KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RANTOS
ippreżentati fit-28 ta’ Settembru 2023 [1]

Kawża C-336/22

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG
vs
Hauptzollamt Bielefeld

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Düsseldorf, il-Ġermanja))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Direttiva 2008/118/KE – Arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa – Artikolu 1 – Direttiva 2011/64/UE – Struttura u rati tad-dazji tas-sisa fuq it-tabakk immanifatturat – Artikolu 14 – Tassazzjoni tat-tabakk – Tabakk imsaħħan – Leġiżlazzjoni nazzjonali li għat-tabakk imsaħħan tipprevedi struttura u rata ta’ taxxa differenti minn dawk applikabbli għat-tabakk l-ieħor għat-tipjip”

I. Introduzzjoni

1. Dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari jistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar il-kompatibbiltà ta’ taxxa addizzjonali fuq prodotti ġodda tat-tabakk mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar id-dazji tas-sisa.

2. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda, b’mod iktar speċifiku, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118/KE [2], kif ukoll tal-punt (b) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 14(1), tal-punt (c) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 14(2) u tal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2011/64/UE [3].

3. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kawża bejn f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (iktar ’il quddiem ir-“rikorrenti”) u l-Hauptzollamt Bielefeld (l-Uffiċċju Prinċipali tad-Dwana ta’ Bielefeld, il-Ġermanja) (iktar ’il quddiem il-“konvenut”), dwar id-deċiżjoni ta’ dan tal-aħħar li jissuġġetta lir-rikorrenti, minbarra għad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk għat-tipjip, għal taxxa supplimentari fuq rombli tat-tabakk imsaħħan li hija tipproduċi (iktar ’il quddiem it-“taxxa kontenzjuża”).

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[2] Direttiva tal-Kunsill tas-16 ta’ Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE (ĠU 2009, L 9, p. 12).

[3] Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta’ Ġunju 2011 dwar l-istruttura u r-rati tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk manifatturat (ĠU 2011, L 176, p. 24).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Id-Direttiva 2008/118

4. Skont il-premessa 4 tad-Direttiva 2008/118, "[i]l-prodotti soġġetti għaddazju tas-sisa jistgħu jkunu soġġetti għal taxxi oħra indiretti għal skopijiet speċifiċi. F'każijiet bħal dawn, madankollu, u sabiex ma jiġix ippreġudikat l-effett utli tar-regoli tal-Komunità relatati mat-taxxi indiretti, l-Istati Membri għandhom jikkonformaw ma' ċerti elementi essenzjali ta' dawk ir-regoli".

5. L-Artikolu 1 ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"1. Din id-Direttiva tistabbilixxi arranġamenti ġenerali fir-rigward tad-dazju tas-sisa li jaffettwa direttament jew indirettament il-konsum tal-prodotti li ġejjin (minn hawn 'il quddiem 'prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa'):

[…]

(ċ) tabakk manifatturat kopert mid-[Direttiva 2011/64].

2. L-Istati Membri jistgħu jimponu taxxi indiretti oħrajn fuq prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa għal finijiet speċifiċi, bil-kondizzjoni li dawk it-taxxi jikkonformaw mar-regoli tat-taxxa Komunitarja applikabbli għad-dazju tas-sisa jew għat-taxxa fuq il-valur miżjud f'dak li jikkonċerna d-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa, il-kalkolu tat-taxxa, l-impożizzjoni tal-ħlas u l-monitoraġġ tat-taxxa, iżda ma jinkludux id-dispożizzjonijiet dwar l-eżenzjonijiet.

3. L-Istati Membri jistgħu jimponu taxxi fuq:

(a) prodotti minbarra prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa;

[…]"

2. Id-Direttiva 2011/64

6. Il-premessi 2, 4, 8 u 9 tad-Direttiva 2011/64 jiddikjaraw:

"(2) Jeħtieġ li l-leġiżlazzjoni fiskali tal-Unjoni dwar il-prodotti tat-tabakk tiżgura t-tħaddim tajjeb tas-suq intern u, fl- istess ħin, livell għoli ta' ħarsien tas-saħħa […]

[…]

(4) It-tipi varji ta' tabakk manifatturat, distinti bil-karatteristiċi tagħhom u mill-mod kif jiġu użati, ghandhom ikunu definiti.

[…]

(8) Fl-interess ta' tassazzjoni uniformi u ġusta, definizzjoni ta' sigaretti, sigarri u sigarri żgħar u ta' tabakk ieħor għat-tipjip għandha tkun stabbilita sabiex, rispettivament, rombli tat-tabakk li skont it-tul tagħhom jistgħu jiġu kkunsidrati żewġ sigaretti jew aktar jiġu ttrattati bħala żewġ sigaretti jew aktar għall-finijiet ta' sisa, tip ta' sigarru li huwa simili f'ħafna modi għas-sigarett jiġi ttrattat bħala sigarett għall-finijiet ta' sisa, tabakk għat-tipjip li huwa simili f'ħafna modi għat-tabakk imqatta' fin intiż għall-brim tas-sigaretti jiġi ttrattat bħala tabakk imqatta' fin għall-finijiet ta' sisa, u l-iskart tat-tabakk ikun definit b'mod ċar […]

(9) Sa fejn dazji tas-sisa huma kkonċernati, l-armonizzazzjoni tal-istrutturi għandha, b'mod partikolari, tirriżulta f'kompetizzjoni fid-diversikategoriji ta' tabakk manifatturat li jiffurmaw parti mill-istess grupp li ma ġġarrabx distorsjoni bl-effetti tal-imposizzjoni tat-taxxa […]"

7. L-Artikolu 1 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Din id-Direttiva tistabbilixxi prinċipji ġenerali għall-armonizzazzjoni tal-istruttura u r-rati tad-dazju tas-sisa li l-Istati Membri jimponu fuq it-tabakk manifatturat."

8. L-Artikolu 2 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"1. Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva tabakk manifatturat għandu jfisser:

(a) sigaretti;

(b) sigarri u sigarillos;

(c) tabakk għat-tipjip:

  (i) tabakk imqatta' fin intiż għall-brim tas-sigaretti;

  (ii) tabakk ieħor għat-tipjip.

2. Prodotti magħmula kollha kemm huma jew inparti minn sostanzi li mhux tabakk iżda li xorta jaqgħu taħt il-kriterji stipulati fl-Artikolu 3 jew l-Artikolu 5 (1) għandhom ikunu meqjusa bħala sigaretti jew tabakk għat-tipjip.

[…]"

9. L-Artikolu 3(1) tal-istess direttiva jistabbilixxi:

"Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva sigaretti għandhom ifissru:

(a) rombli tat-tabakk li jistgħu jitpejpu kif inhuma u li mhumiex sigarri jew sigarri żgħar […];

(b) rombli tat-tabakk li, b'sempliċi maniġġjar mhux industrijali, huma mdaħħla f'tubi tal-karti;

[…]"

10. L-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2011/64 jistabbilixxi:

"Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva tabakk għat-tipjip ifisser:

(a) tabakk li gie mqatta' jew maqsum, mdawwar jew ippressat f'forma ta' kaxxi u jista' jintuża għat-tipjip mingħajr ipproċessar industrijali ulterjuri;

(b) skart tat-tabakk impoġġi għall-bejgħ bl-imnut li ma jaqax taħt l-Artikolu 3 u l-Artikolu 4[(1)] u li jista' jiġi mpejjep [...]"

11. L-Artikolu 13 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Il-gruppi li ġejjin ta' tabakk manifatturat prodotti fl-Unjoni u importati minn pajjiżi terzi għandhom ikunu soġġetti, f'kull wieħed mill-Istati Membri, għal dazju tas-sisa minimu kif stabbilit fl-Artikolu 14:

(a) sigarri u sigaretti żgħar;

(b) tabakk imqatta' fin intiż għall-brim tas-sigaretti;

(c) tabakk ieħor għat-tipjip."

