A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2024. március 14.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések – 2008/118/EK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése – Jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó egyéb közvetett adók – Beszedésre vonatkozó feltételek – Az adó által követett speciális cél – Dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adók – 2011/64/EU irányelv – 14. cikk – Adózási szabályok – E szabályoknak a jövedéki termékekre kivetett egyéb közvetett adók általi tiszteletben tartása – Hevített dohány – E dohányra az »egyéb fogyasztási dohány« kategóriára alkalmazandótól eltérő szerkezetet és adókulcsot előíró nemzeti szabályozás

A C-336/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2022. május 23-án érkezett, 2022. április 29-i határozatával terjesztett elő

az **f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG**

és

a **Hauptzollamt Bielefeld**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a harmadik tanács bírájaként eljárva, N. Piçarra (előadó), N. Jääskinen és M. Gavalec bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: D. Dittert egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. június 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következő által előterjesztett észrevételeket:

– az f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG képviseletében D. Atanasova és C. Salder Rechtsanwälte,

* Az eljárás nyelve: német.

– a német kormány képviseletében J. Möller, R. Kanitz és N. Scheffel, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. C. Becker és M. Björkland, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. szeptember 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) 1. cikke (2) bekezdésének, valamint a dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról szóló, 2011. június 21-i 2011/64/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 176., 24. o.) 14. cikke (1) bekezdése első albekezdése b) pontjának, (2) bekezdése első albekezdése c) pontjának és (3) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (a továbbiakban: f6) és a Hauptzollamt Bielefeld (bielefeldi fővámhivatal, Németország) között az e társaság által gyártott hevített dohányra 2022. január 1-jei hatállyal alkalmazandó kiegészítő jövedéki adó jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A jogi háttér

Az uniós jog

A 2008/118 irányelv

3 A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról szóló, 2019. december 19-i (EU) 2020/262 tanácsi irányelvvel (HL 2020. L 58., 4. o.; helyesbítések: HL 2020. L 409., 38. o., HL 2021. L 84., 28. o., HL 2023. L 188., 60. o.) hatályon kívül helyezett és felváltott, de az alapeljárásra annak időbeli hatályánál fogva alkalmazandó 2008/118 irányelv (4) preambulumbekezdése kimondta:

„A jövedéki termékeket egyéb, különleges célú közvetett adók is terhelhetik. Ilyen esetekben azonban, valamint annak érdekében, hogy a közvetett adókra vonatkozó közösségi jogszabályok hatékony érvényesülése ne kerüljön veszélybe, a tagállamoknak meg kell felelniük a szóban forgó jogszabályok egyes lényeges elemeinek.”

4 Ezen irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek (a továbbiakban: a jövedéki termékek) fogyasztását terheli:

[…]

c) a [2011/64 irányelv] hatálya alá tartozó dohánygyártmányok.

(2) A jövedéki termékekre a tagállamok speciális célú egyéb közvetett adókat is kivethetnek, amennyiben azok megfelelnek a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó [(héa)] esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó közösségi adószabályoknak, nem értve ide a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.

[…]”

A 2011/64 irányelv

5 A 2011/64 irányelv (2) és (9) preambulumbekezdése a következőket mondja ki:

„(2) A dohánytermékekre vonatkozó [európai] uniós adójogszabályoknak biztosítaniuk kell a belső piac megfelelő működését és ezzel egyidejűleg […] [a] magas szintű egészségvédelmet

[…]

(9) Különösen a jövedéki adók szerkezete összehangolásának kell ahhoz vezetnie, hogy az ugyanazon csoportba tartozó dohánygyártmányok kategóriái közötti verseny az adóterhek következtében ne torzuljon, és hogy ez a tagállamok nemzeti piacainak megnyitását valósítsa meg.”

6 Ezen irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv megállapítja a tagállamok által a dohánygyártmányokra kivetett jövedéki adó szerkezete és adókulcsa összehangolásának általános elveit.”

7 Az említett irányelv 2. cikkének szövege a következő:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában a dohánygyártmány:

a) cigaretták;

b) szivarok és szivarkák;

c) fogyasztási dohány:
   i) cigaretták sodrására szánt finomra vágott dohány;
   ii) egyéb fogyasztási dohány.

