



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. března 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Obecná úprava spotřebních daní – Směrnice 2008/118/ES – Článek 1 odst. 2 – Další nepřímé daně vybírané ze zboží podléhajícího spotřební dani – Podmínky vybírání – Daň vybíraná ze zvláštního důvodu – Spotřební daň z tabákových výrobků – Směrnice 2011/64/EU – Článek 14 – Pravidla zdanění – Dodržování těchto pravidel u dalších nepřímých daní vybíraných ze zboží podléhajícího spotřební dani – Zahříváný tabák – Vnitrostátní právní úprava, která pro tento tabák stanoví jinou strukturu a sazbu daně než pro kategorii „ostatní tabák ke kouření““

Ve věci C-336/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo) ze dne 29. dubna 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 23. května 2022, v řízení

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

proti

Hauptzollamt Bielefeld,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení: K. Jürimäe, předsedkyně senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce třetího senátu, N. Piçarra (zpravodaj), N. Jääskinen a M. Gavalec, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

za soudní kancelář: D. Dittert, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. června 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG: D. Atanasova a C. Salder, Rechtsanwälte,
- za německou vládu: J. Möller, R. Kanitz a N. Scheffel, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: A. C. Becker a M. Björkland, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. září 2023,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12), jakož i čl. 14 odst. 1 prvního pododstavce písm. b), odst. 2 prvního pododstavce písm. c) a odst. 3 směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (Úř. věst. 2011, L 176, s. 24).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (dále jen „společnost f6“) a Hauptzollamt Bielefeld (hlavní celní úřad v Bielefeldu, Německo) ve věci zákonnosti dodatečné daně, která je vybírána vedle spotřební daně a od 1. ledna 2022 se vztahuje na zahříváný tabák vyráběný touto společností.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2008/118

- 3 Bod 4 odůvodnění směrnice 2008/118, která sice byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady (EU) 2020/262/EU ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (Úř. věst. 2020, L 58, s. 4), ale je *ratione temporis* použitelná na spor v původním řízení, uváděl:

„Zboží podléhající spotřební dani může ze zvláštních důvodů podléhat i jiným nepřímým daním. V takových případech by však členské státy měly dodržovat některé základní prvky pravidel Společenství týkajících se nepřímých daní, aby nebyl ohrožen prospěšný účinek těchto pravidel.“

- 4 Článek 1 této směrnice uváděl:

„1. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

[...]

c) tabákové výrobky, na něž se [vztahuje směrnice 2011/64].

2. Členské státy mohou ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírat ze zvláštních důvodů další nepřímé daně za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla Společenství platná pro spotřební daně nebo pro daň z přidané hodnoty [(DPH)], pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.

[...]“

Směrnice 2011/64

5 Body 2 a 9 odůvodnění směrnice 2011/64 uvádějí:

„(2) Daňové právní předpisy [Evropské unie], které se týkají tabákových výrobků, potřebují zajistit řádné fungování vnitřního trhu a zároveň vysoký stupeň ochrany lidského zdraví [...].

[...]

(9) Pokud se jedná o spotřební daně, musí mít zejména harmonizace jejich struktury za následek takový stav, kdy hospodářská soutěž různých kategorií tabákových výrobků náležejících k téže skupině nebude narušována důsledky zdaňování [...].“

6 Článek 1 této směrnice uvádí:

„Tato směrnice stanoví obecné zásady harmonizace struktury a sazeb spotřební daně, kterou členské státy uvalují na tabákové výrobky.“

7 Článek 2 uvedené směrnice zní:

„1. Pro účely této směrnice se za tabákové výrobky považují:

a) cigarety;

b) doutníky a doutníčky;

c) tabák ke kouření:

- i) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret,
- ii) ostatní tabák ke kouření.

2. Za cigarety a tabák ke kouření se považují výrobky skládající se zcela nebo částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria uvedená v článku 3 nebo čl. 5 odst. 1.