12. L-Artikolu 14 tal-imsemmija direttiva jistabbilixxi:

"1. L-Istati Membri għandhom japplikaw dazju tas-sisa li jista' jkun:

(a) jew dazju *ad valorem* ikkalkulat fuq il-bażi tal-prezz massimu tal-bejgħ bl-imnut ta' kull prodott [...]; jew

(b) dazju speċifiku mfisser bħala ammont għal kull kilogramm, jew fil-każ ta' sigarri u sigarri żgħar, alternattivament għal numru mogħti ta' oġġetti; jew

(c) taħlita tat-tnejn, li tgħaqqad element *ad valorem* u element speċifiku.

Fil-każijiet fejn id-dazju tas-sisa jkun jew *ad valorem* jew imħallat, l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu ammont minimu ta' dazju tas-sisa.

2. Id-dazju tas-sisa globali (dazju speċifiku u/jew dazju *ad valorem* minbarra l-VAT), imfisser bħala persentaġġ, bħala ammont għal kull kilogramm jew għal numru mogħti ta' oġġetti, għandu jkun mill-anqas ekwivalenti għar-rati jew għall-ammonti minimi stipulati għal:

(a) sigarri jew sigarri żgħar: 5 % tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut li jinkludi t-taxxi kollha jew EUR 12 għal kull 1 000 wieħed jew għal kull kilogramm;

(b) tabakk imqatta' fin għat-tipjip intiż għall-brim tas-sigaretti: 40 % tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut ta' tabakk imqatta' fin għat-tipjip intiż għall-brim tas-sigaretti rilaxxat għall-konsum, jew EUR 40 għal kull kilogramm;

(c) tabakk ieħor għat-tipjip: 20 % tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut li jinkludi t-taxxi kollha, jew EUR 22 għal kull kilogramm.

[…]

3. Ir-rati jew l-ammonti msemmija fil-paragrafi 1 u 2 ikunu effettivi għall-prodotti kollha li jiffurmaw parti mill-grupp tat-tabakk manifatturat inkwistjoni, mingħajr distinzjoni f'kull grupp għal dik li hija kwalità, dehra, oriġini tal-prodotti, il-materjali użati, il-karatteristiċi tad-ditti involuti jew kull kriterju ieħor.

[…]"

B. Id-dritt Ġermaniż

13. It-Tabaksteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq it-Tabakk), tal-15 ta' Lulju 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870), kif emendata bil-Liġi tal-10 ta' Awwissu 2021 (BGBl. 2021 I, p. 3411) (iktar 'il quddiem it-"TabStG"), tistabbilixxi, fl-Artikolu 1 tagħha:

"(1) It-tabakk immanifatturat, it-tabakk imsaħħan u t-tabakk tal-pipa tal-ilma għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq it-tabakk [li] tikkostitwixxi dazju tas-sisa fis-sens tal-Abgabenordnung [(il-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi)].

(2) It-tabakk immanifatturat għandu jinkludi:

1. is-sigarri jew is-sigarri żgħar […]

2. is-sigaretti […]

3. it-tabakk għat-tipjip (tabakk imqatta' fin jew tabakk tal-pipa): tabakk imqatta' jew maqsum mod ieħor, imdawwar jew ippressat f'forma ta' kaxxi, li jista' jintuża għat-tipjip mingħajr ipproċessar industrijali ulterjuri.

(2a) It-tabakk imsaħħan għandu jkun, fis-sens ta' din il-liġi, tabakk għat-tipjip f'porzjonijiet individwali, intiż li jiġi kkunsmat permezz tal-inalazzjoni ta' aerosol jew ta' duħħan prodott minn apparat.

[…]".

14. L-Artikolu 1a tat-TabStG, intitolat "Tabakk imsaħħan, tabakk tal-pipa tal-ilma", jipprovdi li, "[s]akemm ma huwiex ipprovdut mod ieħor, id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi dwar it-tabakk għat-tipjip, kif ukoll il-miżuri ta' implimentazzjoni relatati magħhom, għandhom ukoll ikunu applikabbli għat-tabakk imsaħħan u għat-tabakk tal-pipa tal-ilma."

15. L-Artikolu 2 ta' din il-liġi jistabbilixxi:

"(1) L-ammont tat-taxxa għandu jammonta:

1. għas-sigaretti

[…]

b) għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2022 sal-31 ta' Diċembru 2022, għal EUR 10.88 għal kull oġġett u għal 19.84 % tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut, filwaqt li l-ammont għandu madankollu jkun ikbar minn jew ugwali għal EUR 22.276 għal kull oġġett, wara li titnaqqas it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq il-prezz tal-bejgħ bl-imnut tas-sigarett suġġett għat-tassazzjoni;

[...]

4. għat-tabakk tal-pipa

[...]

b) għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2022 sal-31 ta' Diċembru 2022, għal EUR 15.66 għal kull kilogramma u għal 13.13 % tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut, filwaqt li l-ammont għandu madankollu jkun ikbar minn jew ugwali għal EUR 24.00 għal kull kilogramma;

5. għat-tabakk imsaħħan, għall-ammont tat-taxxa previst fil-punt 4, miżjud b'taxxa supplimentari li l-ammont tagħha għandu jikkorrispondi għal 80 % tal-ammont tat-taxxa prevista fil-punt 1, wara li jitnaqqas l-ammont tat-taxxa prevista fil-punt 4. Għall-finijiet tal-kalkolu tal-ammont previst fil-punt 1, porzjon individwali ta' tabakk għat-tipjip għandu jkun ekwivalenti għal sigarett;

[...]"

III. Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

16. Ir-rikorrenti tipproduċi rombli tat-tabakk imsaħħan, imgeżwra f'karta kkollaminata b'saff tal-aluminju, intiżi li jiddaħħlu f'apparat li jsaħħan li jopera permezz ta' batterija, li fih dawn jissaħħnu sa temperatura iktar baxxa minn dik tal-kombustjoni tagħhom. Minn dan jirriżulta aerosol li fih in-nikotina, li l-konsumaturi jistgħu jieħdu bin-nifs permezz ta' bokkin.

17. Permezz tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2021, l-ammont tat-taxxa dovut fuq it-tabakk imsaħħan kien iddeterminat abbażi tal-kalkolu applikabbli għat-tabakk tal-pipa. Madankollu, il-leġiżlatur Ġermaniż ipprovda li, mill-1 ta' Jannar 2022, dan l-ammont kellu jiżdied b'somma li huwa kkwalifika espressament bħala "taxxa supplimentari" (iktar 'il quddiem it-"taxxa addizzjonali"). Fil-fatt, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ minn din id-data tal-aħħar, it-taxxa dovuta fuq it-tabakk imsaħħan hija komposta minn ammont iddeterminat abbażi tal-kalkolu applikabbli għat-tabakk tal-pipa u minn din it-taxxa supplimentari. Din tal-aħħar tikkorrispondi għal 80 % tal-ammont miksub bl-applikazzjoni għar-rombli tat-tabakk inkwistjoni tar-rata ta' taxxa prevista għas-sigaretti, wara li jitnaqqas l-ammont iddeterminat abbażi tal-kalkolu applikabbli għat-tabakk tal-pipa.

18. F'dan il-kuntest, ir-rikorrenti adixxiet il-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja), il-qorti tar-rinviju, b'azzjoni li tikkontesta l-legalità, fid-dawl tad-Direttiva 2008/118, tat-taxxa addizzjonali imposta, mill-1 ta' Jannar 2022, fuq ir-rombli tat-tabakk imsaħħan.

