



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

A. RANTOS

представено на 28 септември 2023 година¹

Дело C-336/22

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

срещу

Hauptzollamt Bielefeld

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Директива 2008/118/ЕО — Общ режим на облагане с акциз — Член 1 — Директива 2011/64/ЕС — Структура и ставки на акциза върху обработен тютюн — Член 14 — Данъчно облагане на тютюна — Нагреваем тютюн — Национална правна уредба, която предвижда за нагреваемия тютюн структура и данъчна ставка, различни от приложимите за другите тютюни за пушене“

I. Въведение

1. С настоящото преюдициално запитване от Съда се иска да се произнесе по съвместимостта на допълнителен данък върху нови тютюневи изделия с разпоредбите от правото на Съюза относно акцизите.
2. Преюдициалното запитване се отнася по-точно до тълкуването на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118/ЕО², както и на член 14, параграф 1, първа алинея, буква б), параграф 2, първа алинея, буква в) и параграф 3 от Директива 2011/64/ЕС³.
3. Преюдициалното запитване е отправено в рамките на спор между f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „жалбоподателят“) и Hauptzollamt Bielefeld (главна митническа служба Билефелд, Германия) (наричана по-нататък „ответникът“) относно решението на ответника да обложи жалбоподателя, освен с акциза върху тютюна за пушене, с допълнителен данък върху произвежданите от него нагреваеми цилиндрични тела от тютюн (наричан по-нататък „спорният данък“).

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² Директива 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).

³ Директива на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директива 2008/118

4. Съгласно съображение 4 от Директива 2008/118 „[а]кцизните 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 съблюдают някои съществени елементи от [тази] уредба“.

5. Член 1 от тази директива гласи:

„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.

3. Държавите членки могат да налагат данъци върху:

а) продуктите, които не са акцизни стоки;

[...]“.

2. Директива 2011/64

6. Съображения 2, 4, 8 и 9 от Директива 2011/64 гласят:

„(2) Данъчното законодателство на Съюза 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 [...]

[...]

(4) Следва да се определят различните типове обработен тютюн, отличаващи се по характеристиките си и по начина на използването им.

[...]

- (8) В интерес на единното и справедливо данъчно облагане следва да се установи определение за цигари, пури и пурети и друг тютюн за пушене, така че съответно цилиндричните тела тютюн, които според тяхната дължина могат да се считат за две или повече цигари, да бъдат третиран като две или повече цигари за акцизни цели; вид пура, която в много отношения е подобна на цигара, да бъде третирана като цигара за акцизни цели; тютюнът за пушене, който в много отношения е подобен на фино нарязания тютюн, предназначен за свиване на цигари, да бъде третиран като фино нарязан тютюн за акцизни цели; и да се даде ясно определение за отпадъците от тютюн [...]
- (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 [...].

7. Член 1 от тази директива предвижда:

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

8. 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

[...]“.

9. Член 3, параграф 1 от същата директива гласи:

„За целите на настоящата директива цигари означават:

- а) цилиндрични тела, които могат да се пушат в този вид и които не са пури или пурети [...];
- б) цилиндрични тела, които чрез проста, непромишлена обработка са вкарани в цигарени хартиени рула;

[...]“.

10. Член 5, параграф 1 от Директива 2011/64 гласи:

„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. [...]“.

11. Член 13 от тази директива предвижда:

„Следните групи обработен тютюн, произведени в Съюза и внесени от трети държави, подлежат, във всяка държава членка, на минимален акциз, както е посочено в член 14:

- а) пури и пурети;
- б) тънко нарязан тютюн, предназначен за свиване на цигари;
- в) други тютюни за пушене“.

12. Член 14 от посочената директива гласи:

„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) 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 среднопотеглената 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

[...]“.

Б. Германското право

13. 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, нагряваем 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 и 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.

(2а) Нагряваем 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.

[...]“.

14. Член 1а от TabStG, озаглавен „Нагряваем тютюн, тютюн за водна лула“, предвижда, че „[о]свен 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 нагрявания тютюн и тютюна за водна лула“.

15. Член 2 от този закон гласи:

„(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 данъка върху оборота 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;

[...]“.

III. Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

16. Жалбоподателят произвежда цилиндрични тела от нагреваем тютюн, увити в ламинирана хартия с алуминиево покритие, които се слагат в нагриващо устройство на батерии и се нагряват под температурата си на горене. По този начин се образува аерозол, съдържащ никотин, който се вдишва от потребителите чрез мундшук.

