Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. marca 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Splošni režim za trošarino – Direktiva 2008/118/ES – Člen 1(2) – Drugi posredni davki na trošarinsko blago – Pogoji pobiranja – Posebni namen davka – Trošarine za tobačne izdelke – Direktiva 2011/64/ES – Člen 14 – Pravila obdavčitve – Skladnost drugih posrednih davkov na trošarinsko blago s temi pravili – Tobak za segrevanje – Nacionalna ureditev, ki za ta tobak določa drugačno strukturo in stopnjo obdavčitve kot za kategorijo ‚drug tobak za kajenje‘“

V zadevi C-336/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija) z odločbo z dne 29. aprila 2022, ki je na Sodišče prispela 23. maja 2022, v postopku

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

proti

Hauptzollamt Bielefeld,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika tretjega senata, N. Piçarra (poročevalec), N. Jääskinen in M. Gavalec, sodniki,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: D. Dittert, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. junija 2023,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG D. Atanasova in C. Salder, Rechtsanwälte,

– za nemško vlado J. Möller, R. Kanitz in N. Scheffel, agenti,

– za Evropsko komisijo A. C. Becker in M. Björkland, agenta,

* Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. septembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12) ter člena 14(1), prvi pododstavek, točka (b), (2), prvi pododstavek, točka (c), in (3) Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (UL 2011, L 176, str. 24).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: f6) in Hauptzollamt Bielefeld (glavni carinski urad v Bielefeldu, Nemčija) glede zakonitosti dodatnega davka poleg trošarine, ki se od 1. januarja 2022 uporablja za tobak za segrevanje, ki ga proizvaja ta družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

3 V uvodni izjavi 4 Direktive 2008/118, ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta (EU) 2020/262 z dne 19. decembra 2019 o določitvi splošnega režima za trošarino (UL 2020, L 58, str. 4), vendar se *ratione temporis* uporablja za spor o glavni stvari, je bilo navedeno:

„Trošarinsko blago je lahko obdavčeno z drugimi posrednimi davki za posebne namene. Da pa ne bi ogrozili koristnih učinkov pravil Skupnosti glede posrednih davkov, bi morale v takih primerih države članice izpolnjevati nekatere bistvene elemente navedenih pravil.“

4 Člen 1 te direktive je določal:

„1. Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu ‚trošarinsko blago‘):

[…]

(c) tobačni izdelki, zajeti v [Direktivi 2011/64].

2. Države članice lahko pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene, če so ti davki skladni z davčnimi pravili Skupnosti, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost [(DDV)], glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, ta pravila pa ne vključujejo določb o oprostitvah.

[…]“

Direktiva 2011/64

5 V uvodnih izjavah 2 in 9 Direktive 2011/64 je navedeno:

„(2) Davčna zakonodaja [Evropske u]nije o tobačnih izdelkih mora zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga in hkrati visoke ravni varovanja zdravja […]

[…]

(9) Kar zadeva trošarine mora uskladitev struktur imeti za posledico konkurenco med različnimi kategorijami tobačnih izdelkov iz iste skupine, ki naj je obračunavanje davkov ne izkrivlja […].“

6 Člen 1 te direktive določa:

„Ta direktiva določa splošna načela za uskladitev strukture in stopenj trošarine, s katero države članice obdavčijo tobačne izdelke.“

7 Člen 2 navedene direktive določa:

„1. Za namene te direktive so tobačni izdelki:

(a) cigarete;

(b) cigare in cigarilosi;

(c) tobak za kajenje:
(i) drobno rezan tobak za zvijanje cigaret;
(ii) drug tobak za kajenje.

2. Izdelki, ki v celoti ali deloma vsebujejo snovi, ki niso tobak, sicer pa so v skladu z merili iz člena 3 ali člena 5(1), se obravnavajo kot cigarete in tobak za kajenje.