19. Permezz tal-azzjoni tagħha fil-kawża prinċipali, ir-rikorrenti ssostni li:

– il-ġbir tat-taxxa addizzjonali fuq it-tabakk imsaħħan imur kontra l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 għaliex din it-taxxa tikkostitwixxi dazju tas-sisa mhux awtorizzat;

– din it-taxxa addizzjonali lanqas ma hija imposta għal finijiet speċifiċi, għaliex id-dħul minnha ma jintużax sabiex jiġu koperti spejjeż marbuta mal-protezzjoni tas-saħħa;

– il-ġbir ta’ tali taxxa addizzjonali jmur kontra l-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2011/64, għaliex tabakk immanifatturat ma jistax jiġi ttrattat b’mod differenti fi ħdan il-grupp tat-tabakk l-ieħor għat-tipjip.

20. Min-naħa tiegħu, il-konvenut oppona għall-azzjoni billi rrileva li:

– it-taxxa addizzjonali fuq it-tabakk imsaħħan tikkostitwixxi dazju tas-sisa nazzjonali mhux armonizzat, li l-ġbir tiegħu ma jmurx kontra l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118;

– il-ġbir ta’ din it-taxxa addizzjonali jfittex li jilħaq l-għan speċifiku tat-tnaqqis tal-konsum tan-nikotina li jagħmel ħsara għas-saħħa, billi t-tabakk imsaħħan jiġi ntaxxat b’mod analogu għas-sigaretti. L-iskop ta’ inċentiv ta’ din it-taxxa addizzjonali huwa suffiċjenti sabiex jikkostitwixxi fini speċifiku fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118;

– peress li t-taxxa addizzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex taxxa armonizzata, hija ma għandhiex tissodisfa, skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, ir-rekwiżiti tal-Artikolu 14 tad-Direttiva 2011/64.

21. F’dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Düsseldorf) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“1) L-Artikolu 1(2) tad-[Direttiva 2008/118] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali ta’ Stat Membru, dwar il-ġbir ta’ taxxa fuq it-tabakk fir-rigward ta’ tabakk imsaħħan, li tipprovdi li, għall-kalkolu tat-taxxa, minbarra r-rata tat-taxxa fuq it-tabakk tal-pipa, tiġi imposta taxxa addizzjonali ta’ 80 % tal-ammont tat-taxxa fuq is-sigaretti bi tnaqqis tal-ammont tat-taxxa fuq it-tabakk tal-pipa?

2) Fil-każ li fih it-taxxa addizzjonali fuq it-tabakk imsaħħan ma tikkostitwixxix taxxa indiretta oħra imposta għal finijiet speċifiċi fuq prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 […], l-Artikolu 14(3) tad-[Direttiva 2011/64] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali […] dwar il-ġbir ta’ taxxa fuq it-tabakk fir-rigward ta’ tabakk imsaħħan li tipprovdi li, għall-kalkolu tat-taxxa, minbarra r-rata tat-taxxa fuq it-tabakk tal-pipa, tiġi imposta taxxa addizzjonali ta’ 80 % tal-ammont tat-taxxa fuq is-sigaretti bi tnaqqis tal-ammont tat-taxxa fuq it-tabakk tal-pipa?

3) Fil-każ li fih it-taxxa adizzjonali fuq it-tabakk imsaħħan ma tikkostitwixxix taxxa indiretta oħra imposta għal finijiet speċifiċi fuq prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 […], il-punt (b) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 14(1) u l-punt (c) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 14(2) tad-Direttiva 2011/64, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali […] dwar il-ġbir ta’ taxxa fuq it-tabakk fir-rigward ta’ tabakk imsaħħan li tipprovdi li,

għall-kalkolu tat-taxxa, din tal-aħħar għandha tiġi ddeterminata abbażi ta' rata tat-taxxa *ad valorem* kif ukoll ta' rata tat-taxxa speċifika skont il-piż u n-numru ta' unitajiet ta' rombli tat-tabakk?"

22. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mir-rikorrenti, mill-Gvern Ġermaniż kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet ippreżentaw ukoll osservazzjonijiet orali waqt is-seduta għat-trattazzjoni li nżammet fil-15 ta' Ġunju 2023.

IV. Analiżi

A. Fuq l-ewwel domanda preliminari

23. L-ewwel domanda preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju tfittex li jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 jippermettix lil Stat Membru jimponi fuq prodotti bħar-rombli tat-tabakk imsaħħan inkwistjoni fil-kawża prinċipali, minbarra d-dazju tas-sisa fuq it-tabakk tal-pipa li jibqa' applikabbli, taxxa addizzjonali li tammonta għal 80 % tal-ammont tat-taxxa fuq is-sigaretti bi tnaqqis tal-ammont tat-taxxa fuq it-tabakk tal-pipa.

24. Din id-domanda fir-realtà tinqasam f'żewġ domandi sussidjarji li għandha ssir distinzjoni bir-reqqa bejniethom.

25. Fil-fatt, jidher li, permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, essenzjalment, fl-ewwel lok, jekk din it-taxxa addizzjonali għandhiex tiġi kklassifikata bħala "dazju tas-sisa", fis-sens tal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2008/118, jew inkella bħala "taxxa indiretta oħra", fis-sens tal-Artikolu 1(2) ta' din id-direttiva.

26. Fil-każ li t-taxxa inkwistjoni tiġi kklassifikata bħala "taxxa indiretta oħra", fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, u għalhekk taqa' taħt din id-dispożizzjoni, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, fit-tieni lok, jekk din it-taxxa tosservax ir-rekwiżiti stabbiliti mill-imsemmija dispożizzjoni, b'mod li tkun ammissibbli fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni.

27. Preliminarjament, peress li l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 jirregola l-kundizzjonijiet li skonthom l-Istati Membri jistgħu jimponu taxxi indiretti supplimentari fuq il-"prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa", għandu jiġi żgurat li t-tabakk imsaħħan jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

1. Fuq il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2011/64

28. Qabelxejn, għandu jiġi kkonstatat li d-Direttiva 2011/64 ma tkoprix espressament prodotti bħal dawk li tipproduċi r-rikorrenti. B'mod iktar speċifiku, minbarra l-fatt li din id-direttiva ma tiddefinixxix it-terminu "tabakk imsaħħan", dan il-prodott ma jappartjeni lil ebda waħda mill-kategoriji distinti ta' tabakk li huma espressament identifikati taħt l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva. Kif jirriżulta mid-diversi rapporti dwar id-Direttiva 2011/64 maħruġa mill-Kummissjoni u mill-Kunsill, ċertu numru ta' prodotti "ġodda" tat-tabakk, inklużi dak inkwistjoni f'din il-kawża, ma kinux jeżistu fil-mument tal-adozzjoni ta' din id-direttiva u dehru

fis-suq wara d-dħul fis-seħħ tagħha[4]. Barra minn hekk, kuntrarjament għal oqsma oħra tad-dritt tal-Unjoni, bħan-Nomenklatura Magħquda li hija determinanti għall-klassifikazzjoni tariffarja fid-dritt doganali u li fil-frattemp ġiet adattata sabiex tittieħed inkunsiderazzjoni d-dehra ta' dawn il-prodotti ġodda[5], id-Direttiva 2011/64 baqgħet ma nbidlitx f'dan ir-rigward[6].

29. Minkejja l-konstatazzjonijiet preċedenti, jidhirli li t-"tabakk imsaħħan" għandu jkun inkluż fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

30. Fl-ewwel lok, mit-test innifsu tal-imsemmija direttiva jirriżulta li, billi ġiet prevista kategorija residwa ta' "tabakk ieħor għat-tipjip", l-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni ma kinitx li jiġi ristrett il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2011/64 f'dak li jirrigwarda t-tabakk immanifatturat suġġett għad-dazju tas-sisa iżda li jiġu suġġetti wkoll għad-dazju tas-sisa prodotti tat-tabakk eżistenti, intiżi għat-tipjip, minbarra dawk espliċitament indikati[7].