17. По силата на действащата до 31 декември 2021 г. национална правна уредба размерът на дължимия данък върху нагреваемия тютюн се определя въз основа на изчислението, приложимо за тютюна за лула. Германският законодател обаче предвижда, че от 1 януари 2022 г. този размер ще бъде увеличен със сума, която той изрично определя като „допълнителен данък“ (наричан по-нататък „допълнителният данък“). Всъщност съгласно националната правна уредба, в сила от последната посочена дата, дължимият данък върху нагреваемия тютюн се състои от сума, определена въз основа на изчислението, приложимо за тютюна за лула, и от този допълнителен данък. Той съответства на 80 % от сумата, получена, като към разглежданите цилиндрични тела се приложи предвидената за цигарите данъчна ставка, след приспадане на сумата, определена въз основа на изчислението, приложимо за тютюна за лула.

18. В този контекст жалбоподателят сезира запитващата юрисдикция, Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия), с жалба, с която оспорва законосъобразността от гледна точка на Директива 2008/118 на допълнителния данък, с който се облагат нагреваемите цилиндрични тела от 1 януари 2022 г.

19. С жалбата си по главното производство жалбоподателят поддържа, че:

– събирането на допълнителния данък върху нагреваемия тютюн противоречи на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, тъй като представлява неразрешен акциз,

- този допълнителен данък не се налага и със специално предназначение, тъй като постъпленията от него не се използват за покриване на разходи, свързани със закрилата на човешкото здраве,
- събирането на такъв допълнителен данък противоречи на член 14, параграф 3 от Директива 2011/64, тъй като обработеният тютюн не може да се третира различно в рамките на групата на другите тютюни за пушене.

20. Що се отнася до ответника, той оспорва жалбата, като отбелязва, че:

- допълнителният данък върху нагреваемия тютюн представлява нехармонизиран национален акциз, чието събиране не противоречи на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118,
- събирането на този допълнителен данък преследва специфичната цел за намаляване на потреблението на вреден за здравето никотин чрез облагането на нагреваемия тютюн по аналогичен на цигарите начин. Стимулиращата цел на този допълнителен данък е достатъчна, за да се счита, че той има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118,
- като се има предвид, че разглежданият в главното производство допълнителен данък не е хармонизиран данък, в съответствие с член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, той не трябва да отговаря на изискванията по член 14 от Директива 2011/64.

21. При тези условия Finanzgericht Düsseldorf (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 на държава членка 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?“.

22. Жалбоподателят, германското правителство и Европейската комисия представят писмени становища. В хода на проведеното на 15 юни 2023 г. съдебно заседание за изслушване на устните състезания тези страни излагат и устни становища.

IV. Анализ

A. По първия преюдициален въпрос

23. Целта на първия преюдициален въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, е да се определи дали член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 допуска държава членка да налага върху продукти като разглежданите в главното производство нагреваеми цилиндрични тела освен акциза върху тютюна за лула, който продължава да се прилага, и допълнителен данък, възлизащ на 80 % от размера на данъка за цигарите, минус размера на данъка върху тютюна за лула.

24. Този въпрос в действителност се подразделя на два подвъпроса, които трябва старателно да се разграничат.

25. Всъщност се оказва, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да установи, първо, дали този допълнителен данък следва да се квалифицира като „акциз“ по смисъла на член 1, параграф 1 от Директива 2008/118, или като „допълнителен косвен данък“ по смисъла на параграф 2 от този член.

26. В случай че спорният данък бъде квалифициран като „допълнителен данък“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 и следователно попада в обхвата на тази разпоредба, запитващата юрисдикция иска, на второ място, да установи дали той отговаря на поставените с посочената разпоредба изисквания, така че да бъде допустим от гледна точка на правото на Съюза.

27. В началото, след като член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 регламентира условията, при които държавите членки могат да събират допълнителни косвени данъци върху „акцизни стоки“, следва да се гарантира, че нагреваемият тютюн попада в приложното поле на тази директива.

1. По приложното поле на Директива 2011/64

28. Първо трябва да се отбележи, че Директива 2011/64 не визира изрично продукти като произвежданите от жалбоподателя. По-точно, освен че тази директива не определя термина „нагреваем тютюн“, този продукт не принадлежи към нито една от отделните категории тютюн, които са изрично посочени в член 2, параграф 1 от нея. Както се установява от различните доклади относно Директива 2011/64, изготвени от Комисията и от Съвета, някои „нови“ тютюневи изделия, включително разглежданото по настоящото дело, не са съществували към момента на приемането на посочената директива и са се

появили на пазара след влизането ѝ в сила⁴. От друга страна, обратно на други области от правото на Съюза, като Комбинираната номенклатура, която е определяща за тарифното класиране в митническото право и междувременно е адаптирана, за да се отчете появата на тези нови продукти⁵, Директива 2011/64 остава непроменена в това отношение⁶.