(2) Cigarettának és fogyasztási dohánynak kell tekinteni az olyan termékeket, amelyek teljesen vagy részben dohánytól eltérő anyagokat tartalmaznak, de egyébként megfelelnek a 3. cikkben vagy az 5. cikk (1) bekezdésében rögzített követelményeknek.

[…]”

8 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában a fogyasztási dohány:

a) vágott vagy másképpen feldarabolt, tömbökbe csavart vagy préselt dohány, amely további ipari feldolgozás nélkül dohányzásra alkalmas;

b) kiskereskedelmi értékesítésre felkínált dohánytörmelék, amely nem tartozik a 3. cikk és a 4. cikk (1) bekezdésének hatálya alá, és dohányzásra alkalmas. […]”

9 A 2011/64 irányelv 14. cikke értelmében:

„(1) A tagállamok olyan jövedéki adót alkalmaznak, amely lehet:

a) vagy egy, valamennyi termék legmagasabb kiskereskedelmi ára alapján kiszámított értékarányos (*ad valorem*) adó; vagy

b) egy tételes adó, amelyet kilogrammonkénti, illetve a szivarok és szivarkák esetében vagylagosan adott darabszám szerinti összeggel határoznak meg; vagy

c) a kettő kombinációja, amely kombinálja az *ad valorem* összetevőt és a tételes összetevőt.

Azon esetekben, amikor a jövedéki adó *ad valorem* vagy kombinált, a tagállamok megszabhatják a jövedéki adó minimumösszegét.

(2) A százalékban, kilogrammonkénti összegben vagy adott darabszámra meghatározott teljes jövedéki adó (tételes és/vagy *ad valorem* adó, a hozzáadottérték-adó nélkül) meg kell hogy feleljen legalább a következő mértékeknek vagy minimumösszegeknek:

a) szivarok vagy szivarkák esetében: a valamennyi adót magában foglaló kiskereskedelmi eladási ár 5%-a vagy 1000 darabonként vagy kilogrammonként 12 [euró];

b) cigarettasodrásra szánt, finomra vágott fogyasztási dohány esetében: a forgalomba hozott, cigarettasodrásra szánt, finomra vágott fogyasztási dohány súlyozott kiskereskedelmi értékesítési átlagárának 40%-a vagy kilogrammonként 40 [euró];

c) egyéb fogyasztási dohány esetében: a valamennyi adót magában foglaló kiskereskedelmi eladási ár 20%-a vagy kilogrammonként 22 [euró].

[…]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett kulcsok vagy összegek minden olyan termékre érvényesek, amelyek az érintett dohánygyártmány csoportjába tartoznak, anélkül, hogy az egyes csoportokon

belül különbséget tennének a minőséget, a kiszerelést, a termék származását, a felhasznált anyagokat, az érintett cégek jellemzőit vagy bármilyen más kritériumot illetően.

[…]”

A német jog

10 A 2021. augusztus 10-i törvénnyel (BGBl. 2021. I., 3411. o.) módosított, 2009. július 15-i Tabaksteuergesetz (a dohányadóról szóló törvény; BGBl. 2009. I., 1870. o.) (a továbbiakban: TabStG) 1. §-a kimondja:

„(1) A dohánytermékek, a hevített dohány és a vízipipadohány a dohányadó hatálya alá tartozik [amely adó] az Abgabenordnung [(az adózás rendjéről szóló törvény)] értelmében vett jövedéki adó.

(2) Dohánytermékek a következők:

(1) szivarok és szivarkák […]

[…]

(2) cigaretták:

[…]

(3) fogyasztási dohány (finomra vágott dohány vagy pipadohány): vágott vagy másképpen feldarabolt, tömbökbe csavart vagy préselt dohány, amely további ipari feldolgozás nélkül dohányzásra alkalmas.

(2a) E törvény alkalmazásában hevített dohány a darabonként egyedi adagokra osztott formájú, készülékben előállított aeroszol vagy füst belélegzésével történő fogyasztásra alkalmas fogyasztási dohány.