[...]“

8 Článek 5 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se za tabák ke kouření považují:

a) řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování;

b) tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, na který se nevztahují článek 3 a čl. 4 odst. 1 a který je možné kouřit. [...]“

9 Článek 14 směrnice 2011/64 stanoví:

„1. Členské státy uplatňují spotřební daň, kterou může být:

- a) buď valorická daň vypočtená na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků [...], nebo
- b) specifická daň, vyjádřená jako částka na kilogram nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů, nebo
- c) smíšená daň kombinující valorickou a specifickou složku.

U valorické nebo smíšené daně mohou členské státy stanovit minimální výši spotřební daně.

2. Celková spotřební daň (specifická daň, valorická daň nebo kombinace obojího, bez DPH) vyjádřená jako procento nebo jako částka na kilogram nebo na počet kusů musí být nejméně rovna sazbě nebo minimální výši stanovené pro:

- a) doutníky a doutníčky: 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 12 [eur] za 1 000 kusů či za kilogram;
- b) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret: 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo 40 [eur] za kilogram;
- c) ostatní tabák ke kouření: 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 22 [eur] za kilogram.

[...]

3. Sazby nebo pevné částky uvedené v odstavcích 1 a 2 platí pro všechny výrobky, které patří do příslušné skupiny tabákových výrobků, aniž by dále byly v jednotlivých skupinách rozlišovány podle jakosti, obchodní úpravy, původu výrobků, použitého materiálu, vlastností zúčastněných podniků nebo podle jiných kritérií.

[...]“

Německé právo

- 10 Ustanovení § 1 Tabaksteuergesetz (zákon o dani z tabáku) ze dne 15. července 2009 (BGBl. 2009 I, s. 1870), ve znění zákona ze dne 10. srpna 2021 (BGBl. 2021 I, s. 3411) (dále jen „TabStG“), stanoví:

„(1) Tabákové výrobky, zahříváný tabák a tabák do vodních dýmek podléhají dani z tabáku, [která] je spotřební daní ve smyslu Abgabenordnung [daňový řád].

(2) Tabákovými výrobky jsou:

1. doutníky nebo doutníčky [...]

[...]

2. cigarety:

[...]

3. tabák ke kouření (jemně řezaný tabák a dýmkový tabák): řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování;

(2a) Zahříváním tabákem se ve smyslu tohoto zákona rozumí tabák ke kouření porcovaný po kusech a jednotlivě a určený ke konzumaci vdechováním aerosolu nebo kouře vyrobeného v zařízení.

[...]“

- 11 Ustanovení § 1a TabStG, nadepsané „Zahřívání tabák, tabák do vodních dýmek“, stanoví:

„Není-li stanoveno jinak, vztahují se ustanovení tohoto zákona týkající se tabáku ke kouření a příslušná prováděcí opatření i na zahřívání tabák a tabák do vodních dýmek.“

- 12 Ustanovení § 2 tohoto zákona zní:

„(1) Daň činí:

1. u cigaret

[...]

- b) v období od 1. ledna 2022 do 31. prosince 2022 10,88 centu za kus a 19,84 % maloobchodní prodejní ceny, nejméně však 22,276 centu za kus po odečtení [DPH] z maloobchodní prodejní ceny cigarety podléhající dani;

[...]

4. u dýmkového tabáku

[...]

- b) v období od 1. ledna 2022 do 31. prosince 2022 15,66 eura na kilogram a 13,13 % maloobchodní prodejní ceny, nejméně však 24,00 eur za kilogram;