[…]“

8 Člen 5(1) iste direktive določa:

„Za namene te direktive je tobak za kajenje:

(a) tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose in ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave;

(b) tobačni odpadek, dan v drobno prodajo, ki se lahko kadi in ni vključen v člena 3 in 4(1). […]“

9 Člen 14 Direktive 2011/64 določa:

„1. Države članice uporabijo trošarino, ki je lahko:

(a) bodisi *ad valorem* dajatev, izračunana na podlagi najvišje drobnoprodajne cene vsakega izdelka […]; ali

(b) specifična dajatev, izražena v znesku na kilogram, ali pri cigarah in cigarilosih na določeno število kosov; ali

(c) kombinacija obeh, ki združuje tako *ad valorem* kot specifični element.

V primerih, ko je trošarina bodisi *ad valorem* ali mešana, lahko države članice določijo najnižji znesek trošarine.

2. Celotna trošarina (specifična oziroma *ad valorem* dajatev brez DDV), izražena v odstotku, kot znesek na kilogram ali na določeno število kosov, je vsaj enaka stopnjam ali najnižjim zneskom, določenim za:

(a) cigare ali cigarilose: 5 % drobnoprodajne cene, ki vključuje vse davke, ali 12 EUR za 1000 izdelkov ali za kilogram;

(b) drobno rezan tobak za kajenje, ki je namenjen za zvijanje cigaret: 40 % tehtane povprečne drobnoprodajne cene drobno rezanega tobaka, namenjenega za zvijanje cigaret sproščenih v porabo, ali 40 EUR za kilogram;

(c) drugi tobak za kajenje: 20 % drobnoprodajne cene, ki vključuje vse davke, ali 22 EUR za kilogram.

[…]

3. Stopnje ali zneski iz odstavkov 1 in 2 veljajo za vse izdelke, ki spadajo v zadevno skupino tobačnih izdelkov, brez razlikovanja znotraj vsake skupine glede kakovosti, izgleda, porekla izdelkov, uporabljenih materialov, značilnosti udeleženih podjetij ali kakršnega koli drugega merila.

[…]“

Nemško pravo

10 Člen 1 Tabaksteuergesetz (zakon o davku na tobak) z dne 15. julija 2009 (BGBl. 2009 I, str. 1870), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 10. avgusta 2021 (BGBl. 2021 I, str. 3411) (v nadaljevanju: TabStG), določa:

„(1) Tobačni izdelki, tobak za segrevanje in tobak za vodne pipe so obdavčeni z davkom na tobak[, ki] je trošarina v smislu Abgabenordnung [(davčni zakonik)].

(2) Tobačni izdelki so:

1. cigare ali cigarilosi […]

   […]

2. cigarete:

   […]

3. tobak za kajenje (drobno rezan tobak ali tobak za pipe): tobak, ki je rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose in ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave;

(2a) Tobak za segrevanje v smislu tega zakona je tobak za kajenje v obliki enot, ki so sestavljene iz posameznega odmerka, ki je namenjen uživanju z vdihavanjem aerosola ali dima, nastalega v ustrezni napravi.

[…]“

11 Člen 1a TabStG, naslovljen „Tobak za segrevanje, tobak za vodne pipe“, določa:

„Določbe tega zakona se, če ni določeno drugače, uporabljajo za tobak za kajenje, v zvezi s tem sprejete določbe za izvajanje pa tudi za tobak za segrevanje in tobak za vodne pipe.“

12 Člen 2 tega zakona določa:

„(1) Davek znaša:

1. za cigarete

[…]

(b) za obdobje od 1. januarja 2022 do 31. decembra 2022 10,88 centa na kos in 19,84 odstotka maloprodajne cene, vendar najmanj 22,276 centa na kos z odbitkom [DDV] na maloprodajno ceno obdavčljivih cigaret;

[…]

4. za tobak za pipe

[…]

(b) za obdobje od 1. januarja 2022 do 31. decembra 2022 15,66 EUR na kilogram in 13,13 odstotka maloprodajne cene, vendar najmanj 24,00 EUR na kilogram;

5. za tobak za segrevanje toliko kot davek iz točke 4 s pribitkom dodatnega davka v višini 80 odstotkov zneska davka iz točke 1 z odbitkom zneska davka v skladu s točko 4. Za izračun v skladu s točko 1 pri tem tobak za kajenje, odmerjen po kosih in posamično, ustreza eni cigareti;

