Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 mars 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Allmänna regler för punktskatt – Direktiv 2008/118/EG – Artikel 1.2 – Andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor – Villkor för påförande – Särskilt ändamål som eftersträvas med skatten – Punktskatt på tobaksvaror – Direktiv 2011/64/EU – Artikel 14 – Skatteregler – Andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor ska vara förenliga med dessa regler – Upphettade tobaksprodukter – Nationell lagstiftning enligt vilken en annan skattestruktur och skattesats föreskrivs för dessa tobaksprodukter i kategorin ’annan röktobak’”

I mål C-336/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) genom beslut av den 29 april 2022, som inkom till domstolen den 23 maj 2022, i målet

F6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

mot

Hauptzollamt Bielefeld

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på tredje avdelningen, samt domarna N. Piçarra (referent), N. Jääskinen och M. Gavalec,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: enhetschefen D. Dittert,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 juni 2023,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– F6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, genom D. Atanasova och C. Salder, Rechtsanwälte,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Tysklands regering, genom J. Möller, R. Kanitz och N. Scheffel, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A.C. Becker och M. Björkland, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 september 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1.2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12) och av artikel 14.1 första stycket b, 14.2 första stycket c och 14.3 i rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (EUT L 176, 2011, s. 24).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan F6 Cigarettenfabrik GmbH CustCo. KG (nedan kallat F6) och Hauptzollamt Bielefeld (huvudtullkontoret i Bielefeld, Tyskland) angående lagenligheten av den tilläggsskatt till punktskatten som från och med den 1 januari 2022 är tillämplig på upphettade tobaksprodukter som detta bolag tillverkar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/118

3 Skäl 4 i direktiv 2008/118, som upphävts och ersatts av rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (EUT L 58, 2020, s. 4), men som är tillämpligt i tiden (*ratione temporis*) i det nationella målet, hade följande lydelse:

”Punktskattepliktiga varor får vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål. I sådana fall bör dock medlemsstaterna, för att inte undergräva effekten av gemenskapsbestämmelser om indirekta skatter, följa vissa väsentliga delar av de bestämmelserna.”

4 Artikel 1 i direktivet hade följande lydelse:

”1. I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

…

c) Tobaksvaror som omfattas av [direktiv 2011/64].

2. Medlemsstaterna får påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller

mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, men inte innefattar bestämmelser om undantag från skatteplikt.

…”

Direktiv 2011/64

5 I skälen 2 och 9 i direktiv 2011/64 anges följande:

”(2) Unionens skattelagstiftning om tobaksprodukter bör säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt, samtidigt som en hög hälsoskyddsnivå säkerställs …

…

(9) Vad gäller punktskatter måste harmoniseringen av strukturerna särskilt leda till att konkurrensen inom de olika kategorierna av tobaksvaror som hör till samma grupp inte snedvrids genom skatteuttaget …”

6 I artikel 1 i direktivet föreskrivs följande:

”Detta direktiv lägger fast allmänna principer för harmoniseringen av strukturen och skattesatserna för den punktskatt som medlemsstaterna lägger på tobaksprodukter.”

7 Artikel 2 i direktivet har följande lydelse:

”1. I detta direktiv avses med *tobaksvaror*:

a) cigaretter,

b) cigarrer och cigariller,

c) röktobak, dvs.
   i) finskuren röktobak för rullning av cigaretter,
   ii) annan röktobak.

2. Produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i artikel 3 eller artikel 5.1 ska behandlas som cigaretter respektive röktobak.

…”

8 I artikel 5.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med *röktobak*:

a) tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor som går att röka utan ytterligare industriell beredning,

b) tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning, som inte omfattas av artiklarna 3 och 4.1 och som går att röka. …”

9 I artikel 14 i direktiv 2011/64 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska tillämpa en punktskatt, som får vara antingen

a) en värdeskatt, beräknad på grundval av det högsta detaljhandelspriset för varje produkt …, eller

b) en särskild skatt uttryckt som ett belopp per kilogram eller när det gäller cigarrer och cigariller alternativt för ett visst antal enheter, eller

c) en kombinerad skatt, som innehåller en värdedel och en särskild del.