31. Barra minn hekk, interpretazzjoni wiesgħa tal-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva, billi jiġu inklużi, bħala "tabakk ieħor għat-tipjip", il-prodotti tat-tabakk kollha paragunabbli li huma f'kompetizzjoni mal-prodotti msemmija espressament, tikkorrispondi għall-għanijiet intiżi li jiġu ggarantiti kemm il-funzjonament tajjeb tas-suq intern[8] kif ukoll livell għoli ta' protezzjoni tas-saħħa[9]. Issa, għandu jiġi osservat, f'dan ir-rigward, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kunċett ta' "tabakk għat-tipjip" previst fl-Artikolu 2(1) u fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/64 ma jistax jiġi interpretat b'mod restrittiv, speċifikament fid-dawl tal-għanijiet ta' din id-direttiva[10].

32. F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, u b'mod iktar speċifiku, id-definizzjoni tat-terminu "tabakk għat-tipjip", kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 5(1)(a) tad-Direttiva 2011/64 jirriżulta li dan jirrikjedi l-osservanza ta' żewġ kundizzjonijiet kumulattivi, jiġifieri, minn naħa, li t-tabakk jiġi *mqatta' jew maqsum mod ieħor, imdawwar jew ippressat f'forma ta' kaxxi* u, min-naħa l-oħra, li *jista' jintuża għat-tipjip mingħajr ipproċessar industrijali ulterjuri*[11].

[4] F'dan ir-rigward, ara r-Rapport ta' evalwazzjoni tal-10 ta' Frar 2020 tad-Direttiva tal-Kunsill 2011/64/UE tal-21 ta' Ġunju 2011 dwar l-istruttura u r-rati tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk manifatturat, SWD (2020) 33 final, p. 15 kif ukoll il-Konklużjonijiet tal-Kunsill dwar l-istruttura u r-rati tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk manifatturat, Dokument Nru 8483/20 tat-2 ta' Ġunju 2020.

[5] Għaldaqstant, fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kummissjoni (UE) 2021/1832 tat-12 ta' Ottubru 2021 li jemenda l-Anness I tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2658/87 dwar in-nomenklatura tat-tariffa u l-istatistika u dwar it-Tariffa Doganali Komuni ta' Dwana (ĠU 2021, L 385, p. 1, rettifika fil-ĠU 2022, L 119, p. 115), in-Nomenklatura Magħquda, mill-1 ta' Jannar 2022, twettaq distinzjoni bejn "tabakk tat-tipjip" u "prodotti maħsubin għall-inalazzjoni mingħajr kombustjoni". It-tabakk għat-tipjip, bħala prodott li fih it-tabakk intiża għall-inalazzjoni mingħajr kombustjoni klassika, issa jaqa' taħt is-subintestatura 2404.

[6] Ara wkoll id-Direttiva 2014/40/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-3 ta' April 2014 dwar l-approssimazzjoni tal-liġijiet, ir-regolamenti u d-dispożizzjonijiet amministrattivi tal-Istati Membri rigward il-manifattura, il-preżentazzjoni u l-bejgħ tat-tabakk u prodotti relatati u li tħassar id-Direttiva 2001/37/KE (ĠU 2014, L 127, p. 1) li, hija wkoll, tistabbilixxi distinzjoni bejn "prodotti tat-tabakk għat-tipjip" u "prodotti tat-tabakk li ma jdaħħanx".

[7] Dan jirriżulta wkoll mill-Artikolu 2(2) tad-Direttiva 2011/64 li jipprovdi li prodotti oħra magħmula kollha kemm huma jew inparti minn sustanzi li ma humiex tabakk għandhom jiġu assimilati mas-sigaretti u mat-tabakk għat-tipjip.

[8] Għaldaqstant, il-premessa 9 tad-Direttiva 2011/64 tiddikjara li l-armonizzazzjoni tal-istrutturi tad-dazji tas-sisa għandu jkollha l-effett li l-kompetizzjoni fid-diversi kategoriji ta' tabakk immanifatturat li jappartjenu lill-istess grupp ma ġġarrabx distorsjoni bl-effetti tat-tassazzjoni u li, konsegwentement, jitwettaq il-ftuħ tas-swieq nazzjonali tal-Istati Membri. L-għan li tiġi żgurata kompetizzjoni mhux distorta huwa enfasizzat ukoll fil-premessa 8 tad-Direttiva 2011/64 li tiddikjara, essenzjalment, li prodotti simili għal dawk li jaqgħu taħt kategorija għandhom jiġu ttrattati, għall-finijiet tad-dazji tas-sisa, bħala li jaqgħu taħt din il-kategorija.

[9] Ara l-premessa 2 tad-Direttiva 2011/64 u s-sentenza tas-16 ta' Settembru 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punti 31 u 32).

[10] Sentenza tas-6 ta' April 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, punt 24).

[11] Sentenzi tas-6 ta' April 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, punt 25) u tas-16 ta' Settembru 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punt 36).

33. Issa, jidher li kemm mid-deskrizzjoni li tinsab fid-deċiżjoni tar-rinviju kif ukoll mit-tweġibiet tal-partijiet waqt is-seduta jirriżulta li l-prodotti tat-tabakk inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma ta' natura li jissodisfaw dawn iż-żewġ kundizzjonijiet.

34. F'dak li jirrigwarda l-ewwel kundizzjoni, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta ċar li r-rombli tat-tabakk inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma magħmula minn *tabakk ikkompressat, immanifatturat minn trab tat-tabakk*. F'dak li jirrigwarda t-tieni kundizzjoni, minn din l-istess deċiżjoni jirriżulta li, minkejja li t-tabakk ma jinħaraqx, iżda jissaħħan biss, dan il-proċess huwa paragunabbli mal-azzjoni ta' tipjip tas-sigaretti jew ta' prodotti oħra tat-tabakk, ħaġa li tagħmilha possibbli li dan il-prodott jitpejjep [12]. Issa, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet, f'dan ir-rigward, li, anki fl-assenza ta' kombustjoni, prodott li sempliċement jissaħħan jista' jitqies li huwa tabakk għat-tipjip [13].

35. Fit-tielet lok, għandu jiġi kkonstatat li, fid-dawl tal-għanijiet li d-Direttiva 2011/64 tfittex li tilħaq, imfakkra fil-punt 31 ta' dawn il-konklużjonijiet, għandhom jiġu inklużi fil-kunċett ta' "tabakk għat-tipjip", u, għaldaqstant, fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva, il-prodotti kollha tat-tabakk paragunabbli, fid-dawl tal-karatteristiċi tagħhom, tal-effetti dannużi tagħhom għas-saħħa u tar-relazzjoni ta' kompetizzjoni li teżisti ma' prodotti oħra espliċitament previsti mill-imsemmija direttiva. Issa, abbażi tal-konstatazzjonijiet magħmula mill-qorti tar-rinviju dwar il-mod kif dan jiġi kkunsmat bħala sostitut tal-prodotti tat-tabakk "konvenzjonali", it-tabakk imsaħħan jidher li huwa suffiċjentement paragunabbli mal-prodotti l-oħra tat-tabakk previsti mid-Direttiva 2011/64 sabiex, konsegwentement, ikun jista' jitqies li huwa "tabakk ieħor għat-tipjip" fis-sens ta' din id-direttiva.

36. Mill-elementi preċedenti jirriżulta li t-tabakk imsaħħan huwa tabakk immanifatturat fis-sens tal-Artikolu 1(1)(c) tad-Direttiva 2008/118 u għalhekk jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2011/64 bħala "tabakk ieħor għat-tipjip" (fis-sens tal-Artikolu 2(1)(c)(ii) tad-Direttiva 2011/64/UE).