[…].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Družba f6 proizvaja zvitke tobaka za segrevanje, ki se vstavijo v napravo za segrevanje z baterijskim napajanjem. Ti zvitki so zaviti v laminiran papir, prevlečen z aluminijasto folijo, tako da jih v tej napravi ni mogoče niti prižgati niti ne morejo zgoreti. Z električno energijo se segrevajo pri temperaturi, nižji od tiste, ki je potrebna za zgorevanje, in tako proizvedejo aerosol z vsebnostjo nikotina, ki ga potrošniki lahko vdihavajo, tako kot običajni tobačni dim, prek ustnika.

14 Do 31. decembra 2021 so bili zvitki tobaka za segrevanje v Nemčiji obdavčeni le po stopnji davka na tobak, ki se uporablja za tobak za pipe. Vendar člen 2(1), točka 5, TabStG od 1. januarja 2022 poleg te trošarine določa dodatni davek na tobak za segrevanje. Znesek tega dodatnega davka ustreza 80 % zneska trošarine, ki velja za cigarete, z odbitkom zneska trošarine, ki velja za tobak za pipe (v nadaljevanju: zadevni dodatni davek).

15 Družba f6 je 2. decembra 2021 pri glavnem carinskem uradu v Bielefeldu vložila davčno napoved, v kateri je ocenila znesek, ki bi ga morala plačati iz naslova davka na tobak za segrevanje, pri čemer je uporabila davčno lestvico, ki velja od 1. januarja 2022. Od tega zneska je 2181,02 EUR ustrezalo trošarini, ki se uporablja na podlagi člena 2(1), točka 5, prvi del, TabStG, 4100,44 EUR pa zadevnemu dodatnemu davku iz drugega dela te določbe. Družba f6 je nato zoper ta davčni obračun pri Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo, v kateri je izpodbijala zakonitost tega dodatnega davka, zlasti glede na člen 1(2) Direktive 2008/118.

16 Družba f6 v utemeljitev tožbe navaja, prvič, da zadevni dodatni davek, ker niso izpolnjeni pogoji iz te določbe, ni „drug posredni davek“, ki je dovoljen z navedeno določbo. Drugič, tak davek naj bi bil v nasprotju s členom 14(3) Direktive 2011/64, ker naj bi tobak za segrevanje obravnaval drugače kot druge tobake za kajenje, med katere spada. Tretjič, zadeven dodatni davek naj bi kršil določbe člena 14(1), prvi pododstavek, točka (b), v povezavi s členom 14(2), prvi pododstavek, točka (c), te direktive, ker pri načinu izračuna ne upošteva le teže proizvoda, ampak tudi število kosov proizvoda.

17 Glavni carinski urad v Bielefeldu trdi, da je pobiranje zadevnega dodatnega davka združljivo z določbami člena 1(2) Direktive 2008/118. Ta davek naj bi se po eni strani pobiral zaradi posebnega namena, in sicer zmanjšanja porabe nikotina, škodljivega za zdravje, tako da se tobak za segrevanje obdavči podobno, kot so obdavčene cigarete. Po drugi strani naj navedenemu davku kot neusklajeni nacionalni trošarini ne bi bilo treba izpolnjevati vseh zahtev iz člena 14 Direktive 2011/64.

18 Ker predložitveno sodišče meni, da je treba tobak za segrevanje opredeliti kot „tobak za kajenje“ v smislu člena 2(1)(c)(ii) Direktive 2011/64 in da je torej kot tobačni izdelek „trošarinsko blago“ v smislu člena 1(1)(c) Direktive 2008/118, dvomi o združljivosti zadevnega dodatnega davka s členom 1(2) Direktive 2008/118.