Medlemsstaterna får fastställa ett minimibelopp för punktskatten i de fall då punktskatten är en värderelaterad skatt eller en kombinerad skatt.

2. Den sammanlagda punktskatten (särskild skatt och/eller värdeskatt, exklusive mervärdesskatt) uttryckt som en procentsats, ett belopp per kilogram eller ett belopp per ett visst antal enheter ska åtminstone motsvara de skattesatser eller minimibelopp som fastställts för

a) cigarrer och cigariller: 5 % av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 12 [euro] per 1 000 stycken eller per kilogram,

b) finskuren röktobak avsedd för rullning av cigaretter: 40 % av det vägda genomsnittliga detaljhandelspriset för finskuren röktobak avsedd för rullning av cigaretter som frisläpps för konsumtion eller 40 [euro] per kilogram,

c) För annan röktobak: 20 % av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 22 [euro] per kilogram.

…

3. De skattesatser eller belopp som avses i punkterna 1 och 2 ska gälla för alla produkter som hör till den berörda gruppen av tobaksprodukter, utan åtskillnad inom varje grupp med hänsyn till kvalitet, presentation, varornas ursprung, använt material, de berörda företagens egenskaper eller något annat kriterium.

…”

Tysk rätt

10 I 1§ Tabaksteuergesetz (lagen om tobaksskatt) av den 15 juli 2009 (BGBl. 2009 I, s. 1870), i dess lydelse enligt lagen av den 10 augusti 2021 (BGBl. 2021 I, s. 3411) (nedan kallad TabStG), föreskrivs följande:

”(1) Tobaksvaror, upphettade tobaksprodukter och vattenpipstobak omfattas av tobaksskatt, [som] utgör en punktskatt i den mening som avses i Abgabenordnung [(skattelagen)].

(2) Med tobaksvaror avses:

1. cigarrer eller cigariller …

…

2. cigaretter

…

3. röktobak (finskuren tobak eller piptobak): tobak som har skurits eller finfördelats på annat sätt eller spunnits eller pressats till kakor som går att röka utan ytterligare industriell behandling.

(2a) Med upphettade tobaksprodukter enligt denna lag avses röktobak i portionsförpackningar vilken kan konsumeras genom inhalation av en aerosol eller rök som alstras i en anordning.

…”

11 I 1a § TabStG, med rubriken ”Upphettade tobaksprodukter och vattenpipstobak” föreskrivs följande.

”Om inget annat har föreskrivits gäller bestämmelserna i denna lag avseende röktobak och de tillämpningsbestämmelser som har antagits i anslutning till denna lag även för upphettade tobaksprodukter och vattenpipstobak.”

12 2 § i denna lag har följande lydelse:

”(1) Skatten uppgår

1. för cigaretter

…

b) för perioden 1 januari 2022–31 december 2022: till 10,88 cent per styck och 19,84 % av detaljhandelspriset, dock minst 22,276 cent per styck minus mervärdesskatten på detaljhandelspriset för den skattepliktiga cigaretten.

…

4. för piptobak

…

b) för perioden 1 januari 2022–31 december 2022: till 15,66 euro per kilogram och 13,13 % av detaljhandelspriset, dock minst 24,00 euro per kilogram.

5. för upphettade tobaksprodukter, till skatten enligt led 4 plus en tilläggsskatt som beräknas till 80 % av skattebeloppet enligt led 1 minus skattebeloppet enligt led 4. För beräkningen enligt led 1 motsvarar röktobaken i portionsförpackningar en cigarett.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 F6 tillverkar tobaksstavar för upphettning som är avsedda att placeras i en batteridriven upphettningsanordning. Tobaksstavarna är insvepta i ett laminerat papper med en aluminiumbeläggning, så att de varken kan tändas eller brännas i denna anordning. De upphettas med hjälp av elektrisk energi till en temperatur som ligger under deras förbränningstemperatur och skapar således en aerosol som innehåller nikotin vilken konsumenterna kan inhalera genom ett munstycke, på samma sätt som traditionell tobaksrök.