[…]”

11 A TabStG „Hevített dohány, vízipipadohány” címet viselő 1a. §-a a következőket írja elő:

„Eltérő rendelkezés hiányában e törvénynek a fogyasztási dohányra vonatkozó rendelkezéseit és az azokkal kapcsolatban elfogadott végrehajtási rendelkezéseket a hevített dohányra és a vízipipadohányra is alkalmazni kell.”

12 E törvény 2. §-a a következőképpen fogalmaz:

„(1) Az adó összege

1. a cigarettára

[…]

b) a 2022. január 1. és 2022. december 31. közötti időszak tekintetében darabonként 10,88 cent és a kiskereskedelmi eladási ár 19,84 százaléka, de darabonként legalább 22,276 cent, csökkentve az adóköteles cigaretta kiskereskedelmi eladási árában foglalt [héával];

[…]

4. pipadohány esetében

[…]

b) a 2022. január 1. és 2022. december 31. közötti időszak tekintetében kilogrammonként 15,66 euró és a kiskereskedelmi eladási ár 13,13 százaléka, de kilogrammonként legalább 24,00 euró;

5. a hevített dohány esetében a 4. pont szerinti adó, növelve az 1. pont szerinti adóösszegnek a 4. pont szerinti adóösszeggel csökkentett összege 80%-ának megfelelő mértékű kiegészítő adóval. Az 1. pont szerinti számítás szempontjából a darabonként egyedi adagokra osztott fogyasztási dohány egy cigarettának felel meg;

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az f6 rotációs hevítendő dohányrudakat gyárt, amelyeket egy akkumulátorral működő fűtőkészülékbe kell helyezni. E dohányrudak alumíniumbevonattal ellátott, kolaminált papírba vannak csavarva, hogy azokat ne lehessen e készülékben meggyújtani vagy elégetni. Azok villamos energia hatására az égési hőmérsékletük alatti hőmérsékletre hevülnek, ennek révén nikotintartalmú aeroszol képződik, amelyet a hagyományos dohányfüsthöz hasonlóan a fogyasztók egy szopókán keresztül belélegezhetnek.

14 2021. december 31-ig Németországban csak a pipadohányra vonatkozó adókulcs szerint adóztatták az ilyen hevített dohányrudakat. A TabStG 2. §-a (1) bekezdésének 5. pontja azonban 2022. január 1-jétől e jövedéki adó mellett kiegészítő adót vetett ki a hevített dohányra. E kiegészítő adó összege a cigarettákra alkalmazandó jövedéki adónak a pipadohányra alkalmazandó jövedéki adóval csökkentett összege 80%-ának felel meg (a továbbiakban: szóban forgó kiegészítő adó).

15 Az f6 2021. december 2-án adóbevallást nyújtott be a bielefeldi fővámhivatalhoz, amelyben megbecsülte a hevített dohányra alkalmazandó adó címén általa fizetendő összeget, és ehhez a 2022. január 1-jétől hatályos adómértéket alkalmazta. Ebből az összegből 2181,02 euró a TabStG 2. §-a (1) bekezdése 5. pontjának első része alapján alkalmazandó jövedéki adónak, 4100,44 euró pedig az e rendelkezés második részében előírt szóban forgó kiegészítő adónak felelt meg. Az f6 ekkor keresetet nyújtott be ezen adóbevallással szemben a Finanzgericht Düsseldorfhoz (düsseldorfi adóügyi bíróság, Németország), amely a kérdést előterjesztő bíróság, amelyben többek között a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére tekintettel vitatja e kiegészítő adó jogszerűségét.

16 Keresetének alátámasztása érdekében az f6 először is arra hivatkozik, hogy a szóban forgó kiegészítő adó, mivel nem felel meg az e rendelkezésben előírt feltételeknek, nem minősül az említett rendelkezés által engedélyezett „egyéb közvetett adónak”. Másodszor, az ilyen adó sérti

a 2011/64 irányelv 14. cikkének (3) bekezdését, mivel eltérően kezeli a hevített dohányt a hatálya alá tartozó többi fogyasztási dohányhoz képest. Harmadszor, a szóban forgó kiegészítő adó sérti ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése első albekezdése b) pontjának és (2) bekezdése első albekezdése c) pontjának együttesen értelmezett rendelkezéseit azáltal, hogy a számítási módszerében nemcsak a termék súlya, hanem annak darabszáma is figyelembevételre kerül.

