен данък върху нагреваемия тютюн, който възлиза на 80 % от размера на акциза върху цигарите, след приспадане на размера на акциза върху този нагреваем тютюн.

По втория и третия въпрос

49 Предвид отговора на първия въпрос не следва да се дава отговор на втория и третия въпрос.

По съдебните разноски

50 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 1, параграф 2 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО

трябва да се тълкува в смисъл, че

понятието „допълнителен косвен данък, наложен със специално предназначение по отношение на акцизна стока“, обхваща допълнителен данък върху нагреваемия тютюн, който възлиза на 80 % от размера на акциза върху цигарите, след приспадане на размера на акциза върху този нагреваем тютюн.

Подписи