5. u zahřívání tabáku daň podle bodu 4 navýšenou o další daň odpovídající 80 % částky daně podle bodu 1 po odečtení částky daně podle bodu 4. Pro výpočet částky podle bodu 1 tabák ke kouření porcovaný po kusech a jednotlivě odpovídá jedné cigaretě;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 13 Společnost f6 vyrábí svitky zahřívaného tabáku, které se vkládají do zahřívacího zařízení obsahujícího baterii. Tyto svitky jsou zabaleny do laminovaného papíru s hliníkovou vrstvou, takže je nelze v tomto zařízení zapálit ani spálit. Pomocí elektrické energie jsou zahřívány na teplotu nižší, než je jejich teplota spalování, čímž vzniká aerosol obsahující nikotin, který mohou uživatelé vdechovat přes náustek jako tradiční tabákový kouř.
- 14 Až do 31. prosince 2021 byly svitky zahřívaného tabáku v Německu zdaněny pouze sazbou daně z tabáku uložené na dýmkový tabák. Ustanovení § 2 odst. 1 bodu 5 TabStG však od 1. ledna 2022 kromě této spotřební daně stanoví i dodatečnou daň na zahřívání tabák. Výše této dodatečné daně odpovídá 80 % spotřební daně z cigaret po odečtení spotřební daně z dýmkového tabáku (dále jen „předmětná dodatečná daň“).
- 15 Společnost f6 podala dne 2. prosince 2021 u hlavního celního úřadu v Bielefeldu daňové přiznání, v němž uvedla částku, kterou má zaplatit na dani ze zahřívaného tabáku, přičemž za tímto účelem použila daňové sazby platné od 1. ledna 2022. Tato částka odpovídala ve výši 2 181,02 eura spotřební dani použitelné podle § 2 odst. 1 bodu 5 první části TabStG a ve výši 4 100,44 eura předmětné dodatečné dani stanovené v druhé části tohoto ustanovení. Společnost f6 poté podala k Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo), který je předkládajícím soudem, žalobu proti tomuto daňovému přiznání, kterou napadá zákonnost této dodatečné daně zejména s ohledem na čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.
- 16 Na podporu své žaloby společnost f6 zaprvé uvádí, že jelikož předmětná dodatečná daň nesplňuje podmínky stanovené v tomto ustanovení, nepředstavuje „další nepřímou daň“ povolenou uvedeným ustanovením. Zadruhé je taková daň podle jejího názoru v rozporu s čl. 14 odst. 3 směrnice 2011/64, neboť se zahříváním tabákem zachází jinak než s ostatními tabáky ke kouření, mezi které zahřívání tabák patří. Zatřetí je toho názoru, že předmětná dodatečná daň je v rozporu s ustanovením čl. 14 odst. 1 prvního pododstavce písm. b) ve spojení s čl. 14 odst. 2 prvním pododstavcem písm. c) této směrnice, neboť je při výpočtu této daně zohledňována nejenom hmotnost výrobku, ale i počet jeho kusů.
- 17 Hlavní celní úřad v Bielefeldu tvrdí, že výběr předmětné dodatečné daně je slučitelný s ustanoveními čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118. Tato daň je podle jeho názoru vybírána ze zvláštního důvodu, kterým je omezit užívání nikotinu, jenž je škodlivý pro zdraví, zdaněním zahřívání tabáku podobným způsobem, jako jsou zdaněny cigarety. Dále uvádí, že uvedená daň nemusí jakožto neharmonizovaná vnitrostátní spotřební daň splňovat všechny požadavky stanovené v článku 14 směrnice 2011/64.
- 18 Předkládající soud, který má za to, že zahřívání tabák musí být kvalifikován jako „tabák ke kouření“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu ii) směrnice 2011/64, a jakožto „tabákový výrobek“ tedy představuje „zboží podléhající spotřební dani“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. c) směrnice 2008/118, má pochybnosti o slučitelnosti předmětné dodatečné daně s čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.
- 19 Uvedený soud se v podstatě táže, zda tato daň představuje „další nepřímou daň“ ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, nebo zda musí být považována za pouhé zvýšení spotřební daně ze zahřívání tabáku, které je v rozporu s uvedeným ustanovením. Předkládající soud poznamenává, že předmětná dodatečná daň je vybírána z rozpočtového důvodu, jelikož daňové příjmy, které z ní plynou, jsou odváděny do souhrnného rozpočtu německého spolkového státu,

aniž jsou nezbytně určeny na ochranu zdraví. Předkládající soud si každopádně klade otázku, zda cíl sledovaný předmětnou dodatečnou daní, kterým je podle jeho názoru omezit užívání nikotinu, jenž je škodlivý pro zdraví, postačuje k tomu, aby byl kvalifikován jako „zvláštní důvod“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.