29. Независимо от предходните констатации аз съм на мнение, че „нагреваемият тютюн“ следва да се включи в приложното поле на тази директива.

30. На първо място, от самия ѝ текст следва, че като е предвидил остатъчна категория „други тютюни за пушене“, законодателят на Съюза не е имал намерение да ограничи приложното поле на Директива 2011/64, що се отнася до обработения тютюн, подлежащ на облагане с акциз, а да обложи с акциз и съществуващи тютюневи изделия, предназначени за пушене, освен изрично посочените⁷.

31. От друга страна, разширителното тълкуване на приложното поле на тази директива чрез включване като „други тютюни за пушене“ на всички сходни тютюневи изделия, които се конкурират с изрично посочените тютюневи изделия, би отговаряло на целите да се гарантира както правилното функциониране на вътрешния пазар⁸, така и високо равнище на закрила на човешкото здраве⁹. Следва да се отбележи във връзка с това, че Съдът е постановил, че с оглед именно на целите на посочената директива понятието „тютюн за пушене“ по член 2, параграф 1 и по член 5 от Директива 2011/64 не би могло да се тълкува ограничително¹⁰.

32. Що се отнася, на второ място и по-точно, до дефиницията на термина „тютюн за пушене“, както Съдът е постановил, от текста на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64 следва, че той изисква спазването на две кумулативни условия, тоест, от една страна, тютюнът да е *нарязан или раздробен по друг начин, усукан или пресован на плочки* и от друга страна, *да може да се пуши, без да е необходима допълнителна индустриална обработка*¹¹.

⁴ Вж. във връзка с това Доклад от 10 февруари 2020 г. за оценка на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, SWD (2020) 33 final, стр. 15, както и заключението на Съвета относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, документ № 8483/20 от 2 юни 2020 г.

⁵ Така в редакцията след приемането на Регламент за изпълнение (ЕС) 2021/1832 на Комисията от 12 октомври 2021 година за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 385, 2021 г., стр. 1) от 1 януари 2022 г. в Комбинираната номенклатура се прави разграничение между „тютюн за пушене“ и „продукти, съдържащи никотин, предназначени за вдишване без горене“. Нагреваемият тютюн, като продукт, съдържащ никотин, предназначен за вдишване без класическо горене, вече спада към подпозиция 2404.

⁶ Вж. също Директива 2014/40/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 3 април 2014 година за сближаване на законите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите членки относно производството, представянето и продажбата на тютюневи и свързани с тях изделия и за отмяна на Директива 2001/37/ЕО (ОВ L 127, 2014 г., стр. 1), в която също се прави разграничение между „тютюневи изделия за пушене“ и „бездимни тютюневи изделия“.

⁷ Това се установява и от член 2, параграф 2 от Директива 2011/64, който предвижда, че изделия, съставени изцяло или частично от вещества, различни от тютюн, се третираат като цигари и тютюн за пушене.

⁸ Така съображение 9 от Директива 2011/64 гласи, че 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 и впоследствие от отварянето на националните пазари на държавите членки. Целта да се осигури ненарушена конкуренция, се посочва и в съображение 8 от Директива 2011/64, което по същество гласи, че изделия, сходни на тези, принадлежащи към дадена категория, би трябвало да се третираат за целите на облагането с акциз, като принадлежащи към тази категория.

⁹ Вж. съображение 2 от Директива 2011/64 и решение от 16 септември 2020 г., Skonis ir kvarpas (C-674/19, EU:C:2020:710, т. 31 и 32).

¹⁰ Решение от 6 април 2017 г., Еко-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, т. 24).

¹¹ Решения от 6 април 2017 г., Еко-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, т. 25), и от 16 септември 2020 г., Skonis ir kvarpas (C-674/19, EU:C:2020:710, т. 36).

33. Както от съдържащото се в акта за преюдициално запитване описание, така и от отговорите на страните в съдебното заседание, изглежда, се установява, че разглежданите в главното производство тютюневи изделия могат да отговорят на тези две условия.

34. Що се отнася до първото условие, от текста на акта за преюдициално запитване ясно личи, че разглежданите в главното производство цилиндрични тела съдържат *пресован тютюн, произведен от прах от тютюн*. Що се отнася до второто условие, от същия акт се установява, че дори тютюнът да не изгаря, а да е само нагръван, този способ е сходен с действието при пушене на цигари или на други тютюневи изделия, което може да направи това изделие годно за пушене¹². В това отношение Съдът вече е признал, че дори при липсата на изгаряне изделие, което просто се нагръва, може да се счита за тютюн за пушене¹³.