14 Fram till och med den 31 december 2021 beskattades i Tyskland tobaksstavarna för upphettning endast med den tobaksskattesats som var tillämplig på piptobak. I 2 § punkt 1 led 5 TabStG föreskrivs emellertid, utöver denna punktskatt, från och med den 1 januari 2022 en tilläggsskatt på upphettade tobaksprodukter. Tilläggsskatten uppgår till 80 % av den punktskatt som är tillämplig på cigaretter, med avdrag för den punktskatt som är tillämplig på piptobak (nedan kallad den aktuella tilläggsskatten).

15 F6 ingav den 2 december 2021 en skattedeklaration till huvudtullkontoret i Bielefeld, i vilken bolaget uppskattade det belopp som bolaget skulle betala i skatt på upphettade tobaksprodukter med tillämpning av den skattesats som gällde från och med den 1 januari 2022. Detta belopp motsvarade, vad gällde 2 181,02 euro, den punktskatt som var tillämplig enligt 2 § punkt 1 led 5 första delen TabStG och, vad gällde 4 100,44 euro, den aktuella tilläggsskatten, som föreskrevs i den andra delen av bestämmelsen. F6 överklagade därefter denna skattedeklaration till Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland), den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att tilläggsskatten var rättsstridig, särskilt mot bakgrund av artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

16 Som första grund för sitt överklagande har F6 gjort gällande att den aktuella tilläggsskatten, eftersom den inte uppfyller villkoren i denna bestämmelse, inte utgör en sådan ”annan indirekt skatt” som är tillåten enligt bestämmelsen. Såvitt avser den andra grunden har F6 gjort gällande att en sådan skatt strider mot artikel 14.3 i direktiv 2011/64 genom att den innebär att upphettade tobaksprodukter behandlas annorlunda än annan röktobak, vilket är den kategori som dessa produkter omfattas av. F6 har som tredje grund gjort gällande att den aktuella tilläggsskatten strider mot artikel 14.1 första stycket b jämförd med artikel 14.2 första stycket c i detta direktiv, eftersom metoden att beräkna den inte bara tar hänsyn till produktens vikt utan även till antalet enheter av produkten.

17 Huvudtullkontoret i Bielefeld har gjort gällande att påförandet av den aktuella tilläggsskatten är förenligt med bestämmelserna i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Påförandet av tilläggsskatten har det särskilda ändamålet att minska konsumtionen av hälsofarligt nikotin genom att upphettade tobaksprodukter därmed beskattas på motsvarande sätt som cigaretter. Enligt huvudtullkontoret behöver dessutom nämnda skatt, i egenskap av nationell icke harmoniserad punktskatt, inte uppfylla samtliga krav i artikel 14 i direktiv 2011/64.

18 Den hänskjutande domstolen anser att upphettade tobaksprodukter ska kvalificeras som ”röktobak” i den mening som avses i artikel 2.1 c ii i direktiv 2011/64 och att de således, i egenskap av tobaksvaror, utgör ”punktskattepliktiga varor” i den mening som avses i artikel 1.1 c i direktiv 2008/118. Den hänskjutande domstolen hyser därför tvivel om huruvida den aktuella tilläggsskatten är förenlig med artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

19 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida denna skatt utgör en ”annan indirekt skatt” i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse eller om den endast ska anses utgöra en höjning av den punktskatt som är tillämplig på upphettade tobaksprodukter, vilken strider mot nämnda bestämmelse. Den hänskjutande domstolen har påpekat att den aktuella tilläggsskatten har ett budgetmässigt ändamål, eftersom de skatteintäkter som den genererar överförs till den tyska förbundsstatens allmänna budget, utan att nödvändigtvis användas för hälsoskydd. Den hänskjutande domstolen vill under alla omständigheter få klarhet i huruvida det mål som eftersträvas med den aktuella tilläggsskatten, det vill säga att minska nikotinkonsumtionen, som är skadlig för hälsan, är tillräckligt för att kvalificeras som ett ”särskilt ändamål” i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

20 Dessutom vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida uttaget av en tilläggsskatt på upphettade tobaksprodukter strider mot artikel 14.3 i direktiv 2011/64, eftersom denna typ av röktobak i slutändan beskattas hårdare än andra typer av röktobak, vilket skapar en skillnad i behandling inom kategorin ”annan röktobak” i artikel 14.2 c i direktivet.