- 20 Předkládající soud se mimoto táže, zda je výběr dodatečné daně ze zahřívání tabáku v rozporu s čl. 14 odst. 3 směrnice 2011/64, když tento druh tabáku ke kouření podléhá v konečném důsledku vyššímu zdanění než jiné druhy tabáku ke kouření, což vede k nerovnému zacházení v rámci kategorie „ostatní tabák ke kouření“, která je uvedena v čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice.
- 21 Předkládající soud si rovněž klade otázku, zda je základ předmětné dodatečné daně slučitelný s čl. 14 odst. 1 prvním pododstavcem písm. b) a odst. 2 prvním pododstavcem písm. c) směrnice 2011/64, když jedna ze složek tohoto základu daně je s ohledem na pravidla platná pro spotřební daň z cigaret vyjádřena nikoli na základě hmotnosti zahřívání tabáku, ale na základě počtu jeho kusů.
- 22 Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Musí být čl. 1 odst. 2 směrnice [2008/118] vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě [...] týkající se výběru daně z tabáku v případě zahřívání tabáku, která ohledně výpočtu [této] daně stanoví, že kromě sazby daně z dýmkového tabáku se vybírá dodatečná daň ve výši 80 % částky daně z cigaret snížené o částku daně z dýmkového tabáku?
 - 2) Pokud dodatečná daň ze zahřívání tabáku není další nepřímou daní vybíranou ze zboží podléhajícího spotřební dani ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118[,] musí být čl. 14 odst. 3 směrnice [2011/64] vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě [...] týkající se výběru daně z tabáku v případě zahřívání tabáku, která ohledně výpočtu [této] daně stanoví, že kromě sazby daně z dýmkového tabáku se vybírá dodatečná daň ve výši 80 % částky daně z cigaret snížené o částku daně z dýmkového tabáku?
 - 3) Pokud dodatečná daň ze zahřívání tabáku není další nepřímou daní vybíranou ze zboží podléhajícího spotřební dani ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118[,] musí být čl. 14 odst. 1 první pododstavec písm. b) a odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice [2011/64] vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě [...] týkající se výběru daně z tabáku v případě zahřívání tabáku, která ohledně výpočtu [této] daně stanoví, že tato daň se vypočte na základě valorické daňové sazby a specifické daňové sazby, která je založena na hmotnosti a počtu kusů tabákových svitků?“

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

- 23 Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 10. října 2023 podala společnost f6 po přednesení stanoviska generálního advokáta návrh na znovuotevření ústní části řízení podle článku 83 jednacího řádu Soudního dvora.

- 24 Na podporu svého návrhu společnost f6 v podstatě uvádí, že stanovisko generálního advokáta obsahuje argumenty, které nebyly mezi účastníky řízení projednány. Generální advokát se podle ní odchýlil od skutkového rámce a výkladu vnitrostátního práva předložených předkládajícím soudem. Rovněž podle společnosti f6 nezohlednil judikaturu Soudního dvora a navrhl výklad čl. 14 odst. 3 směrnice 2011/64 *contra legem*.
- 25 Je třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jednací řád neumožňují zúčastněným uvedeným v článku 23 tohoto statutu předložit vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem. Dále je třeba připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU generální advokát předkládá veřejně, zcela nestranně a nezávisle odůvodněná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast. Soudní dvůr není vázán tímto stanoviskem ani důvody, na základě kterých k němu generální advokát dospěl. Nesouhlas zúčastněné strany se stanoviskem generálního advokáta tedy nemůže sám o sobě představovat důvod ke znovuotevření ústní části řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval [rozsudek ze dne 6. října 2021, W.Ž. (Kolegium pro mimořádnou kontrolu a věci veřejné Nejvyššího soudu – Jmenování), C-487/19, EU:C:2021:798, body 62 a 63 a citovaná judikatura].
- 26 Je pravda, že Soudní dvůr může kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídít znovuotevření ústní části řízení v souladu s článkem 83 svého jednacího řádu, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi zúčastněnými projednán.
- 27 V projednávané věci má však Soudní dvůr k dispozici všechny poznatky nezbytné k vydání rozhodnutí a společnost f6 ve svém návrhu na znovuotevření ústní části řízení v projednávané věci nijak neprokázala, že projednávaná věc musí být rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi zúčastněnými projednán. Tento návrh mimoto nepoukazuje na žádnou novou skutečnost, jež by mohla mít rozhodující vliv na rozhodnutí, které má Soudní dvůr v této věci vydat. Za těchto podmínek má Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta za to, že není namístě nařídít znovuotevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