2. Fuq il-klassifikazzjoni tat-taxxa kontenzjuża bħala taxxa "indiretta oħra"

37. Wara li ġie stabbilit li l-prodott inkwistjoni jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2008/118, għandu, fit-tieni lok, jiġi eżaminat jekk it-taxxa kontenzjuża tistax titqies li hija "taxxa indiretta oħra" fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, kif isostnu l-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni, jew jekk din minflok hijiex dazju tas-sisa kif tissuġġerixxi r-rikorrenti.

38. Preliminarjament, għandu jiġi kkonstatat li d-Direttiva 2011/64 ma tirregolax b'mod armonizzat u eżawrjenti t-tassazzjoni tal-prodotti tat-tabakk u tipprevedi espressament il-possibbiltà għall-Istati Membri li jimponu taxxi indiretti supplimentari fuq il-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa [14].

39. Madankollu, skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, dawn it-taxxi indiretti, distinti mid-dazji tas-sisa, jistgħu jiġu imposti fuq il-prodotti suġġetti għad-dazju biss taħt żewġ kundizzjonijiet. Minn naħa, tali taxxi għandhom jiġu imposti għal *finijiet speċifiċi* u, min-naħa l-oħra, dawn it-taxxi għandhom josservaw ir-regoli ta' tassazzjoni tal-Unjoni applikabbli

[12] F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tikkonstata li meta jissaħħnu, il-prodotti mmanifatturati mir-rikorrenti jarmu aerosol li fih in-nikotina, li bħad-duħħan tat-tabakk tradizzjonali jittieħed bin-nifs mill-konsumatur permezz ta' bokkin.

[13] Sentenza tas-16 ta' Settembru 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punt 45).

[14] Ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118.

għad-dazju tas-sisa jew għall-VAT għad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa, kif ukoll għall-kalkolu, għall-eżiġibbiltà u għall-monitoraġġ tat-taxxa. Dawn iż-żewġ kundizzjonijiet, li jfittxu li jiġi evitat li t-taxxi indiretti supplimentari jostakolaw il-kummerċ indebitament, huma, kif jirriżulta mill-formulazzjoni nnifisha tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, ta’ natura kumulattiva [15].

a) Fuq l-eżistenza ta’ “skop speċifiku” mhux baġitarju

40. Mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li fini speċifiku fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 huwa skop differenti minn dak purament baġitarju [16]. Madankollu, peress li kull taxxa neċessarjament ikollha skop baġitarju, is-sempliċi fatt li taxxa tfittex li tilħaq għan baġitarju ma jistax, bħala tali, mingħajr ma jtellef lill-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 minn kull effett utli, ikun suffiċjenti sabiex jeskludi li din it-taxxa tista’ titqies li jkollha wkoll skop speċifiku fis-sens ta’ din id-dispożizzjoni [17].

41. Barra minn hekk, għalkemm l-assenjazzjoni ddeterminata minn qabel tad-dħul minn taxxa għall-finanzjament tal-eżerċizzju, mill-awtoritajiet ta’ Stat Membru, ta’ kompetenzi mogħtija lilhom tista’ tkun element li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex tiġi identifikata l-eżistenza ta’ fini speċifiku, tali assenjazzjoni, li tirriżulta minn sempliċi modalità ta’ organizzazzjoni interna tal-baġit ta’ Stat Membru, ma tistax, bħala tali, tikkostitwixxi kundizzjoni suffiċjenti, peress li kull Stat Membru jista’ jiddeċiedi li jimponi, irrispettivament mill-iskop imfittex, l-assenjazzjoni tad-dħul minn taxxa għall-finanzjament ta’ spejjeż speċifiċi. F’każ kuntrarju, kull skop ikun jista’ jitqies li huwa speċifiku fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, u dan iċaħħad lid-dazju tas-sisa armonizzat stabbilit permezz ta’ din id-direttiva minn kull effett utli u jkun imur kontra l-prinċipju li dispożizzjoni derogatorja, bħalma huwa dan l-Artikolu 1(2), għandha tiġi interpretata b’mod strett [18].

42. Issa, fl-assenza ta’ tali mekkaniżmu ta’ assenjazzjoni ddeterminata minn qabel tad-dħul, tariffa fuq prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa tista’ titqies li tfittex li tilħaq fini speċifiku, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, fil-każ biss li din it-taxxa tkun imfassla, fir-rigward tal-istruttura tagħha, b’mod partikolari s-suġġett taxxabbli jew ir-rata ta’ taxxa, b’tali mod li tinfluwenza l-aġir tal-persuni taxxabbli f’direzzjoni li tippermetti li jintlaħaq il-fini speċifiku invokat, pereżempju billi jiġu ntaxxati b’mod qawwi l-prodotti inkwistjoni bil-għan li jiġi skoraġġit il-konsum tagħhom [19] jew billi jiġi inkoraġġit l-użu ta’ prodotti oħra li l-effetti tagħhom huma inqas dannużi meta mqabbla mal-għan imfittex [20].

43. Issa li saru dawn il-kjarifiki dwar il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, għandha tiġi analizzata l-miżura fiskali inkwistjoni sabiex jiġi stabbilit jekk din tal-aħħar tfittixx li tilħaq “skop speċifiku” [21].

15 Digriet tas-7 ta’ Frar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punti 21 u 22).

16 Digriet tas-7 ta’ Frar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 Sentenza tat-22 ta’ Ġunju 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 Sentenza tat-22 ta’ Ġunju 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

19 Sentenza tat-22 ta’ Ġunju 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Sentenza tas-27 ta’ Frar 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108) u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punti 17 sa 32).

21 Ara wkoll il-punt 54 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

44. Qabelxejn, għandu jiġi rrilevat li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni ma tipprevedi ebda mekkaniżmu ta' assenjazzjoni ddeterminata minn qabel tad-dħul minn din it-taxxa addizzjonali għal finijiet marbuta mal-protezzjoni tas-saħħa [22].

45. Fl-assenza ta' tali assenjazzjoni ddeterminata minn qabel, għandu għalhekk jiġi eżaminat, sussegwentement, jekk din it-taxxa hijiex amministrata b'mod li tinfluwenza l-aġir tal-persuni taxxabbli f'direzzjoni li tippermetti li jintlaħaq l-iskop speċifiku invokat, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 42 ta' dawn il-konklużjonijiet.

46. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-għan li l-leġiżlatur Ġermaniż ifittex li jilħaq huwa dak tal-protezzjoni tas-saħħa u, b'mod iktar speċifiku, dak tat-tnaqqis tal-konsum tan-nikotina, billi t-tabakk imsaħħan jiġi ntaxxat b'mod analogu għas-sigaretti.

47. Il-qorti tar-rinviju tesprimi dubji dwar l-"iskopijiet speċifiċi" li l-liġi Ġermaniża tfittex li tilħaq minħabba li l-għan marbut mal-protezzjoni tas-saħħa prevista minn din il-liġi jfittxu li jilħquh ukoll id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2011/64 [23]. Min-naħa tagħha, ir-rikorrenti ssostni wkoll li l-fatt li l-għanijiet li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tfittex li tilħaq jikkorrispondu għal dawk tad-dazju tas-sisa għaldaqstant jeskludi l-possibbiltà li l-imsemmija liġi tista' tiġi interpretata fis-sens li tfittex li tilħaq "skop speċifiku".