21 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida beskattningsunderlaget för den aktuella tilläggsskatten är förenligt med artikel 14.1 första stycket b och 14.2 första stycket c i direktiv 2011/64, eftersom en av komponenterna i detta beskattningsunderlag, med hänvisning till de regler som är tillämpliga på punktskatten på cigaretter, uttrycks i förhållande till antalet enheter och inte till vikten av de upphettade tobaksprodukterna.

22 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 1.2 i [direktiv 2008/118] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse … om uttag av tobaksskatt på upphettade tobaksprodukter, i vilken, när det gäller beräkningen av [denna skatt], det föreskrivs att, utöver en skattesats för piptobak, så ska en tilläggsskatt tas ut vilken utgör 80 % av skatten på cigaretter minus skatten på piptobak?

2) Om tilläggsskatten på upphettade tobaksprodukter inte utgör en indirekt skatt för särskilda ändamål på punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118: Ska artikel 14.3 i rådets [direktiv 2011/64] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse …. om uttag av tobaksskatt på upphettade tobaksprodukter, i vilken, när det gäller beräkningen av [denna skatt], det föreskrivs att, utöver en skattesats för piptobak, en tilläggsskatt ska tas ut som utgör 80 % av skatten på cigaretter minus skatten på piptobak?

3) Om tilläggsskatten på upphettade tobaksprodukter inte utgör en indirekt skatt för särskilda ändamål på punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118: Ska artikel 14.1 första stycket b och 14.2 första stycket c i [direktiv 2011/64] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse om uttag av tobaksskatt på upphettade tobaksprodukter, i vilken, när det gäller beräkningen av [denna skatt], föreskrivs att den ska beräknas enligt en värderelaterad skattesats och en specifik skattesats som avgörs av tobaksstavarnas vikt och antal?”

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

23 Genom handling som inkom till domstolens kansli den 10 oktober 2023 begärde F6, efter det att generaladvokaten föredragit sitt förslag till avgörande, att den muntliga delen av förfarandet skulle återupptas, med tillämpning av artikel 83 i domstolens rättegångsregler.

24 Till stöd för sin begäran har F6 i huvudsak anfört att generaladvokatens förslag till avgörande innehåller argument som inte har avhandlats mellan parterna. För det första anser F6 att generaladvokaten har avvikit från de faktiska omständigheter och den tolkning av den nationella rätten som den hänskjutande domstolen har redogjort för. För det andra har, enligt F6, generaladvokaten inte beaktat domstolens praxis och föreslagit en tolkning *contra legem* av artikel 14.3 i direktiv 2011/64.

25 Domstolen påpekar att det varken i stadgan för Europeiska unionens domstol eller i rättegångsreglerna föreskrivs någon möjlighet för de parter eller berörda som avses i artikel 23 i stadgan att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande. Dessutom ska generaladvokaterna, enligt artikel 252 andra stycket FEUF, vid offentliga domstolssessioner, fullständigt opartiskt och oavhängigt, lägga fram motiverade förslag till avgörande i mål som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver att ett sådant förslag läggs fram. Domstolen är inte bunden av vare sig generaladvokatens förslag till avgörande eller av den motivering som han eller hon lagt till grund för det. Att en av parterna inte delar generaladvokatens synsätt i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten väljer att pröva, kan därför inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta den muntliga delen av förfarandet (dom av den 6 oktober 2021, W.Ż. (Högsta domstolens avdelning för extraordinär kontroll och offentliga angelägenheter – Tillsättning), C-487/19, EU:C:2021:798, punkterna 62 och 63 och där angiven rättspraxis).