K první otázce

- 28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „další nepřímá daň vybíraná ze zvláštních důvodů ze zboží podléhajícího spotřební dani“ zahrnuje i dodatečnou daň ze zahřívání tabáku, jejíž výše činí 80 % částky spotřební daně z cigaret snížené o částku spotřební daně z tohoto zahřívání tabáku.
- 29 Nejprve je třeba určit, zda zahřívání tabáku spadá do působnosti směrnice 2008/118 jakožto „zboží podléhající spotřební dani“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 této směrnice, a konkrétně zda v souladu s písm. c) tohoto ustanovení patří mezi „tabákové výrobky, na něž se [vztahuje směrnice 2011/64]“, neboť zahřívání tabáku není v poslední uvedené směrnici zmíněn.

- 30 Článek 2 odst. 1 směrnice 2011/64 za „tabákové výrobky“ označuje cigarety, doutníky a doutníčky a tabák ke kouření. Do této posledně uvedené kategorie patří jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a zbytková kategorie „ostatního tabáku ke kouření“. Odstavec 2 tohoto článku 2 považuje za cigarety a tabák ke kouření výrobky skládající se zcela nebo částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria uvedená mimo jiné v čl. 5 odst. 1 dané směrnice.
- 31 Článek 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64 definuje „tabák ke kouření“ jako tabák, který musí být řezaný nebo jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, přičemž tyto dvě podmínky jsou kumulativní (rozsudek ze dne 6. dubna 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, bod 25, a rozsudek ze dne 16. září 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, bod 36). Článek 5 odst. 1 písm. b) této směrnice stanoví, že za tabák ke kouření může být považován i „tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji“, který nespadá pod definici cigaret uvedenou v článku 3 dané směrnice a definici doutníků a doutníčků uvedenou v čl. 4 odst. 1 dané směrnice, přičemž tento tabákový odpad musí být mimoto možné kouřit.
- 32 Pokud jde o první podmínku stanovenou v každém z ustanovení uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zahřívání tabák, o který jde v původním řízení, sestává ze stlačeného tabáku vyráběného z tabákového prachu. Zahřívání tabák tedy patrně sestává buď z „řezaného“, nebo jinak „děleného“ tabáku ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64, nebo z „tabákov[ého] odpad[u] dodan[ého] k maloobchodnímu prodeji“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. b) této směrnice.
- 33 Pokud jde o druhou podmínku uvedenou v týchž ustanoveních, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že je-li zahřívání tabák, o který jde v původním řízení, zahříván elektrickou energií, vzniká aerosol, který uživatel vdechuje, takže lze mít za to, že tento tabák je možné kouřit ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. b) směrnice 2011/64, nebo je vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) této směrnice, to znamená bez zpracování surovin na hmotné zboží standardizovaným postupem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. dubna 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, body 30 až 32, a rozsudek ze dne 16. září 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, bod 39).
- 34 S výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, z výše uvedeného vyplývá, že jelikož zahřívání tabák, o který se jedná v původním řízení, spadá pod pojem „tabák ke kouření“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 2011/64, je jakožto tabákový výrobek, na který se vztahuje tato směrnice, zbožím podléhajícím spotřební dani ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/118. Z tohoto titulu může tedy podléhat „další nepřímé dani vybírané ze zvláštních důvodů“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 této směrnice.
- 35 Podle posledně uvedeného ustanovení ve spojení s bodem 4 odůvodnění směrnice 2008/118 může být tato další nepřímá daň ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírána pouze při splnění dvou podmínek. Zaprvé musí být vybírána ze „zvláštních důvodů“ a zadruhé musí splňovat unijní pravidla zdanění platná pro spotřební daně nebo pro DPH, pokud jde o stanovení základu daně, jakož i výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně.
- 36 Obě tyto podmínky, jejichž cílem je zabránit tomu, aby další nepřímé daně neoprávněně bránily obchodu, jsou podle samotného znění čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 kumulativní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie, C-434/97, EU:C:2000:98, bod 26, a usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, body 21 a 22).