17 A bielefeldi fővámhivatal előadja, hogy a szóban forgó kiegészítő adó kivetése összeegyeztethető a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének rendelkezéseivel. Ezen adót egyrészt speciális célból, nevezetesen az egészségre káros nikotinfogyasztás csökkentése érdekében vetik ki, a hevített dohányt pedig a cigarettához hasonlóan adóztatják. Másrészt az említett adó nem harmonizált nemzeti jövedéki adóként nem felel meg a 2011/64 irányelv 14. cikkében előírt valamennyi követelménynek.

18 A kérdést előterjesztő bíróságnak, mivel úgy ítélte meg, hogy a hevített dohányt a 2011/64 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának ii. alpontja értelmében vett „fogyasztási dohánynak” kell minősíteni, és az ennélfogva dohánygyártmányként a 2008/118 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „jövedéki terméknek” minősül, kétségei vannak a szóban forgó kiegészítő adó 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével való összeegyeztethetőségét illetően.

19 E bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ez az adó az utóbbi rendelkezés értelmében vett „egyéb közvetett adónak” minősül-e, vagy azt a hevített dohányra alkalmazandó jövedéki adó említett rendelkezéssel ellentétes puszta megemelésének kell tekinteni. Megjegyzi, hogy a szóban forgó kiegészítő adó költségvetési célokat szolgál, mivel az így keletkezett adóbevételek az általános német szövetségi költségvetésbe folynak be, anélkül, hogy azokat szükségszerűen az egészségvédelemre fordítanák. Mindenesetre a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a szóban forgó kiegészítő adó által elérni kívánt cél, nevezetesen – álláspontja szerint – az egészségre káros nikotinfogyasztás csökkentése, elegendő-e ahhoz, hogy az a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „különleges célnak” minősüljön.

20 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a hevített dohányra kivetett kiegészítő adó ellentétes-e a 2011/64 irányelv 14. cikkének (3) bekezdésével, amennyiben az ilyen típusú fogyasztási dohány végeredményben jelentősebb mértékű adóztatás alá esik, mint a más típusú fogyasztási dohányok, és az ezáltal egyenlőtlen bánásmódhoz vezet az ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti „egyéb fogyasztási dohány” kategóriáján belül.

21 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi továbbá a választ, hogy összeegyeztethető-e a szóban forgó kiegészítő adó alapja a 2011/64 irányelv 14. cikke (1) bekezdése első albekezdésének b) pontjával és (2) bekezdése első albekezdésének c) pontjával, amennyiben az ezen adóalapot alkotó egyik elemet a cigaretták jövedéki adójára vonatkozó szabályokra való hivatkozással nem a kézidohány tömege, hanem annak darabszáma alapján fejezik ki.

22 E körülmények között a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2008/118] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes valamely tagállamnak a dohányadó hevített dohányra való kivetésére vonatkozó olyan nemzeti szabályozása, amely az adó kiszámítását illetően úgy rendelkezik, hogy a pipadohányra vonatkozó adókulcs mellett a cigaretta után fizetendő adóösszegnek a pipadohány után fizetendő adóösszeggel csökkentett összege 80%-ának megfelelő mértékű kiegészítő adót kell kivetni?

2) Ha a hevített dohányt terhelő kiegészítő adó nem a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, a jövedéki termékeket terhelő speciális célú egyéb közvetett adónak minősül, úgy kell-e értelmezni a [2011/64] irányelv 14. cikkének (3) bekezdését, hogy azzal ellentétes […] a dohányadó hevített dohányra való kivetésére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely [ezen] adó kiszámítását illetően úgy rendelkezik, hogy a pipadohányra vonatkozó adókulcs mellett a cigaretta után fizetendő adóösszegnek a pipadohány után fizetendő adóösszeggel csökkentett összege 80%-ának megfelelő mértékű kiegészítő adót kell kivetni?