35. На трето място, налага се да се отбележи, че с оглед на преследваните с Директива 2011/64 цели, припомнени в точка 31 от настоящото заключение, в понятието „тютюн за пушене“, а следователно и в приложното поле на тази директива следва да се включат всички тютюневи изделия, сходни с оглед на своите характеристики, своето вредно въздействие върху здравето и съществуващите конкурентни отношения с други изрично посочени в споменатата директива изделия. Въз основа на направените от запитващата юрисдикция констатации относно начина на потреблението му като заместител на „конвенционалните“ тютюневи изделия се оказва, че нагреваемият тютюн е достатъчно сходен с другите тютюневи изделия, посочени в Директива 2011/64, за да може поради това да се счита за „друг тютюн за пушене“ по смисъла на тази директива.

36. От изложеното по-горе следва, че нагреваемият тютюн е обработен тютюн по смисъла на член 1, параграф 1, буква в) от Директива 2008/118, поради което попада в приложното поле на Директива 2011/64 като „друг тютюн за пушене“ (по смисъла на член 2, параграф 1, буква в), точка ii) от Директива 2011/64).

2. По квалификацията на спорния данък като „допълнителен косвен“ данък

37. След като беше установено, че разглежданият продукт попада в приложното поле на Директива 2008/118, на второ място трябва да се провери дали спорният данък може да се счита за „допълнителен косвен данък“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, както поддържат германското правителство и Комисията, или както твърди жалбоподателят, по-скоро става въпрос за акциз.

38. В началото следва да се отбележи, че Директива 2011/64 не регламентира хармонизирано и изчерпателно облагането на тютюневите изделия и предвижда изрично възможността държавите членки да налагат по отношение на акцизните стоки допълнителни косвени данъци¹⁴.

39. Съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 обаче по отношение на акцизните стоки могат да се налагат тези различни от акцизите косвени данъци, само при две условия. От една страна, подобни данъци трябва да имат *специално предназначение* и от

¹² В това отношение запитващата юрисдикция установява, че когато се нагряят, произведените от жалбоподателя продукти отделят аерозол, съдържащ никотин, който, както димът от традиционния тютюн, се вдишва от потребителя през мундшук.

¹³ Решение от 16 септември 2020 г., Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, т. 45).

¹⁴ Вж. член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

друга страна, тези данъци трябва да са в съответствие с данъчните правила на Съюза, приложими по отношение на акцизите или ДДС при определянето на данъчната основа, както и при изчисляването на данъчното задължение, възникването на задължението за плащане и контрола на данъка. 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 характер¹⁵.

а) По наличието на несвързано с бюджета „специално предназначение“

40. От постоянната практика на Съда се установява, че специалното предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 е цел, която не е с изцяло бюджетен характер¹⁶. Въпреки това, тъй като всеки данък непременно има бюджетна цел, само по себе си обстоятелството, че данъкът има такава цел, не е достатъчно, за да се изключи възможността да се приеме, че той има и специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, тъй като в противен случай тази разпоредба би била лишена от полезно действие¹⁷.

41. От друга страна, макар че предварително определеното предназначение на постъпленията от данък за финансиране от органите на държава членка на предоставени им правомощия може да съставлява елемент, който следва да се вземе предвид, за да се установи наличието на специално предназначение, подобно предназначение, което е просто въпрос на вътрешната организация на бюджета на държава членка, не може само по себе си да бъде достатъчно условие, тъй като всяка държава членка, независимо от преследваната цел, може да реши да предначини приходите от подобен данък за финансиране на определени разходи. В противен случай всяко едно предназначение може да бъде квалифицирано като специално по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, което напълно би лишило установения с тази директива хармонизиран акциз от полезно действие и би било в противоречие с принципа, че разпоредба, съставляваща дерогация, каквато е посоченият член 1, параграф 2, трябва да се тълкува стеснително¹⁸.

42. При липсата на такъв механизъм за предварително определяне на предназначението на постъпленията обаче може да се приеме, че данъкът, който се налага върху акцизни стоки, 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 да позволи изпълнението на посоченото специално предназначение, например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление¹⁹, или като се насърчи потреблението на други продукти, чието действие е по-малко вредно спрямо преследваната цел²⁰.

¹⁵ Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 21 и 22).

¹⁶ Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 23 и цитираната съдебна практика).

¹⁷ Решение от 22 юни 2023 г., Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; т. 39 и цитираната съдебна практика).

¹⁸ Решение от 22 юни 2023 г., Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; т. 40 и цитираната съдебна практика).

¹⁹ Решение от 22 юни 2023 г., Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; т. 42 и цитираната съдебна практика).