48. Fil-fehma tiegħi, il-kwistjoni mqajma mill-qorti tar-rinviju timmerita l-osservazzjonijiet li ġejjin.

49. Fl-ewwel lok, għandu jiġi osservat li għalkemm l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 jawtorizza lill-Istati Membri jużaw tassazzjoni indiretta supplimentari fir-rigward tal-prodotti suġġetti għal dazju tas-sisa, jibqa' l-fatt li din id-dispożizzjoni hija ta' natura derogatorja u għaldaqstant għandha tiġi interpretata b'mod restrittiv. Fil-fatt, il-kunċett ta' "taxxi indiretti oħrajn", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, għaldaqstant jirreferi għat-taxxi indiretti imposti fuq il-konsum tal-prodotti elenkati fl-Artikolu 1(1) ta' din id-direttiva, minbarra d-"dazji tas-sisa", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, u li huma imposti għal finijiet speċifiċi [24]. Issa, li kieku Stat Membu seta' wkoll jinvoka l-finijiet li t-taxxa armonizzata fuq it-tabakk diġà tfittex li tilħaq bħala "finijiet speċifiċi" fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, id-dispożizzjonijiet armonizzati ta' din id-direttiva jitilfu s-sens tagħhom. Barra minn hekk, tali interpretazzjoni tikkomprometti l-isforzi sabiex tiġi armonizzata s-sistema tad-dazji tas-sisa u twassal għal dazju tas-sisa supplimentari, kuntrarjament għall-iskop innifsu tal-imsemmija direttiva li huwa li jitneħħew l-ostakoli għas-suq intern li għad fadal [25].

50. Madankollu, minkejja l-marġni ta' manuvra limitat li għandhom l-Istati Membri sabiex ifittxu li jilħqu skopijiet speċifiċi, ir-rikonoxximent fir-rigward ta' din id-dispożizzjoni tal-portata li tissuġġerixxi r-rikorrenti jwassal, essenzjalment, sabiex l-Istati Membri jiċċaħħdu minn kwalunkwe setgħa ta' inizjattiva, ħaġa li, konsegwentement, ittellef lill-imsemmija dispożizzjoni minn kwalunkwe raġuni għall-eżistenza tagħha. Issa, l-eżistenza nnifisha ta' din id-deroga tirriżulta mill-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li ma jwettaqx armonizzazzjoni kompleta tas-sistema ta' tassazzjoni tal-prodotti inkwistjoni suġġetti għad-dazju tas-sisa sabiex jittieħdu

22 Barra minn hekk, nirrileva li din il-konstatazzjoni ma hijiex ikkontestata mill-Gvern Ġermaniż.

23 Ara l-premessa 2 tad-Direttiva 2011/64.

24 Sentenza tat-3 ta' Marzu 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punt 22).

inkunsiderazzjoni d-diversi leġiżlazzjonijiet nazzjonali fi ħdan l-Unjoni[26]. Kif, barra minn hekk, iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 ifittex li jieħu inkunsiderazzjoni d-diversità tat-tradizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri f'dan il-qasam u tal-użu frekwenti tat-taxxi indiretti għall-implimentazzjoni ta' politiki mhux baġitarji, b'mod li jippermetti li l-Istati Membri jistabbilixxu, minbarra d-dazju tas-sisa minimu, taxxi indiretti oħra li jfittxu li jilħqu skop speċifiku[27].

51. F'dan il-kuntest, il-kriterju tal-"iskop speċifiku" jikkontribwixxi, fil-fehma tiegħi, sabiex tiġi llimitata l-possibbiltà li għandhom l-Istati Membri li jintroduċu taxxa supplimentari billi l-effetti tagħha jiġu llimitati għal dak li huwa neċessarju sabiex ma titqegħidx kompletament fid-dubju s-sistema tad-dazji tas-sisa stabbilita permezz tad-Direttivi 2008/118 u 2011/64.

52. Fit-tieni lok, f'dak li jirrigwarda l-għan tal-protezzjoni tas-saħħa, għandu jiġi osservat li għalkemm, fil-fatt, dan tal-aħħar jinsab fost l-għanijiet imsemmija fil-premessa 2 tad-Direttiva 2011/64, din tal-aħħar ġiet adottata abbażi tal-Artikolu 113 TFUE u tfittex prinċipalment li tarmonizza d-dazji tas-sisa (u t-taxxi indiretti l-oħra) sabiex jiġu żgurati l-istabbiliment u l-funzjonament tajjeb tas-suq intern u sabiex jiġu evitati d-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-fatt li l-protezzjoni tas-saħħa tikkostitwixxi għan ġenerali tad-Direttiva 2011/64 ma jistax jeskludi *ex officio* li taxxa addizzjonali li hija wkoll intiża li tipproteġi s-saħħa tista' tfittex li tilħaq "skop speċifiku" fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118[28].

53. Fit-tielet lok, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ċċitata fil-punt 42 ta' dawn il-konklużjonijiet jirriżulta li miżura fiskali hija ta' natura li tiggarantixxi t-twettiq ta' "skop speċifiku" meta tkun tista' tiskoraġġixxi l-konsum ta' ċerti prodotti minħabba tassazzjoni ogħla.

54. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, meta l-Qorti tal-Ġustizzja jkollha quddiemha rinviju għal deċiżjoni preliminari intiż sabiex jiddetermina jekk taxxa stabbilita minn Stat Membru tfittixx li tilħaq fini speċifiku, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118, ir-rwol tagħha huwa li tagħti kjarifika lill-qorti nazzjonali dwar il-kriterji li permezz tagħhom il-qorti nazzjonali tkun tista' tiddetermina jekk din it-taxxa effettivament tfittixx li tilħaq tali skop iktar milli li twettaq hija stess din l-evalwazzjoni, u dan *a fortiori* minħabba li hija ma jkollhiex neċessarjament għad-dispożizzjoni tagħha l-elementi indispensabbli kollha f'dan ir-rigward[29]. Fl-aħħar mill-aħħar, hija l-qorti tar-rinviju, li għandha l-obbligu li tistabbilixxi l-fatti rilevanti kollha, li għandha tiddetermina jekk it-taxxa addizzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax effettivament tinftiehem fis-sens li tfittex li tilħaq "fini speċifiku" fis-sens deskritt iktar 'il fuq[30].

[26] F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li mix-xogħol preparatorju għall-adozzjoni tad-Direttiva 92/80/KEE tal-Kunsill tad-19 ta' Ottubru 1992 dwar it-tqarrib tat-taxxi fuq it-tabakk fabbrikat li mhux sigaretti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 3, Vol. 13, p. 204) jirriżulta li l-Kummissjoni xtaqet inizjalment li l-prodotti koperti minn din id-direttiva ma jkunu suġġetti għal ebda tassazzjoni minbarra d-dazju tas-sisa u l-VAT, liema approċċ ġie miċħud mill-Kunsill, li xtaq iżomm il-possibbiltà għall-Istati Membri li jużaw l-għodda tat-tassazzjoni indiretta. Ara, f'dan is-sens, proposta għal direttiva mill-Kunsill dwar arranġamenti ġenerali, għad-detenzjoni u ċ-ċirkulazzjoni ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa (COM(90) 431 final, p. 3).

[27] Digriet tas-7 ta' Frar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 20).

[28] Sentenza tal-24 ta' Frar 2000, Il-Kummissjoni vs Franza (C-434/97, EU:C:2000:98) u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saggio fil-kawża Il-Kummissjoni vs Franza (C-434/97, EU:C:1999:341, punt 13). Ara wkoll, b'analoġija fil-qasam tal-ambjent, is-sentenzi tat-22 ta' Ġunju 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; punt 45), u tas-27 ta' Frar 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punt 32), kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punt 22).

[29] Digriet tas-7 ta' Frar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[30] F'dan ir-rigward, għandu jiġi speċifikat li l-Qorti tal-Ġustizzja la għandha ġurisdizzjoni sabiex teżamina n-natura iktar jew inqas dannuża tar-rombli tat-tabakk imsaħħan meta mqabbla mas-sigaretti (konvenzjonali) u lanqas sabiex tiddeċiedi dwar ir-rakkomandazzjonijiet maħruġa mill-Organizzazzjoni Dinjija tas-Saħħa dwar in-noċività tat-tabakk imsaħħan.

55. Dan premess, bħall-Gvern Ġermaniż u bħall-Kummissjoni, jidhirli li t-taxxa kontenzjuża tfittex li tilħaq "skop speċifiku".