3) Ha a hevített dohányt terhelő kiegészítő adó nem a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, a jövedéki termékeket terhelő speciális célú egyéb közvetett adónak minősül, úgy kell-e értelmezni a 2011/64 irányelv 14. cikke (1) bekezdése első albekezdésének b) pontját és (2) bekezdése első albekezdésének c) pontját, hogy azokkal ellentétes […] a dohányadó hevített dohányra való kivetésére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely [ezen] adó kiszámítását illetően úgy rendelkezik, hogy az adót egy *ad valorem* adókulcs, valamint a dohányrudak tömege és darabszáma alapján meghatározott tételes adókulcs alapján kell megállapítani?”

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemről

23 A Bíróság Hivatalához a főtanácsnok indítványának ismertetését követően, 2023. október 10-én benyújtott beadványával az f6 azt kérte, hogy a Bíróság eljárási szabályzatának 83. cikke alapján rendeljék el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

24 Kérelme alátámasztása érdekében az f6 arra hivatkozik, hogy a főtanácsnok indítványában olyan érvek szerepelnek, amelyeket a feleknek nem volt alkalma vitatni. Egyrészt a főtanácsnok eltért a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett ténybeli háttértől és a nemzeti jog általa felvázolt értelmezésétől. Másrészt nem vette figyelembe a Bíróság ítélkezési gyakorlatát és a 2011/64 irányelv 14. cikke (3) bekezdésének *contra legem* értelmezését javasolja.

25 Egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió Bíróságának alapokmánya és az eljárási szabályzat nem teszi lehetővé, hogy az ezen alapokmány 23. cikke szerinti érintett érdekeltek a főtanácsnoki indítványra válaszként észrevételeket tegyenek. Másrészt az EUMSZ 252. cikk második bekezdése értelmében a főtanácsnok feladata, hogy teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjesszen elő azokban az ügyekben, amelyek esetében az Európai Unió Bíróságának alapokmánya szerint a főtanácsnok részvételére van szükség. A Bíróságot nem köti sem ez az indítvány, sem pedig a főtanácsnoknak az indítvány alapjául szolgáló indokolása. Következésképpen az, ha az érdekelt fél nem ért egyet a főtanácsnok

indítványával, bármilyen kérdéseket is vizsgáljon a főtanácsnok az indítványban, önmagában nem indokolhatja a szóbeli szakasz újbóli megnyitását (2021. október 6-i W. Ż. [A legfelsőbb bíróság rendkívüli felülvizsgálati és közjogi tanácsa – Kinevezés] ítélet, C-487/19, EU:C:2021:798, 62. és 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A Bíróság az eljárási szabályzata 83. cikkének megfelelően a főtanácsnok meghallgatását követően kétségkívül bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve döntő jelentőségű új tényt hoz fel, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet az érdekeltek nem vitattak meg.

27 A jelen ügyben ugyanakkor a határozathozatalhoz szükséges valamennyi adat a Bíróság rendelkezésére áll, és az f6 a jelen ügy szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelmében egyáltalán nem bizonyította, hogy azt olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet az érdekeltek nem vitattak meg. Ezenkívül e kérelem nem tartalmaz olyan új tényt, amely a Bíróság által ezen ügyben meghozandó határozat tekintetében döntő jelentőséggel bírna. Ilyen körülmények között a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően megállapítja, hogy nem kell elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

28 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, hogy a „jövedéki termékeket terhelő speciális célú egyéb közvetett adó” fogalma magában foglalja a hevített dohányra alkalmazandó olyan kiegészítő adót, amelynek összege a cigarettákra alkalmazandó jövedéki adónak az e hevített dohányra alkalmazandó jövedéki adóval csökkentett összege 80%-ának felel meg.

29 Előzetesen meg kell határozni, hogy a hevített dohány a 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „jövedéki termékként” ezen irányelv hatálya alá tartozik-e, közelebbről pedig azt, hogy e rendelkezés c) pontjának megfelelően a „[2011/64] irányelv hatálya alá tartozó dohánygyártmányok” közé tartozik-e, mivel az utóbbi rendelkezés nem említi a hevített dohányt.