- 37 Pokud jde o první z uvedených podmínek, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že „zvláštní důvod“ ve smyslu tohoto ustanovení nesmí být čistě rozpočtový. Avšak vzhledem k tomu, že všechny daně jsou nevyhnutelně vybírány z rozpočtového důvodu, tato okolnost nemůže sama o sobě vyloučit, že další daň může být rovněž vybírána ze zvláštního důvodu ve smyslu tohoto ustanovení, jinak by toto ustanovení pozbylo veškerého užitečného účinku (rozsudek ze dne 27. února 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, body 23 a 27, a rozsudek ze dne 22. června 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, body 38 a 39).
- 38 Další daň, která se ukládá na zboží podléhající spotřební dani a u jejíhož výnosu není předem stanoveno účelové určení, tedy lze považovat za daň vybíranou ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pouze tehdy, je-li struktura této daně, zejména pokud jde o její předmět či sazbu, koncipována tak, aby ovlivnila jednání osob povinných k dani způsobem umožňujícím zohlednění uvedených zvláštních důvodů, například vysokým zpoplatněním dotčených výrobků za účelem odrazení od jejich spotřeby (rozsudek ze dne 27. února 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, bod 32, a rozsudek ze dne 22. června 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 42).
- 39 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že zvláštní důvod uvedený předkládajícím soudem, a sice ochrana zdraví, je rovněž uveden mezi cíli sledovanými směrnicí 2011/64, které jsou zmíněny v bodě 2 této směrnice. Avšak samotná okolnost, že zdanění slouží nejen rozpočtovému účelu, ale má zajistit i vysokou úroveň ochrany zdraví, což je obecný cíl sledovaný rovněž směrnicí 2011/64, taktéž nemůže bez dalšího vyloučit existenci „zvláštního důvodu“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.
- 40 Jak totiž generální advokát v podstatě poznamenal v bodě 56 svého stanoviska, i přes tuto totožnost cílů může existovat „zvláštní důvod“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, pokud je cílem další daně ze zboží podléhajícího spotřební dani zvýšit zdanění dotyčného zboží tak, aby se jeho konečné zdanění přiblížilo konečnému zdanění jiného srovnatelného zboží podléhajícího spotřební dani, a v konečném důsledku odradit od jeho spotřeby.
- 41 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že cílem předmětné dodatečné daně je sblížit zdanění zahříváního tabáku a cigaret. Skrze úpravu daňového režimu zahříváního tabáku je tudíž zvláštním důvodem pro výběr této daně odradit spotřebitele závislé na nikotinu od toho, aby z cigaret přecházeli na zahřívání tabák dotčený v původním řízení, jelikož tento tabák je rovněž škodlivý pro zdraví.
- 42 Pokud jde o druhou podmínku týkající se toho, zda taková dodatečná daň, o jakou se jedná v původním řízení, splňuje unijní pravidla zdaňování platná pro spotřební daň nebo DPH, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, je třeba připomenout, že čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 nevyžaduje, aby členské státy splnily všechna tato pravidla. Postačuje, aby další nepřímé daně vybírané ze zvláštních důvodů byly v těchto bodech v souladu s obecným systémem unijních pravidel platných buď pro spotřební daň, nebo pro DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie, C-434/97, EU:C:2000:98, body 23, 24 a 27, a rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, bod 47).
- 43 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2011/64 povoluje zásadu „smíšené spotřební daně“, která zahrnuje valorickou a specifickou složku, která je v čl. 14 odst. 1 písm. b) pojata tak, že může být vyjádřena jako „částka na kilogram nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů“. Dále je třeba uvést, že čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice upřesňuje, že celková