56. Fil-fatt, mill-konstatazzjonijiet magħmula mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li t-taxxa addizzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tfittixx li tilħaq sempliċement b'mod ġenerali l-għan ta' protezzjoni għolja tas-saħħa iżda għandha fuq kollox bħala *għan speċifiku* li tiddisswadi lill-konsumaturi li għandhom dipendenza min-nikotina milli jwarrbu s-sigaretti favur ir-rombli tat-tabakk imsaħħan. Fil-fatt, billi tadatta s-sistema fiskali applikabbli għat-tabakk imsaħħan u billi "tapprossima" din is-sistema ma' dik tas-sigaretti, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża inkwistjoni tfittex li tilħaq skop ta' inċentiv (jew dissważiv) speċifiku intiż li jimpedixxi l-passaġġ minn kategorija ta' tabakk għal oħra ntaxxata inqas.

57. Fir-raba' u fl-aħħar lok, għandu jiġi osservat li għalkemm, bħala prinċipju, kif ġie stabbilit fil-punt 49 ta' dawn il-konklużjonijiet, taxxa indiretta ma għandhiex tfittex li tilħaq għanijiet simili għal dawk tad-dazju tas-sisa, mingħajr ma ttellef id-dispożizzjonijiet armonizzati tad-Direttiva 2008/118 mis-sens tagħhom, dan ma jistax iwassal għal projbizzjoni għall-Istati Membri milli jadattaw il-leġiżlazzjonijiet fiskali tagħhom sabiex jieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi ta' prodotti tat-tabakk ġodda mqiegħda fis-suq sabiex jiġi żgurat il-funzjonament tajjeb tas-suq intern u sabiex jiġu evitati d-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni li t-tnejn li huma jikkostitwixxu għanijiet li din id-direttiva tfittex li tilħaq[31]. Issa, billi "tapprossima" is-sistema fiskali tat-tabakk imsaħħan ma' dik tas-sigaretti, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża tfittex, f'dan il-każ, li tiżgura wkoll, minbarra l-protezzjoni tas-saħħa, trattament fiskali analogu għal prodotti li jidhru li huma interkambjabbli f'għajnejn il-konsumaturi.

b) Fuq il-konformità tal-modalità tal-kalkolu tat-taxxa supplimentari mal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 u mal-Artikolu 14 tad-Direttiva 2011/64

58. Wara li ġie stabbilit li l-ewwel kundizzjoni dwar in-natura speċifika tat-taxxa hija ssodisfatta, għandu issa jiġi eżaminat jekk il-miżura inkwistjoni tosservax ukoll it-tieni kundizzjoni elenkata taħt l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118. Fil-fatt, sabiex jiġi deċiż li tali taxxa supplimentari hija konformi mad-dritt tal-Unjoni, huwa neċessarju li din tal-aħħar tosserva r-regoli ta' tassazzjoni Komunitarji applikabbli għad-dazju tas-sisa jew għall-VAT, f'dak li jirrigwarda b'mod partikolari d-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa u l-kalkolu ta' din it-taxxa. Din id-dispożizzjoni għaldaqstant twettaq riferiment għad-Direttiva 2011/64 u b'mod partikolari għall-Artikolu 14 ta' din tal-aħħar li jistabbilixxi l-modalitajiet ta' kalkolu tat-taxxi supplimentari għall-prodotti tat-tabakk suġġetti għad-dazju tas-sisa.

59. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, dwar il-konformità, mal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2011/64, tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali li tipprovdi li l-ammont tad-dazju tas-sisa dovut fuq it-tabakk imsaħħan għandu jiġi ddeterminat abbażi tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk tal-pipa, u ta' taxxa supplimentari li l-ammont tagħha jammonta għal 80 % tad-dazju fuq is-sigaretti, wara li jitnaqqas l-ammont tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk tal-pipa. Skont dik il-qorti, għandu jsir magħruf jekk din il-leġiżlazzjoni nazzjonali tistabbilixxix distinzjoni fi ħdan il-prodotti li jappartjenu lill-istess grupp ta' tabakk immanifatturat, ħaġa li hija pprojbita minn dan l-Artikolu 14(3).

[31] Ara l-punt 31 ta' dawn il-konklużjonijiet.

60. L-imsemmija qorti tar-rinviju tesprimi wkoll dubji dwar il-kompatibbiltà, mal-punt (b) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 14(1) u mal-punt (c) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 14(2) tad-Direttiva 2011/64, ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li t-taxxa fuq it-tabakk imsaħħan hija magħmula minn żewġ ammonti li wieħed minnhom huwa ddeterminat abbażi ta' rata *ad valorem* u l-ieħor abbażi ta' rata speċifika, ikkalkolata abbażi tal-piż u tan-numru ta' rombli tat-tabakk imsaħħan. Hija tirrileva li dawn id-dispożizzjonijiet ma jipprevedux tali formula ta' tassazzjoni.

61. Qabelxejn, għandu jiġi kkonstatat li l-modalitajiet ta' kalkolu ta' din it-taxxa, espressa bħala perċentwali tal-ammont tad-dazju tas-sisa fuq is-sigaretti, wara li jitnaqqas l-ammont tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk l-ieħor għat-tipjip, jinsabu fost dawk li huma previsti fl-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2011/64.

62. Madankollu, jidher li l-imsemmija taxxa tmur kontra l-prinċipji stabbiliti fl-Artikolu 14(2) u (3) tad-Direttiva 2011/64, sa fejn il-bażi tat-taxxa addizzjonali hija, bħas-sigaretti, in-numru ta' unitajiet u mhux il-piż, kif inhuwa l-każ għat-"tabakk ieħor għat-tipjip"[32]. Barra minn hekk, il-modalitajiet ta' kalkolu tat-taxxa supplimentari huma differenti minn dawk tad-dazju tas-sisa applikabbli għall-prodotti l-oħra fi ħdan il-grupp "tabakk ieħor għat-tipjip", u, b'mod iktar partikolari, għat-tabakk tal-pipa. Għaldaqstant, dawn ma josservawx l-Artikolu 14(3) ta' din id-direttiva li jipprovdi li r-rati jew l-ammonti previsti fil-paragrafi 1 u 2 ta' dan l-artikolu huma validi għall-prodotti kollha li jappartjenu lill-grupp ta' tabakk ikkonċernat, mingħajr ma ssir distinzjoni fi ħdan kull grupp ta' tabakk immanifatturat.

63. Madankollu, jidhirli li d-differenza kkonstatata bejn, minn naħa, il-metodu ta' kalkolu previst mid-Direttiva 2011/64 u, min-naħa l-oħra, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex ta' natura li twassal awtomatikament għall-inkompatibbiltà tat-taxxa kontenzjuża ma' din id-direttiva.

64. Fl-ewwel lok, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 ma jeħtieġx mill-Istati Membri li josservaw ir-regoli kollha dwar id-dazji tas-sisa jew il-VAT fir-rigward tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa, tal-kalkolu, tal-eżiġibbiltà u tal-monitoraġġ tat-taxxa. Huwa suffiċjenti li t-taxxi indiretti li jfittxu li jilħqu skopijiet speċifiċi jkunu konformi, fuq dawn il-punti, mal-istruttura ġenerali ta' waħda jew l-oħra minn dawn it-tekniki ta' tassazzjoni[33].

65. Fit-tieni lok, għandu jiġi osservat li, billi jipprovdi fl-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2011/64 li t-tabakk immanifatturat ma jistax jiġi ttrattat b'mod differenti fi ħdan l-istess grupp, il-leġiżlatur tal-Unjoni jfittex, prinċipalment, li jiżgura l-assenza ta' trattament fiskali diskriminatorju bejn prodotti li l-karatteristiċi essenzjali tagħhom u l-mod kif jiġu kkunsmati huma, jekk mhux identiċi, tal-inqas paragunabbli.