30 A 2011/64 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése „dohánygyártmánynak” minősíti a cigarettákat, szivarokat, szivarkákat és a fogyasztási dohányt. Ez utóbbi kategóriába tartozik egyrészt a cigaretta sodrására szánt, finomra vágott dohány, másrészt pedig az „egyéb szívható dohány” maradványkategóriája. E 2. cikk (2) bekezdése a cigarettákkal és a fogyasztási dohánnyal egyenértékűnek tekinti azokat a termékeket, amelyek teljesen vagy részben dohánytól eltérő anyagokat tartalmaznak, de egyébként megfelelnek a többek között az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében rögzített követelményeknek.

31 A 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja úgy határozza meg a „fogyasztási dohányt”, mint amely vágott vagy másképpen feldarabolt, tömbökbe csavart vagy préselt, és amely további ipari feldolgozás nélkül dohányzásra alkalmas, e két feltétel pedig kumulatív jellegű (2017. április 6-i Eko-Tabak ítélet, C-638/15, EU:C:2017:277, 25. pont; 2020. szeptember 16-i Skonis ir kvapas ítélet, C-674/19, EU:C:2020:710, 36. pont). Ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a fogyasztási dohány a cigaretta említett irányelv 3. cikke szerinti

és az szivarok és szivarkák ugyanezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalommeghatározása körébe tartozótól eltérő, „kiskereskedelmi értékesítésre felkínált dohánytörmelékből” is állhat, e dohánytörmeléknek pedig ezen túlmenően dohányzásra alkalmasnak kell lennie.

32 Az első feltételt illetően, amely a jelen ítélet előző pontjában említett rendelkezések mindegyikében szerepel, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó hevített dohány dohányporból készült tömörített dohányból áll. Ennélfogva úgy tűnik, hogy a hevített dohány a 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „vágott” vagy másképpen „feldarabolt” dohányból, vagy az ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kiskereskedelmi értékesítésre felkínált dohánytörmelékből” áll.

33 Ami az ugyanezen rendelkezésekben szereplő második feltételt illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy amikor az alapügyben szóban forgó hevített dohány villamos energia hatására felmelegszik, olyan aeroszolt képződik, amelyet a fogyasztó belélegez, ezáltal úgy tekinthető, hogy e dohány a 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében dohányzásra alkalmas, vagy az ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében további ipari feldolgozás, vagyis a nyersanyagok szabványosított eljárás révén való tárgyi eszközökké átalakítása nélkül dohányzásra alkalmas (lásd ebben az értelemben: 2017. április 6-i Eko-Tabak ítélet, C-638/15, EU:C:2017:277, 30–32. pont; 2020. szeptember 16-i Skonis ir kvapas ítélet, C-674/19, EU:C:2020:710, 39. pont).

34 A fentiekből az következik, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett – az alapügyben szóban forgó hevített dohány, mivel a 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében vett „fogyasztási dohány” fogalmának hatálya alá tartozik, az ezen irányelv hatálya alá tartozó dohánygyártmányként a 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében vett jövedéki terméknek minősül. E minőségében tehát az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „speciális célú egyéb közvetett adóval” sújtható.

35 Az ez utóbbi, a 2008/118 irányelv (4) preambulumbekezdésével összefüggésben értelmezett rendelkezésnek megfelelően ezen egyéb közvetett adó csak két feltétel teljesülése esetén vethető ki a jövedéki termékekre. Egyrészt azt úgy kell kivetni, hogy „speciális célt” szolgáljon, másrészt pedig annak tiszteletben kell tartania a jövedéki adó és a héa tekintetében az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére alkalmazandó uniós adószabályokat.

36 E két feltétel, amelyek célja az olyan további közvetett adók elkerülése, amelyek indokolatlanul akadályozzák a kereskedelmet, amint az magából a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének szövegéből kitűnik, kumulatív jellegű (lásd ebben az értelemben: 2000. február 24-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-434/97, EU:C:2000:98, 26. pont; 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés, C-460/21, EU:C:2022:83, 21. és 22. pont).