26 I enlighet med artikel 83 i domstolens rättegångsregler får domstolen förvisso efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna eller de berörda.

27 I förevarande fall förfogar domstolen emellertid över alla uppgifter som är nödvändiga för att avgöra målet, och F6 har i sin begäran om återupptagande av den muntliga delen av förevarande mål inte på något sätt visat att målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan de berörda. Begäran innehåller inte heller någon ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång. Under dessa omständigheter finner domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att det saknas skäl att besluta om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att begreppet ”annan indirekt skatt som för särskilda ändamål påförs en punktskattepliktig vara” omfattar en tilläggsskatt som är tillämplig på upphettade tobaksprodukter, vars belopp uppgår till 80 % av den punktskatt som är tillämplig på cigaretter, med avdrag för den punktskatt som är tillämplig på dessa upphettade tobaksprodukter.

29 Det ska inledningsvis fastställas huruvida upphettade tobaksprodukter omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2008/118 i egenskap av ”punktskattepliktig varor”, i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet, och, närmare bestämt, huruvida dessa produkter, i enlighet med led c i denna bestämmelse, ingår bland ”tobaksvaror som omfattas av [direktiv 2011/64]”, eftersom sistnämnda direktiv inte nämner upphettade tobaksprodukter.

30 Enligt artikel 2.1 i direktiv 2011/64 omfattar tobaksvaror cigaretter, cigarrer och cigariller samt röktobak. I sistnämnda kategori återfinns dels finskuren tobak avsedd för rullning av cigaretter och dels restkategorin ”annan röktobak”. I artikel 2.2 i detta direktiv anges att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i artikel 5.1 i nämnda direktiv ska behandlas som cigaretter respektive röktobak.

31 I artikel 5.1 a i direktiv 2011/64 definieras röktobak som tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och som går att röka utan ytterligare industriell beredning, varvid de båda villkoren är kumulativa (dom av den 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkt 25, och dom av den 16 september 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punkt 36). I artikel 5.1 b i detta direktiv föreskrivs att röktobak även kan bestå av annat ”tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning” än det som omfattas av definitionen av cigaretter i artikel 3 i direktivet och definitionen av cigarrer och cigariller i artikel 4.1 i direktivet, varvid detta avfall dessutom ska gå att röka.

32 Vad gäller det första villkoret som återfinns i de båda bestämmelser som nämns i föregående punkt ovan framgår det klart av beslutet om hänskjutande att de upphettade tobaksprodukter som är aktuella i det nationella målet består av komprimerad tobak som framställs av tobaksdamm. De upphettade tobaksprodukterna består således antingen av ”skuren” eller ”strimlad” tobak, i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64, eller av ”tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning” i den mening som avses i artikel 5.1 b i direktivet.

33 När det gäller det andra villkoret i samma bestämmelser framgår det av beslutet om hänskjutande att de upphettade tobaksprodukter som är aktuella i det nationella målet, när de upphettas med elektrisk energi, genererar en aerosol som inandas av konsumenten, vilket således gör det möjligt att anse att denna tobak går att röka, i den mening som avses i artikel 5.1 b i direktiv 2011/64, eller går att röka utan ytterligare industriell beredning, i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktivet, det vill säga utan omvandling av råvaror till materiella varor med tillämpning av ett standardiserat förfarande(se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkterna 30–32, och dom av den 16 september 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punkt 39).

34 Av det ovan anförda följer, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att den upphettade tobaksprodukter som är aktuella i det nationella målet, eftersom de omfattas av begreppet röktobak i den mening som avses i artikel 5.1 a och b i direktiv 2011/64, i egenskap av tobaksvaror som omfattas av detta direktiv, är punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 2008/118. Dess tobaksprodukter kan således i denna egenskap påföras en ”annan indirekt skatt som [påförs] för särskilda ändamål” i den mening som avses i artikel 1.2 i detta direktiv.