66. Issa, kif ġie stabbilit fil-punti 30 u 31 ta' dawn il-konklużjonijiet, it-tielet kategorija ta' tabakk identifikata minn din id-direttiva li hija dik tat-"tabakk ieħor għat-tipjip" għandha tiġi interpretata b'mod wiesa' bħala kategorija residwa intiża li tkopri diversi tipi ta' tabakk li ma jaqgħux taħt

[32] Fil-fatt, it-taxxa inkwistjoni fil-kawża prinċipali twassal għall-applikazzjoni ta' metodi differenti ta' determinazzjoni, b'mod partikolari, tal-bażi tat-taxxa u tal-kalkolu, għall-piż fiskali globali fuq l-istess prodott, magħmul minn kombinazzjoni tad-dazju tas-sisa u tat-taxxa supplimentari fuq l-istess prodott. B'mod iktar speċifiku, il-modalitajiet ta' kalkolu tat-taxxa supplimentari huma differenti minn dawk li jirrigwardaw il-grupp "tabakk ieħor għat-tipjip", sa fejn l-ammont globali tat-taxxa supplimentari huwa ffissat bħala perċentwali tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut u b'riferiment għan-numru ta' oġġetti, u mhux bħala perċentwali tal-prezz tal-bejgħ bl-imnut u/jew għal kull kilogramma, kif iddefinit fl-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva 2011/64 għat-"tabakk ieħor għat-tipjip".

[33] Sentenza tad-9 ta' Marzu 2000, EKW u Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, punt 47).

il-kategoriji speċifiċi identifikati mill-imsemmija direttiva. Minn dan isegwi li din il-kategorija tinkludi, mid-definizzjoni tagħha stess, prodotti tat-tabakk eteroġeni li l-karatteristiċi ta' manifattura tagħhom u l-mod kif jiġu kkunsmati jvarjaw u huma iktar diversifikati minn dawk li huma inklużi fiż-żewġ kategoriji l-oħra li fihom il-prodotti huma espressament identifikati, jiġifieri s-"sigaretti" u s-"sigarri u sigarillos"[34]. Li jiġi rikjest bil-quddiem trattament fiskali identiku għall-prodotti kollha li jappartjenu lil din il-kategorija tal-aħħar, irrispettivament mill-karatteristiċi tagħhom u minkejja d-differenzi eventwali li jistgħu jeżistu dwar il-mod kif jiġu kkunsmati, jirriskja li joħloq diskriminazzjoni bejn dawn il-prodotti u li joħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni bejn prodotti tat-tabakk li jappartjenu lill-istess grupp, ħaġa li tmur kontra l-għanijiet tad-Direttiva 2011/64[35].

67. Fit-tielet lok, għandu jitfakkar li l-introduzzjoni tat-taxxa kontenzjuża mil-leġiżlatur Ġermaniż kellha l-għan li tiddisswadi lill-konsumaturi milli jaqilbu minn kategorija ta' tabakk, jiġifieri s-sigaretti, għal oħra, il-prodotti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fil-bidu kienu ntaxxati inqas. Issa, bla ħsara għall-verifika mill-qorti tar-rinviju, jidher li l-uniku metodu possibbli sabiex tinkiseb approssimazzjoni tal-ammont globali ta' taxxa fuq it-tabakk imsaħħan mal-ammont tad-dazju tas-sisa globali fuq is-sigaretti huwa dak li għażel il-Gvern Ġermaniż. Fil-fatt, fid-dawl tal-karatteristiċi tagħhom u tal-mod kif jiġu kkunsmati, dawn il-prodotti jidhru li jikkostitwixxu sostituti għas-sigaretti u għaldaqstant jixbhu iktar lil dawn tal-aħħar milli jixbhu lill-prodotti l-oħra tat-tabakk suġġetti għad-dazju tas-sisa bħala "tabakk ieħor għat-tipjip", ħaġa li tiġġustifika li jiġi adottat in-numru ta' oġġetti u mhux il-piż bħala kriterju ta' tassazzjoni[36].

68. Konsegwentement, jidhirli li l-fatt li tiġi rikjesta konkordanza totali bejn il-leġiżlazzjonijiet nazzjonali u d-dispożizzjonijiet tad-Direttivi dwar l-istruttura u r-rati tad-dazju tas-sisa applikabbli għad-diversi subkategoriji ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa jista' jċaħħad l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 mill-effett utli tiegħu[37].

69. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta għall-ewwel domanda preliminari għandha tkun li d-dispożizzjonijiet meħuda flimkien tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118 u tal-punt (c)(ii) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2011/64 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi taxxa addizzjonali, imposta fuq it-tabakk imsaħħan, li, għall-kalkolu tat-taxxa, tipprovdi li, minbarra r-rata tat-taxxa għat-tabakk tal-pipa, tinġabar taxxa addizzjonali li tammonta għal 80 % tal-ammont tat-taxxa għas-sigaretti, bi tnaqqis tal-ammont tat-taxxa għat-tabakk tal-pipa.

34 Ara l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2011/64.

35 Ara l-premessi 8 u 9 ta' din id-direttiva.

36 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-prodott immanifatturat mir-rikorrenti huwa fir-realtà tabakk f'biċċiet individwali li l-mod kif jiġi kkunsmat huwa simili għal dak tas-sigaretti. Din il-konstatazzjoni hija wkoll ikkorroborata mill-formulazzjoni nnifisha tal-leġiżlazzjoni Ġermaniza li introduċiet it-taxxa kontenzjuża, li tiddeskrivi, fl-Artikolu 1(2a) tat-TabStG, it-tabakk imsaħħan bħala "tabakk għat-tipjip f'porzjonijiet individwali", filwaqt li barra minn hekk fil-punt 5 tal-Artikolu 2(1) tat-TabStG huwa speċifikat li "porzjon individwali ta' tabakk għat-tipjip huwa ekwivalenti għal sigarett". Iktar minn hekk, skont l-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Ġermaniż, l-għan u t-tul tal-konsum tat-tabakk imsaħħan jikkorrispondu għal dawk tal-konsum ta' sigaretti, iktar milli għal dawk ta' prodotti li jaqgħu taħt kategoriji oħra ta' tabakk immanifatturat, liema konstatazzjoni barra minn hekk ma ġietx ikkontestata mir-rikorrenti.

37 Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saggio fil-kawża Il-Kummissjoni vs Franza (C-434/97, EU:C:1999:341, punt 14).

B. Fuq it-tieni u t-tielet domanda preliminari

70. It-tieni u t-tielet domanda preliminari tal-qorti tar-rinviju huma magħmula fil-każ li t-taxxa addizzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tkunx taxxa indiretta supplimentari imposta għal finijiet speċifiċi fuq prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118. Għalhekk dawn id-domandi huma rilevanti biss sa fejn it-taxxa addizzjonali kontenzjuża tikkostitwixxi dazju tas-sisa.

71. Fid-dawl tal-analiżi preċedenti kif ukoll tar-risposta proposta għall-ewwel domanda preliminari, ma huwiex neċessarju li tingħata risposta għat-tieni u għat-tielet domanda preliminari.

V. Konklużjoni

72. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domanda preliminari magħmula mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja):

Id-dispożizzjonijiet meħuda flimkien tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2008/118/KE tal-Kunsill tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE, u tal-punt (c)(ii) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2011/64/UE tal-Kunsill tal-21 ta' Ġunju 2011 dwar l-istruttura u r-rati tad-dazju tas-sisa fuq it-tabakk manifatturat

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi taxxa addizzjonali, imposta fuq it-tabakk imsaħħan, li, għall-kalkolu tat-taxxa, tipprovdi li, minbarra r-rata tat-taxxa għat-tabakk tal-pipa, tinġabar taxxa addizzjonali li tammonta għal 80 % tal-ammont tat-taxxa għas-sigaretti, bi tnaqqis tal-ammont tat-taxxa għat-tabakk tal-pipa.