37 Ami az említett feltételek közül az elsőt illeti, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az e rendelkezés értelmében vett „speciális cél” nem lehet tisztán költségvetési jellegű. Ugyanakkor, mivel minden adó szükségképpen költségvetési célt követ, e körülmény önmagában nem zárhatja ki, hogy valamely egyéb adó ne rendelkezhetne az rendelkezés értelmében vett

különleges céllal, máskülönben megfosztanák e rendelkezést a hatékony érvényesüléstől (2014. február 27-i Transportes Jordi Besora ítélet, C-82/12, EU:C:2014:108, 23. és 27. pont; 2023. június 22-i Endesa Generación ítélet, C-833/21, EU:C:2023:516, 38. és 39. pont).

38 Így a jövedéki termékeket terhelő azon kiegészítő adó, amelyből olyan bevételek származnak, amelyek nincsenek előre meghatározott célhoz rendelve, csak akkor tekinthető a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett speciális célra irányuló adónak, ha azt a szerkezetét illetően, különösen az adó tárgya vagy az adómérték tekintetében, úgy alakították ki, hogy olyan irányba befolyásolja az adóalanyok magatartását, amely lehetővé teszi a hivatkozott speciális cél megvalósítását például azáltal, hogy a szóban forgó termékeket az azok fogyasztásától való eltántorítás érdekében erősen megadóztatja (2014. február 27-i Transportes Jordi Besora ítélet, C-82/12, EU:C:2014:108, 32. pont; 2023. június 22-i Endesa Generación ítélet, C-833/21, EU:C:2023:516, 42. pont).

39 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által megjelölt speciális cél, vagyis az egészség védelme a 2011/64 irányelv által elérni kívánt, az ezen irányelv (2) preambulumbekezdésében említett célok között is szerepel. Mindazonáltal önmagában az a körülmény, hogy valamely adó kivetése – amellett, hogy költségvetési célt szolgál – az egészségvédelem magas szintjének biztosítására irányul, amely a 2011/64 irányelv által is követett általános célkitűzés, szintén nem zárhatja ki eleve a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „speciális cél” fennállását.

40 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának 56. pontjában lényegében megjegyezte, a célok közötti ezen azonosság ellenére fennállhat a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „speciális cél”, ha a jövedéki terméket terhelő egyéb adó arra irányul, hogy az érintett terméket erősebben adóztassa, oly módon, hogy annak végső adóztatása közelebb kerüljön más hasonló jövedéki termékek adóztatásához, azzal a végső céllal, hogy visszatartson annak fogyasztásától.

41 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szóban forgó kiegészítő adó célja a hevített dohány és a cigaretták adóztatásának közelítése. Következésképpen a hevített dohányra vonatkozó adórendszer kiigazításával ezen adó arra a speciális célra irányul, hogy visszatartsa a nikotinfüggőségben szenvedő fogyasztókat attól, hogy a cigarettáról az alapügyben szóban forgó hevített dohányra térjenek át, mivel ez utóbbi szintén káros az egészségre.

42 Ami a második feltételt illeti, amely a jövedéki adó és a héa tekintetében az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére alkalmazandó uniós adószabályoknak az alapügyben szereplőhöz hasonló kiegészítő adó általi tiszteletben tartására vonatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése nem követeli meg a tagállamoktól e szabályok maradéktalan tiszteletben tartását. Elegendő, ha a speciális célokat követő közvetett adók e pontok tekintetében akár a jövedéki adóra, akár a héára alkalmazandó uniós szabályok általános rendszerének megfelelnek (lásd ebben az értelemben: 2000. február 24-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-434/97, EU:C:2000:98, 23., 24. és 27. pont; 2000. március 9-i EKW és Wein & Co ítélet, C-437/97, EU:C:2000:110, 47. pont).