35 Enligt sistnämnda bestämmelse jämförd med skäl 4 i direktiv 2008/118 får emellertid denna andra indirekta skatt endast tas ut på punktskattepliktiga varor om två villkor är uppfyllda. Dels ska skatten tas ut ”för särskilda ändamål”, dels måste denna skatt vara förenlig med unionens regler om punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

36 Dessa två villkor, som syftar till att hindra att ytterligare indirekta skatter och avgifter otillbörligt hindrar handeln, är kumulativa, vilket framgår av själva lydelsen av artikel 1.2 i direktiv 2008/118 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2000, kommissionen/Frankrike, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 26, och beslut av den 7 februari 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punkterna 21 och 22).

37 Vad gäller det första av nämnda villkor framgår det av domstolens fasta praxis att ett ”särskilt ändamål” i den mening som avses i denna bestämmelse inte ska vara rent budgetmässigt. Eftersom alla skatter och avgifter nödvändigtvis har ett statsfinansiellt ändamål, kan den omständigheten att en ytterligare skatt har ett sådant ändamål emellertid inte i sig räcka för att utesluta att den även kan ha ett särskilt ändamål, i den mening som avses i nämnda bestämmelse. I annat fall skulle den bestämmelsen bli helt verkningslös (dom av den 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkterna 23 och 27, och dom av den 22 juni 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punkterna 38 och 39).

38 En ytterligare skatt på punktskattepliktiga varor, för vilken det inte på förhand bestämts hur intäkterna ska användas, kan således endast anses ha ett särskilt ändamål, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, om den till sin struktur – särskilt i fråga om beskattningsunderlaget eller skattesatsen – är utformad på ett sådant sätt att de skattskyldigas beteende påverkas i en riktning som gör att det åberopade särskilda ändamålet kan genomföras, till exempel genom att kraftigt beskatta de aktuella varorna för att minska konsumtionen av dem (dom av den 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 32, och dom av den 22 juni 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punkt 42).

39 I förevarande fall kan det konstateras att det särskilda ändamål som den hänskjutande domstolen har angett, det vill säga hälsoskydd, också ingår bland de mål som eftersträvas med direktiv 2011/64 och som nämns i skäl 2 i direktivet. Enbart den omständigheten att en skatt eller avgift, utöver att tjäna ett budgetmässigt ändamål, är avsedd att säkerställa en hög hälsoskyddsnivå, ett allmänt mål som även eftersträvas med direktiv 2011/64, kan emellertid inte utan vidare utesluta att det föreligger ett ”särskilt ändamål” i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

40 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 56 i sitt förslag till avgörande kan det, trots dessa identiska syften, finnas ett ”särskilt ändamål”, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, när tilläggsskatten på en punktskattepliktig vara syftar till att hårdare beskatta den berörda varan så att den slutliga beskattningen närmar sig den slutliga beskattningen av andra jämförbara punktskattepliktiga varor, i det slutliga syftet att motverka konsumtion.

41 Det framgår av beslutet om hänskjutande att syftet med den aktuella tilläggsskatten är att närma beskattningen av upphettade tobaksprodukter till beskattningen av cigaretter. Genom en anpassning av ordningen för beskattning av upphettade tobaksprodukter har denna skatt således särskilt till syfte att avskräcka konsumenter som är beroende av nikotin från att byta från cigaretter till förmån för de i det nationella målet aktuella upphettade tobaksprodukterna, eftersom dessa produkter är lika skadliga för hälsan.

42 Vad gäller det andra villkoret, nämligen att en sådan tilläggsskatt som den som är aktuell i det nationella målet ska vara förenlig med unionens regler om beskattning av punktskatt eller mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, erinrar domstolen om att artikel 1.2 i direktiv 2008/118 inte kräver att medlemsstaterna iakttar samtliga dessa regler. Det är tillräckligt att andra indirekta skatter för särskilda ändamål på dessa punkter är förenliga med den allmänna systematiken i unionsbestämmelserna om antingen punktskatt eller mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2000, kommissionen/Frankrike, C-434/97, EU:C:2000:98, punkterna 23, 24 och 27, och dom av den 9 mars 2000, EKW och Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punkt 47).