²⁰ Решение от 27 февруари 2014 г., Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), и заключението на генерален адвокат Wahl по дело Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, т. 17—32).

43. След като беше изяснена практиката на Съда, сега трябва да се анализира спорната данъчна мярка, за да се установи дали тя има „специално предназначение“²¹.

44. Първо следва да се отбележи, че видно от акта за преюдициално запитване, в разглежданото национално законодателство не е предвиден никакъв механизъм за предварително предназначаване на приходите от този допълнителен данък за цели, свързани със закрилата на човешкото здраве²².

45. Ето защо, при липсата на такова предварително предназначаване, след това трябва да се провери дали този данък е уреден така, че да влияе на поведението на данъчнозадължените лица по начин, който позволява осъществяването на посочената специфична цел по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 42 от настоящото заключение.

46. Във връзка с това следва да се припомни, че целта, която преследва германският законодател, като облага нагрееваемия тютюн по аналогичен на цигарите начин, е закрилата на човешкото здраве, и по-точно намаляването на потреблението на никотин.

47. Запитващата юрисдикция има съмнения относно „специалното предназначение“ на германския закон, тъй като посочената в него цел, свързана със закрилата на човешкото здраве, е цел и на разпоредбите на Директива 2011/64²³. Жалбоподателят от своя страна също поддържа, че след като целите, преследвани от разглежданото в главното производство законодателство, съответстват на целите на акциза, това обстоятелство изключва възможността посоченият закон да се тълкува като такъв със „специално предназначение“.

48. Поставените от запитващата юрисдикция проблеми според мен заслужават следните бележки.

49. На първо място, трябва да се отбележи, че макар член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 да разрешава на държавите членки да използват допълнителното косвено данъчно облагане по отношение на акцизните стоки, това не се отразява на дерогационния характер на тази разпоредба и при това положение тя следва да се тълкува ограничително. Всъщност така понятието „допълнителни косвени данъци“ по смисъла на тази разпоредба обозначава косвените данъци със специално предназначение, с които се облага потреблението на стоките, изброени в член 1, параграф 1 от тази директива, различни от „акцизите“ по смисъла на тази разпоредба²⁴. Ако обаче държава членка може да се позовава и на вече преследваните с хармонизирания данък върху тютюна цели като „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, хармонизираните разпоредби от тази директива не биха имали смисъл. Такова тълкуване освен това би провалило усилията за хармонизиране на режима на акцизите и би довело до допълнителен акциз, което противоречи на самата цел на тази директива да се премахнат все още съществуващите пред вътрешния пазар бариери²⁵.

²¹ Вж. също точка 54 от настоящото заключение.

²² Отбелязвам освен това, че германското правителство не оспорва тази констатация.

²³ Вж. съображение 2 от Директива 2011/64.

²⁴ Решение от 3 март 2021 г., Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, т. 48 и цитираната съдебна практика).

²⁵ Вж. заключението на генерален адвокат Wahl по дело Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, т. 22).

50. Все пак независимо от ограничената свобода на преценка, с която разполагат държавите членки, за да преследват цели със специално предназначение, ако на тази дерогираща разпоредба се признае предлаганият от жалбоподателя обхват, това по същество би означавало да се лишат държавите членки от всякакво право на инициатива, поради което тази разпоредба би загубила всякакъв смисъл. Самото съществуване на тази дерогация се дължи на намерението на законодателя на Съюза да не осъществява пълна хармонизация на режима на облагане на съответните акцизни стоки, за да се съобрази с различните национални законодателства в рамките на Съюза²⁶. Както впрочем Съдът вече е постановил, член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, който има за цел да отчете многообразието на данъчните традиции на държавите членки в тази област и честото прибегване до косвени данъци за осъществяването на небюджетни политики, позволява на държавите членки да въведат, освен минималния акциз, и други косвени данъци със специално предназначение²⁷.

51. В този контекст критерият „специално предназначение“ според мен допринася за регламентиране на възможността, с която разполагат държавите членки, да въведат допълнително данъчно облагане, като ограничава последствията му до необходимото, за да не се постави изцяло под въпрос режимът на акцизите, установен с Директива 2008/118 и Директива 2011/64.

52. На второ място, когато става въпрос за целта за закрила на човешкото здраве, следва да се отбележи, че макар тя действително да е сред целите, посочени в съображение 2 от Директива 2011/64, тази директива е приета на основание член 113 ДФЕС и цели главно да хармонизира акцизите (и другите форми на косвено данъчно облагане), за да се осигурят установяването и правилното функциониране на вътрешния пазар и да се предотврати нарушаването на конкуренцията. Впрочем от практиката на Съда се установява, че обстоятелството, че закрилата на човешкото здраве представлява главна цел на Директива 2011/64, не може автоматично да изключи възможността допълнителен данък, който също е предназначен да закриля човешкото здраве, да има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118²⁸.