43 E tekintetben meg kell jegyezni egyrészt, hogy a 2011/64 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja engedélyezi a „kombinált jövedéki adó” elvét, amely egy *ad valorem*, és egy olyan tételes adóelemből áll, amelyet e 14. cikk (1) bekezdésének b) pontja úgy határoz meg, mint amelyet „kilogrammonkénti, illetve a szivarok és szivarkák esetében vagylagosan adott darabszám szerinti összeggel” határoznak meg. Másrészt ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja

pontosítja, hogy a százalékban, kilogrammonkénti összegben vagy adott darabszámra meghatározott teljes jövedéki adó (tételes és/vagy *ad valorem* adó, a hozzáadottérték-adó nélkül) az „egyéb fogyasztási dohány esetében” meg kell hogy feleljen legalább „a valamennyi adót magában foglaló kiskereskedelmi eladási ár 20%-[ának] vagy kilogrammonként 22 [eurónak]”.

44 Még ha e rendelkezésekből az is következne, hogy a vegyes jövedéki adó egy *ad valorem* elemet csak egyetlen „tételes adóelemmel” kombinálhat, a szóban forgó kiegészítő adó nem egy *ad valorem* adóelem és két „tételes adóelem” kombinációjának eredménye. Amint azt a német kormány a tárgyaláson hangsúlyozta, éppen ellenkezőleg, az a súly alapján kiszámított összeg darabszám alapján kiszámított összegből való levonásának eredménye.

45 Ebből az következik, hogy teljesül a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében annak érdekében támasztott második feltétel, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló kiegészítő adó a „jövedéki termékekre kivetett speciális célú egyéb közvetett adónak” minősüljön.

46 Másfelől azon esetleges különbségtételt illetően, amelyet a szóban forgó kiegészítő adó a 2011/64 irányelv 14. cikke (3) bekezdésének megsértésével az ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében vett „egyéb fogyasztási dohány” csoportjába tartozó termékek között vezetett volna be, a főtanácsnok indítványának 65. pontjához hasonlóan hangsúlyozni kell, hogy az e 14. cikk (3) bekezdésében előírt szabályok célja annak biztosítása, hogy ne kerüljön sor olyan termékek közötti hátrányosan megkülönböztető adójogi bánásmódra, amelyeknek az alapvető jellemzői és fogyasztási módja, ha nem is azonos, de legalábbis összehasonlítható.

47 Márpedig, amint arra a jelen ítélet 30. pontja emlékeztet, az „egyéb fogyasztási dohányként” azonosított dohány kategóriája maradványkategória, amelyet nem lehet megszorítóan értelmezni (2017. április 6-i Eko-Tabak ítélet, C-638/15, EU:C:2017:277, 24. pont). Következésképpen, amint arra a főtanácsnok az indítványának 66. pontjában rámutatott, e kategória szükségszerűen magában foglalja az olyan heterogén termékeket, amelyek gyártási jellemzői és fogyasztási módjai eltérőek, és amelyek változatosabbak, mint azon két másik kategóriába, nevezetesen a „cigaretták”, valamint a „szivarok és szivarkák” kategóriájába tartozó termékek, amelyekben a termékek kifejezetten azonosításra kerülnek. Ilyen körülmények között annak megkövetelése, hogy az e maradványkategóriába tartozó valamennyi termék azonos adójogi bánásmódban részesüljön, önmagában alkalmas arra, hogy hátrányos megkülönböztetést eredményezzen, és az ugyanazon csoportba tartozó dohánytermékek között torzítsa a versenyt, figyelmen kívül hagyva a 2011/64 irányelv által követett, az irányelv (9) preambulumbekezdésében hivatkozott célokat.

48 A fenti indokokból az következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a „jövedéki termékeket terhelő speciális célú egyéb közvetett adó” fogalma magában foglalja a hevített dohányra alkalmazandó olyan kiegészítő adót, amelynek összege a cigarettákra alkalmazandó jövedéki adónak az e hevített dohányra alkalmazandó jövedéki adóval csökkentett összege 80%-ának felel meg.

A második és harmadik kérdésről

49 Figyelemmel az első kérdésre adott válaszra, a második és a harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 1. cikkének (2) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

a „jövedéki termékeket terhelő speciális célú egyéb közvetett adó” fogalma magában foglalja a hevített dohányra alkalmazandó olyan kiegészítő adót, amelynek összege a cigarettákra alkalmazandó jövedéki adónak az e hevített dohányra alkalmazandó jövedéki adóval csökkentett összege 80%-ának felel meg.

Aláírások