19 To sodišče se v bistvu sprašuje, ali ta davek pomeni „drug posredni davek“ v smislu zadnjenavedene določbe ali pa ga je treba v nasprotju s to določbo šteti za preprosto povišanje trošarine, ki velja za tobak za segrevanje. Opozarja, da ima zadevni dodatni davek proračunski namen, saj se davčni prihodki, ki jih ustvarja, vplačajo v splošni proračun nemške zvezne države, ne da bi bili nujno namenjeni varovanju zdravja. Vsekakor se predložitveno sodišče sprašuje, ali cilj, ki se uresničuje z zadevnim dodatnim davkom, in sicer po njegovem mnenju zmanjšanje porabe nikotina, ki je škodljiv za zdravje, zadostuje za opredelitev „posebnega namena“ v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118.

20 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali je pobiranje dodatnega davka na tobak za segrevanje v nasprotju s členom 14(3) Direktive 2011/64, ker bi bila ta vrsta tobaka za kajenje na koncu obdavčena višje kot druge vrste tobaka za kajenje, kar bi povzročilo neenako obravnavanje znotraj kategorije „drug tobak za kajenje“ iz člena 14(2)(c) te direktive.

21 Sprašuje se tudi o združljivosti davčne osnove zadevnega dodatnega davka s členom 14(1), prvi pododstavek, točka (b), in (2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive 2011/64, ker eden od elementov te davčne osnove glede na pravila, ki se uporabljajo za trošarino za cigarete, ni izražen s težo tobaka za segrevanje, temveč s številom kosov tega tobaka.

22 V teh okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 1(2) Direktive [2008/118] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi […] o pobiranju davka na tobak za tobak za segrevanje, ki glede izračuna [tega] davka določa, da se poleg davka po davčni stopnji za tobak za pipe pobere dodatni davek, ki znaša 80 % zneska davka za cigarete z odbitkom zneska davka za tobak za pipe?

2. Če pri dodatnem davku na tobak za segrevanje ne gre za drug posredni davek na trošarinsko blago za posebne namene v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118[,] ali je treba člen 14(3) Direktive [2011/64] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi o pobiranju davka na tobak za tobak za segrevanje, ki glede izračuna [tega] davka določa, da se poleg davka po davčni stopnji za tobak za pipe pobere dodatni davek, ki znaša 80 % zneska davka za cigarete z odbitkom zneska davka za tobak za pipe?

3. Če pri dodatnem davku na tobak za segrevanje ne gre za drug posredni davek na trošarinsko blago za posebne namene v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118[,] ali je treba člen 14(1), prvi pododstavek, točka (b), in (2), prvi pododstavek, točka (c), Direktive [2011/64] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi o pobiranju davka na tobak za tobak za segrevanje, ki glede izračuna [tega] davka določa, da je njegovo višino treba določiti po davčni stopnji *ad valorem* ter po specifični davčni stopnji, ki upošteva težo in število kosov zvitkov tobaka?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

23 Družba f6 je z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Sodišča vložena 10. oktobra 2023 po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca, na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča predlagala ponovno odprtje ustnega dela postopka.

24 V utemeljitev svojega predloga družba f6 v bistvu navaja, da sklepni predlogi generalnega pravobranilca vsebujejo trditve, o katerih stranke niso razpravljale. Po eni strani naj bi se generalni pravobranilec oddaljil od dejanskega okvira in razlage nacionalnega prava, ki ju je predstavilo predložitveno sodišče. Po drugi strani naj ne bi upošteval sodne prakse Sodišča in naj bi predlagal razlago člena 14(3) Direktive 2011/64 *contra legem*.

25 V tem okviru je treba na eni strani opozoriti, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik zainteresiranim subjektom iz člena 23 tega statuta ne dajeta možnosti, da v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca predložijo stališča. Na drugi strani v skladu s členom 252, drugi odstavek, PDEU generalni pravobranilec popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstavi obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih je v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahtevano njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih. Zato nestrinjanje zadevne stranke s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca, ne glede na vprašanja, ki jih preizkusi v njih,

samo po sebi ne more biti razlog, ki bi upravičeval ponovno odprtje ustnega postopka (sodba z dne 6. oktobra 2018, W. Ż. (Senat za izredni nadzor in javne zadeve vrhovnega sodišča – Imenovanje), C-487/19, EU:C:2021:798, točki 62 in 63 ter navedena sodna praksa).