53. На трето място, от посочената в точка 42 от настоящото заключение практика на Съда следва, че данъчна мярка може да гарантира осъществяването на „специално предназначение“, когато е в състояние да възпре потреблението на определени стоки поради по-високо данъчно облагане.

54. В това отношение следва да се припомни, че когато Съдът е сезиран с преюдициално запитване, целящо да се определи дали въведеният от държава членка данък има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, неговата задача е по-скоро да изясни на националната юрисдикция критериите, чието

²⁶ В това отношение следва да се припомни, че от подготвителните работи за приемането на Директива 92/80/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година, за сближаване на данъците върху обработения тютюн, непредназначен за цигари (ОВ L 316, 1992, стр. 10) личи, че първоначално Комисията е искала стоките, посочени в тази директива, да не бъдат облагани с никакъв друг данък освен акциз и ДДС, подход, който е отхвърлен от Съвета, който иска да се запази възможността за държавите членки да използват инструмента на косвеното данъчно облагане. Вж. в този смисъл Предложение за директива на Съвета относно общия режим на държането и движението на стоки, подлежащи на облагане с акциз СОМ(90) 431 окончателен, стр. 3).

²⁷ Определение от 7 февруари 2022 г., *Varo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 20).

²⁸ Решение от 24 февруари 2000 г., *Комисия/Франция* (C-434/97, EU:C:2000:98), и заключението на генерален адвокат Saggio по дело *Комисия/Франция* (C-434/97, EU:C:1999:341, т. 13). Вж. също по аналогия в областта на околната среда решения от 22 юни 2023 г., *Endesa Generación* (C-833/21, EU:C:2023:516; т. 45), и от 27 февруари 2014 г., *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, т. 32), както и заключението на генерален адвокат Wahl по дело *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2013:694, т. 22).

прилагане ще ѝ позволи да определи дали разглежданият данък действително има такава цел, отколкото самият Съд да извърши тази преценка, още повече че не разполага непременно с цялата необходима за това информация²⁹. В крайна сметка запитващата юрисдикция, която следва да установи всички относими факти, трябва да определи дали разглежданият в главното производство допълнителен данък може наистина да се разглежда като данък със „специално предназначение“ в описания по-горе смисъл³⁰.

55. След като беше направено това уточнение, подобно на германското правителство и Комисията аз съм на мнение, че спорният данък има „специално предназначение“.

56. Всъщност от направените от запитващата юрисдикция констатации се установява, че с разглеждания в главното производство допълнителен данък не се преследва просто общо целта за повишена закрила на човешкото здраве, а той има преди всичко *специалната цел* да възпре зависимите от никотина потребители да изоставят цигарите в полза на цилиндричните тела от нагряваем тютюн. Всъщност, като приспособява приложимия за нагряваемия тютюн данъчен режим, „доближавайки“ го до този на цигарите, разглежданото германско законодателство преследва специална мотивираща [или разубеждаваща] цел, с която да попречи на преминаването от една категория тютюни към друга, обложена с по-ниски данъци.

57. На четвърто и последно място, следва да се отбележи, че макар по принцип, както беше установено в точка 49 от настоящото заключение, да не би трябвало косвен данък да преследва цели, подобни на тези на акциза, за да не бъдат обезсмислени хармонизираните разпоредби на Директива 2008/118, това не би могло да доведе до забрана за държавите членки да приспособят данъчните си законодателства, за да вземат предвид особеностите на новите тютюневи изделия, пуснати на пазара, за да гарантират правилното функциониране на вътрешния пазар и да се предотврати нарушаването на конкуренцията, които са цели на тази директива³¹. Като „доближава“ данъчния режим на нагряваемия тютюн до този на цигарите, германското законодателството в случая цели, освен закрилата на човешкото здраве, да осигури и аналогично данъчно третиране за изделия, които за потребителите изглеждат взаимозаменяеми.

б) По съответствието на начина на изчисляване на допълнителния данък с член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 и с член 14 от Директива 2011/64

58. След като беше установено, че първото условие, свързано със спецификата на данъка, е изпълнено, сега трябва да се провери дали разглежданата мярка отговаря и на второто условие от изброените в член 1, параграф 2 от Директива 2008/118. Всъщност, за да се приеме, че съответства на правото на Съюза, е необходимо такъв допълнителен данък да е в съответствие с данъчните правила на Общността, приложими по отношение на акцизите или ДДС при определянето на данъчната основа и изчисляването на данъчното задължение. По този начин посочената разпоредба препраща към Директива 2011/64, и по-специално към член 14 от нея, който установява правилата за изчисляване на допълнителните данъци за подлежащи на облагане с акциз тютюневи изделия.