43 Det ska härvidlag påpekas att artikel 14.1 c i direktiv 2011/64 tillåter principen om en ”kombinerad punktskatt” som innehåller en värdedel och en särskild del, vilken enligt artikel 14.1 b kan uttryckas som ”ett belopp per kilogram eller när det gäller cigarrer och cigariller alternativt för ett visst antal enheter”. Vidare preciseras i artikel 14.2 c i direktivet att den sammanlagda punktskatten (särskild skatt och/eller värdeskatt, exklusive mervärdesskatt) uttryckt som en procentsats, ett belopp per kilogram eller ett belopp per ett visst antal enheter ska åtminstone motsvara ”för … annan röktobak: 20 % av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 22 [euro] per kilogram”.

44 Även om det följer av dessa bestämmelser att den blandade punktskatten endast kan kombinera en värdedel med en enda ”särskild del”, är den aktuella tilläggsskatten inte resultatet av att en värdedel kombineras med två ”särskilda delar”. Såsom den tyska regeringen har understrukit vid förhandlingen är denna skatt i stället resultatet av att ett belopp som beräknas på grundval av vikten dras av från ett belopp som beräknas på grundval av enheter.

45 Härav följer att det andra villkoret i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 för att en sådan tilläggsskatt som den som är aktuell i det nationella målet ska kunna kvalificeras som en ”annan indirekt skatt för särskilda ändamål på punktskattepliktiga varor” är uppfyllt.

46 Vad vidare gäller den eventuella åtskillnad som, i strid med artikel 14.3 i direktiv 2011/64, skulle ha införts genom den aktuella tilläggsskatten bland produkter som ingår i gruppen ”annan röktobak”, i den mening som avses i artikel 14.2 c i samma direktiv, påpekar domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande, att syftet med bestämmelserna i artikel 14.3 är att säkerställa att det inte sker någon diskriminering i skattehänseende mellan varor vars väsentliga egenskaper och konsumtionsmönster är identiska, eller i vart fall likartade.

47 Såsom det har erinrats om i punkt 30 ovan är dock kategorin tobak som identifieras som ”annan röktobak” en restkategori, som inte får tolkas restriktivt (dom av den 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punkt 24). Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 66 i sitt förslag till avgörande omfattar denna kategori med nödvändighet heterogena produkter vars tillverkningsegenskaper och konsumtionssätt varierar och som är mer diversifierade än de som ingår i de två andra kategorierna, nämligen ”cigaretter” och ”cigarrer och cigariller”, i vilka produkterna uttryckligen har identifierats. Under sådana omständigheter skulle ett krav på att alla produkter i denna restkategori ska behandlas lika i skattemässigt hänseende i sig kunna ge upphov till diskriminering och snedvrida konkurrensen mellan tobaksvaror som tillhör samma grupp, i strid med de mål som eftersträvas med direktiv 2011/64, vilka det erinras om i skäl 9 i direktivet.

48 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att begreppet ”annan indirekt skatt som för särskilda ändamål påförs en punktskattepliktig vara” omfattar en tilläggsskatt som är tillämplig på upphettade tobaksprodukter, vars belopp uppgår till 80 % av den punktskatt som är tillämplig på cigaretter, med avdrag för den punktskatt som är tillämplig på dessa upphettade tobaksprodukter.

Den andra och den tredje frågan

49 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 1.2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG

ska tolkas så,

att begreppet ”annan indirekt skatt som för särskilda ändamål påförs en punktskattepliktig vara” omfattar en tilläggsskatt som är tillämplig på upphettade tobaksprodukter, vars belopp uppgår till 80 % av den punktskatt som är tillämplig på cigaretter, med avdrag för den punktskatt som är tillämplig på dessa upphettade tobaksprodukter.

Underskrifter