spotřební daň (specifická daň, valorická daň nebo kombinace obojího, bez DPH) vyjádřená jako procento nebo jako částka na kilogram nebo na počet kusů musí být pro „ostatní tabák ke kouření [nejméně rovna] 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 22 [eurům] za kilogram“.

- 44 I kdyby z těchto ustanovení vyplývalo, že smíšená spotřební daň může kombinovat valorickou složku pouze s jedinou „specifickou složkou“, předmětná dodatečná daň není výsledkem kombinace valorické složky s dvěma „specifickými složkami“. Jak zdůraznila německá vláda na jednání, vyplývá naopak z odpočtu částky vypočtené na základě kusů od částky vypočtené na základě hmotnosti.
- 45 Z toho plyne, že druhá podmínka stanovená v čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 k tomu, aby mohla být taková dodatečná daň, o jakou se jedná v původním řízení, kvalifikována jako „další nepřímá daň vybíraná ze zboží podléhajícího spotřební dani“, je splněna.
- 46 Pokud jde o případné rozlišování, které by bylo v rozporu s čl. 14 odst. 3 směrnice 2011/64 zavedeno předmětnou dodatečnou daní u výrobků náležejících do skupiny „ostatní tabák ke kouření“ ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice, je třeba zdůraznit, jako to učinil generální advokát v bodě 65 svého stanoviska, že cílem pravidel stanovených v tomto čl. 14 odst. 3 je zajistit neexistenci diskriminačního daňového zacházení s výrobky, jejichž základní vlastnosti a způsob spotřeby jsou ne-li totožné, pak přinejmenším srovnatelné.
- 47 Jak přitom bylo připomenuto v bodě 30 tohoto rozsudku, kategorie tabáku označeného jako „ostatní tabák ke kouření“ je zbytkovou kategorií, kterou nelze vykládat restriktivně (rozsudek ze dne 6. dubna 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, bod 24). Jak uvedl generální advokát v bodě 66 svého stanoviska, tato kategorie tudíž nutně zahrnuje různorodé výrobky, jejichž výrobní vlastnosti a způsob spotřeby se liší a které jsou rozmanitější než výrobky zahrnuté do dalších dvou kategorií, a sice kategorie „cigarety“ a kategorie „doutníky a doutníčky“, ve kterých jsou výrobky výslovně identifikovány. Za takových okolností by požadavek stejného daňového zacházení pro všechny výrobky náležející do této zbytkové kategorie mohl sám o sobě vést k diskriminaci a narušit hospodářskou soutěž mezi tabákovými výrobky náležejícími do téže skupiny, což by bylo v rozporu s cíli sledovanými směrnicí 2011/64, jak jsou připomenuty v bodě 9 jejího odůvodnění.
- 48 Z výše uvedeného vyplývá, že na první předběžnou otázku je třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „další nepřímá daň vybíraná ze zvláštních důvodů ze zboží podléhajícího spotřební dani“ zahrnuje i dodatečnou daň ze zahřívání tabáku, jejíž výše činí 80 % částky spotřební daně z cigaret snížené o částku spotřební daně z tohoto zahřívání tabáku.

Ke druhé a třetí otázce

- 49 S ohledem na odpověď na první otázku není namístě na druhou a třetí otázku odpovídat.

K nákladům řízení

- 50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 1 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12)

musí být vykládán v tom smyslu, že

pojem „další nepřímá daň vybíraná ze zvláštních důvodů ze zboží podléhajícího spotřební dani“ zahrnuje i dodatečnou daň ze zahřívání tabáku, jejíž výše činí 80 % částky spotřební daně z cigaret snížené o částku spotřební daně z tohoto zahřívání tabáku.

Podpisy