²⁹ Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 28 и цитираната съдебна практика).

³⁰ Във връзка с това следва да се уточни, че Съдът не е компетентен нито да провери дали нагряваемите цилиндрични тела са повече или по-малко вредни от (традиционните) цигари, нито да се произнесе по препоръките на Световната здравна организация относно вредността на нагряваемия тютюн.

³¹ Вж. точка 31 от настоящото заключение.

59. Запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали съответства с член 14, параграф 3 от Директива 2011/64 разглежданата в главното производство национална правна уредба, която предвижда, че размерът на акциза върху нагряваемия тютюн се определя въз основа на акциза, с който се облага тютюнът за лула, и на допълнителен данък, чийто размер е равен на 80 % от акциза, с който се облагат цигарите, след приспадане на сумата на акциза върху тютюна за лула. Според тази юрисдикция става въпрос да се установи дали посочената национална правна уредба провежда разграничение в рамките на изделията, принадлежащи към една и съща група обработени тютюни, което член 14, параграф 3 забранява.

60. Посочената запитваща юрисдикция има съмнения и относно съвместимостта с член 14, параграф 1, първа алинея, буква б) и параграф 2, първа алинея, буква в) от Директива 2011/64 на национална правна уредба, която предвижда, че данъкът върху нагряваемия тютюн се състои от две суми, едната от които се определя въз основа на *ad valorem* ставка, а другата — въз основа на специфична ставка, изчислена въз основа на теглото и на броя на цилиндричните нагряваеми тела. Тя отбелязва, че тези разпоредби не предвиждат такава формула за данъчно облагане.

61. В самото начало се налага изводът, че правилата за изчисляване на този данък, изразен в проценти от размера на акциза върху цигарите, след приспадане на сумата на акциза върху другите тютюни за пушене, са сред предвидените в член 14, параграф 1 от Директива 2011/64.

62. Изглежда обаче, че този данък противоречи на прогласените в член 14, параграфи 2 и 3 от Директива 2011/64 принципи, доколкото данъчната основа на допълнителния данък, както тази на цигарите, е бройката единици, а не теглото, какъвто е случаят за „другите тютюни за пушене“³². Освен това правилата за изчисляване на допълнителния данък се различават от тези за акциза, приложим за другите продукти в групата „друг тютюн за пушене“, и по-специално за тютюна за лула. Следователно те не спазват член 14, параграф 3 от тази директива, който предвижда, че ставките или сумите, посочени в параграфи 1 и 2 от този член, се прилагат за всички продукти, които принадлежат към групата на обработения тютюн, без да се прави разлика в рамките на всяка група обработени тютюни.

63. Аз обаче съм на мнение, че констатираното отклонение между, от една страна, начина на изчисляване, предвиден в Директива 2011/64, и от друга страна, разглежданото в главното производство законодателство не е от такова естество, че да доведе автоматично до несъвместимост на спорния данък с тази директива.

64. От практиката на Съда се установява, на първо място, че член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 не изисква от държавите членки да спазват всички правила относно акцизите или ДДС в областта на определянето на облагаемата основа, изчисляването,

³² Възщност разглежданият в главното производство данък води до прилагането на различни методи за определяне по-специално на данъчната основа и на изчисляването на общата данъчна тежест върху един и същ продукт, състояща се от комбинация от акциза и допълнителния данък върху едни и същи продукти. По-точно, правилата за изчисляване на допълнителния данък се отклоняват от тези при групата „други тютюни за пушене“, доколкото общият размер на допълнителния данък се определя като процент от продажната цена на дребно и брой единици, а не като процент от продажната цена на дребно и/или на килограм, както е определено в член 14, параграф 2, буква в) от Директива 2011/64 за „други тютюни за пушене“.

възникването на задължението за плащане и контрола на данъка. Достатъчно е косвените данъци със специално предназначение да съответстват по тези въпроси на общия разум на едната или на другата от тези техники на данъчно облагане³³.

65. Следва да се отбележи, на второ място, че като предвижда в член 14, параграф 3 от Директива 2011/64, че обработените тютюни не могат да се третират различно в рамките на всяка група, законодателят на Съюза цели главно 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.