26 Sodišče sicer lahko po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka v skladu s členom 83 svojega poslovnika, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu tega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je treba v zadevi odločiti na podlagi trditve, o kateri zainteresirani subjekti niso razpravljali.

27 Vendar pa ima Sodišče v obravnavanem primeru na voljo vse potrebne elemente za odločanje in družba f6 v predlogu za ponovno odprtje ustnega dela v tej zadevi nikakor ni dokazala, da bi bilo treba o zadevi odločiti na podlagi trditve, o kateri zainteresirani subjekti niso razpravljali. Poleg tega ta predlog ne vsebuje nobenega novega dejstva, ki bi lahko odločilno vplivalo na odločitev, ki jo mora Sodišče sprejeti v tej zadevi. V teh okoliščinah Sodišče po opredelitvi generalnega pravobranilca meni, da ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da pojem „drug posredni davek na trošarinsko blago za posebne namene“ zajema dodatni davek, ki velja za tobak za segrevanje in katerega znesek znaša 80 % zneska trošarine, ki velja za cigarete, z odbitkom zneska trošarine, ki velja za ta tobak za segrevanje.

29 Najprej je treba ugotoviti, ali tobak za segrevanje spada na področje uporabe Direktive 2008/118 kot „trošarinsko blago“ v smislu člena 1(1) te direktive in, natančneje, ali v skladu s točko (c) te določbe spada med „tobačne izdelke, zajete v [Direktivi 2011/64]“, saj ta direktiva ne omenja tobaka za segrevanje.

30 V členu 2(1) Direktive 2011/64 so cigarete, cigare in cigarilosi ter tobak za kajenje opredeljeni kot „tobačni izdelki“. V zadnjenavedeni kategoriji sta, prvič, drobno rezan tobak za zvijanje cigaret, in drugič, preostala kategorija „drug tobak za kajenje“. Odstavek 2 tega člena 2 izdelke, ki v celoti ali delno vsebujejo snovi, ki niso tobak, sicer pa so v skladu z merili, določenimi zlasti v členu 5(1) navedene direktive, enači s cigaretami in tobakom za kajenje.

31 V členu 5(1)(a) Direktive 2011/64 je „tobak za kajenje“ opredeljen kot tobak, ki mora biti rezan ali kako drugače razkosan, zvit ali stisnjen v kose in ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave, pri čemer sta ta pogoja kumulativna (sodbi z dne 6. aprila 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, točka 25, in z dne 16. septembra 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, točka 36). Člen 5(1)(b) te direktive določa, da je tobak za kajenje lahko sestavljen tudi iz „tobačnih odpadkov, danih v drobno prodajo“, ki niso zajeti v opredelitvi cigaret iz člena 3 navedene direktive ter cigar in cigarilosov iz člena 4(1) iste direktive, pri čemer morajo biti ti odpadki takšni, da jih je mogoče kaditi.

32 Glede prvega pogoja iz vsake od določb, navedenih v prejšnji točki te sodbe, je iz predložitvene odločbe razvidno, da je tobak za segrevanje iz postopka v glavni stvari sestavljen iz stisnjenega tobaka, ki je proizveden iz tobačnega prahu. Zato kaže, da je tobak za segrevanje sestavljen bodisi iz „rezanega“ ali kako drugače „razkosanega“ tobaka v smislu člena 5(1)(a) Direktive 2011/64 bodisi iz „tobačnih odpadkov, danih v drobno prodajo“ v smislu člena 5(1)(b) te direktive.

33 Glede drugega pogoja iz teh določb je iz predložitvene odločbe razvidno, da tobak za segrevanje iz postopka v glavni stvari, če se segreva z električno energijo, ustvarja aerosol, ki ga potrošnik vdihava, na podlagi česar je mogoče šteti, da je ta tobak mogoče kaditi v smislu člena 5(1)(b) Direktive 2011/64 ali da ga je mogoče kaditi brez nadaljnje industrijske obdelave v smislu člena 5(1)(a) te direktive, torej brez predelave surovin v materialne dobrine po standardiziranem postopku (glej v tem smislu sodbi z dne 6. aprila 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, točke od 30 do 32, in z dne 16. septembra 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, točka 39).