66. Както беше установено в точки 30 и 31 от настоящото заключение, третата категория тютюни, описани в тази директива, а именно тази на „други тютюни за пушене“, трябва да се тълкува разширително като остатъчна категория, в която се цели да бъдат обхванати различни видове тютюн, които не спадат към специфичните категории, описани в посочената директива. Следователно тази категория по дефиниция включва разнородни тютюневи изделия, чиито производствени характеристики и начин на потребление варират и са по-разнообразни от включените в другите две категории, в които изделията са изрично посочени, а именно „цигари“ и „пури и пурети“³⁴. Ако се изисква предварително идентично данъчно третиране за всички изделия, принадлежащи към последната посочена категория, независимо от техните характеристики и въпреки евентуалните различия, които могат да съществуват, що се отнася до техния начин на потребление, има опасност това да доведе до дискриминация между тези изделия и да наруши конкуренцията между принадлежащи към една и съща група тютюневи изделия, което би противоречало на целите на Директива 2011/64³⁵.

67. На трето място, следва да се припомни, че въвеждането на спорния данък от германския законодател има за цел да възпре потребителите да преминат от една категория тютюни, а именно цигарите, към друга — разглежданите в главното производство изделия, които в началото са били облагани по-малко. Освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, изглежда, че единственият възможен метод, за да се постигне доближаване на общия размер на данъка, с който се облага нагреваемият тютюн, до размера на общия акциз върху цигарите, е избраният от германското правителство. Всъщност, като се вземат предвид техните характеристики и начинът им на потребление, тези изделия, изглежда, представляват заместители на цигарите и следователно приличат повече на тях, отколкото на другите тютюневи изделия, облагани с акциз като „други тютюни за пушене“, което обосновава възприемането като критерий за облагането бройката единици, а не теглото³⁶.

³³ Решение от 9 март 2000 г., EKW и Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, т. 47).

³⁴ Вж. член 2, параграф 1 от Директива 2011/64.

³⁵ Вж. съображения 8 и 9 от тази директива.

³⁶ От акта за преюдициално запитване се установява, че произвежданото от жалбоподателя изделие в действителност е тютюн на индивидуални порции, който се консумира по начин, сходен с този на цигарите. Тази констатация се потвърждава също от самия текст на германското законодателство, с което е въведен спорният данък, което в член 1, параграф 2а от TabStG описва нагреваемия тютюн като „тютюн за пушене, разфасован на отделни късове“, а освен това в член 2, параграф 1, точка 5 от TabStG се уточнява, че „тютюн за пушене, разфасован на отделни късове, съответства на една цигара“. Освен това според писменото становище на германското правителство целта и продължителността на потреблението на нагреваемия тютюн съответстват по-скоро на тези на потреблението на цигари, отколкото на изделия, спадащи към други категории обработен тютюн, констатация, която впрочем не е оспорена от жалбоподателя.

68. Поради това смятам, че да се изисква пълно съгласуване между националните законодателства и разпоредбите на директивите относно структурата и ставката на акцизите, приложими към различните подкатегории продукти, които се облагат с акциз, би могло да лиши от полезен ефект член 1, параграф 2 от Директива 2008/118³⁷.

69. С оглед на изложеното по-горе предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че разпоредбите на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 във връзка с член 2, параграф 1, първа алинея, буква в), точка ii) от Директива 2011/64 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда допълнителен данък, налаган върху нагряваемия тютюн, и която за изчисляването му предвижда, че освен данъчната ставка за тютюна за лула, се събира допълнителен данък, възлизащ на 80 % от размера на данъка върху цигарите, минус размера на данъка върху тютюна за лула.

Б. По втория и третия преюдициален въпрос

70. Вторият и третият преюдициален въпрос на запитващата юрисдикция са поставени, при условие че разглежданият в главното производство допълнителен данък не е допълнителен косвен данък със специално предназначение, наложен върху акцизни стоки по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118. Следователно тези въпроси са релевантни само доколкото спорният допълнителен данък е акциз.

71. С оглед на предходния анализ, както и на отговора на първия преюдициален въпрос, не е необходимо да се отговаря на втория и третия преюдициален въпрос.

V. Заключение

72. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия) преюдициален въпрос по следния начин:

„Разпоредбите 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 във връзка с член 2, параграф 1, първа алинея, буква в), точка ii) от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн

трябва да се тълкуват в смисъл, че

допускат национална правна уредба, която предвижда допълнителен данък, налаган върху нагряваемия тютюн, и която за изчисляването му предвижда, че освен данъчната ставка за тютюна за лула, се събира допълнителен данък, възлизащ на 80 % от размера на данъка върху цигарите, минус размера на данъка върху тютюна за лула“.

³⁷ Вж. също заключението на генерален адвокат Saggio по дело Комисия/Франция (C-434/97, EU:C:1999:341, т. 14).