34 Iz navedenega izhaja, da je s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, tobak za segrevanje iz postopka v glavni stvari, ker spada pod pojem „tobak za kajenje“ v smislu člena 5(1)(a) in (b) Direktive 2011/64, kot tobačni izdelek iz te direktive trošarinsko blago v smislu člena 1(1) Direktive 2008/118. Zanj se torej lahko zaračuna „drug posredni davek za posebne namene“ v smislu člena 1(2) te direktive.

35 V skladu z zadnjenavedeno določbo v povezavi z uvodno izjavo 4 Direktive 2008/118 se lahko ta drug posredni davek na trošarinsko blago pobira le pod dvema pogojema. Prvič, mora se pobrati za „posebne namene“, in drugič, glede določanja davčne osnove ter izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora mora biti v skladu z davčnimi pravili Unije, ki se uporabljajo za trošarino ali DDV.

36 Ta dva pogoja, katerih cilj je izogibanje dodatnim posrednim davkom, ki bi neupravičeno ovirali trgovino, sta, kot je razvidno iz besedila člena 1(2) Direktive 2008/118, kumulativna (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija, C-434/97, EU:C:2000:98, točka 26, in sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, točki 21 in 22).

37 V zvezi s prvim od navedenih pogojev iz sodne prakse Sodišča izhaja, da „posebni namen“ v smislu te določbe ne sme biti zgolj proračunski. Ker pa ima vsak davek nujno proračunski namen, zgolj na podlagi te okoliščine ni mogoče izključiti, da ima lahko tudi dodatni davek poseben namen v smislu te določbe, sicer bi se tej določbi odvzel polni učinek (sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, točki 23 in 27, in z dne 22. junija 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, točki 38 in 39).

38 Tako je mogoče šteti, da ima dodatni davek na trošarinsko blago, katerega prihodki niso predmet vnaprej določene namembnosti, poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118 le, če je ta davek glede svoje strukture, zlasti predmeta obdavčitve ali davčne stopnje, zasnovan tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev v smislu, da omogoča uresničitev navedenega posebnega namena, na primer z visoko obdavčitvijo zadevnih proizvodov za odvračanje od njihove potrošnje (sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, točka 32, in z dne 22. junija 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, točka 42).

39 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da posebni namen, ki ga je navedlo predložitveno sodišče, in sicer varovanje zdravja, spada tudi med cilje Direktive 2011/64, ki so navedeni v uvodni izjavi 2 te direktive. Vendar zgolj okoliščina, da je namen davka poleg proračunskega

namena zagotoviti visoko raven varovanja zdravja, kar je splošni cilj, ki se uresničuje tudi z Direktivo 2011/64, prav tako ne more vnaprej izključiti obstoja „posebnega namena“ v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118.

40 Kot je namreč generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 56 sklepnih predlogov, lahko kljub tej enakosti ciljev obstaja „posebni namen“ v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, kadar je dodatni davek na trošarinsko blago namenjen višji obdavčitvi zadevnega blaga, da bi se njegova končna obdavčitev približala končni obdavčitvi drugega primerljivega trošarinskega blaga, s končnim ciljem odvračanja od porabe.

41 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da je namen zadevnega dodatnega davka približati obdavčitev tobaka za segrevanje obdavčitvi cigaret. Zato je posebni namen tega davka s prilagoditvijo davčnega sistema tobaka za ogrevanje odvračati potrošnike, ki so odvisni od nikotina, od prehoda s cigaret na tobak za segrevanje, obravnavan v postopku v glavni stvari, saj je ta prav tako škodljiv za zdravje.

42 Glede drugega pogoja, ki se nanaša na skladnost dodatnega davka, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, s pravili Unije o obdavčitvi, ki se uporabljajo za trošarino ali DDV glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, obveznosti obračuna davka in davčnega nadzora, je treba opozoriti, da člen 1(2) Direktive 2008/118 ne zahteva, da države članice spoštujejo vsa ta pravila. Zadostuje, da so dodatni posredni davki, s katerimi se uresničujejo posebni nameni, v teh točkah v skladu s splošno sistematiko veljavnih pravil Unije ali trošarin ali celo DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija, C-434/97, EU:C:2000:98, točke 23, 24 in 27, in z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, točka 47).

43 V zvezi s tem je treba navesti, prvič, da člen 14(1)(c) Direktive 2011/64 dovoljuje načelo „kombinirane trošarine“, ki vključuje element *ad valorem* in specifični element, ki je v točki (b) tega člena 14(1) izražen v „znesku na kilogram, ali pri cigarah in cigarilosih na določeno število kosov“. Po drugi strani člen 14(2)(c) te direktive določa, da je celotna trošarina (specifična oziroma *ad valorem* dajatev brez DDV), izražena v odstotku, kot znesek na kilogram ali na določeno število kosov, vsaj enaka za „drugi tobak za kajenje [do] 20 % drobnoprodajne cene, ki vključuje vse davke, ali [do] 22 EUR za kilogram“.

44 Tudi če bi iz teh določb izhajalo, da se pri mešani trošarini lahko kombinira element *ad valorem* in samo en „specifični element“, zadevni dodatni davek ni rezultat kombinacije elementa *ad valorem* in dveh „specifičnih elementov“. Kot je poudarila nemška vlada na obravnavi, pa je ta dodatni davek posledica odbitka zneska, izračunanega na podlagi kosov, od zneska, izračunanega na podlagi teže.

45 Iz tega sledi, da je drugi pogoj, ki je s členom 1(2) Direktive 2008/118 določen za to, da se dodatni davek, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, lahko opredeli kot „drug posredni davek na trošarinsko blago za posebne namene“, izpolnjen.

46 Poleg tega je treba v zvezi z morebitnim razlikovanjem, ki bi bilo v nasprotju s členom 14(3) Direktive 2011/64 uvedeno z zadevnim dodatnim davkom na izdelke, ki spadajo v skupino „drug tobak za kajenje“ v smislu člena 14(2)(c) te direktive, poudariti, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 65 sklepnih predlogov, da je namen pravil iz tega člena 14(3) zagotoviti, da ni diskriminatorne davčne obravnave med izdelki, katerih bistvene značilnosti in način uporabe so, če že ne enaki, pa vsaj primerljivi.

47 Kot pa je bilo opozorjeno v točki 30 te sodbe, je kategorija tobaka, ki je opredeljen kot „drug tobak za kajenje“, preostala kategorija, ki se ne sme razlagati ozko (sodba z dne 6. aprila 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, točka 24). Zato ta kategorija, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 66 sklepnih predlogov, nujno vključuje različne proizvode, katerih značilnosti proizvodnje in način uporabe se razlikujejo in so bolj raznoliki od tistih, ki so vključeni v drugi dve kategoriji, in sicer „cigare“ ter „cigare in cigarilosi“, v katerih so izdelki izrecno opredeljeni. V takih okoliščinah bi lahko zahteva po enakem davčnem obravnavanju za vse izdelke, ki spadajo v to preostalo kategorijo, sama po sebi povzročila diskriminacijo in izkrivljala konkurenco med tobačnimi izdelki iz iste skupine, kar bi bilo v nasprotju s cilji Direktive 2011/64, kot so navedeni v njeni uvodni izjavi 9.

48 Iz zgoraj navedenih razlogov je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da pojem „drug posredni davek na trošarinsko blago za posebne namene“ zajema dodatni davek, ki velja za tobak za segrevanje in katerega znesek znaša 80 % zneska trošarine, ki velja za cigarete, z odbitkom zneska trošarine, ki velja za ta tobak za segrevanje.

Drugo in tretje vprašanje

49 Na drugo in tretje vprašanje ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS

je treba razlagati tako, da

pojem „drug posredni davek na trošarinsko blago za posebne namene“ zajema dodatni davek, ki velja za tobak za segrevanje in katerega znesek znaša 80 % zneska trošarine, ki velja za cigarete, z odbitkom zneska trošarine, ki velja za ta tobak za segrevanje.

Podpisi