Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. marts 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – den generelle ordning for punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – artikel 1, stk. 2 – yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer – betingelser for at pålægge afgift – særlige formål, der forfølges med afgiften – punktafgifter på forarbejdet tobak – direktiv 2011/64/EU – artikel 14 – afgiftsregler – overholdelse af disse regler ved yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer – opvarmet tobak – national lovgivning, der fastsætter en anden afgiftsstruktur og -sats for opvarmet tobak end de, som gælder for kategorien »anden røgtobak««

I sag C-336/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) ved afgørelse af 29. april 2022, indgået til Domstolen den 23. maj 2022, i sagen

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

mod

Hauptzollamt Bielefeld

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer for Tredje Afdeling, og dommerne N. Piçarra (refererende dommer), N. Jääskinen og M. Gavalec,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: kontorchef D. Dittert,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. juni 2023,

efter at der er afgivet indlæg af:

– f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG ved Rechtsanwälte D. Atanasova og C. Salder,

* Processprog: tysk.

– den tyske regering ved J. Möller, R. Kanitz og N. Scheffel, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A.C. Becker og M. Björkland, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. september 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) samt af artikel 14, stk. 1, første afsnit, litra b), artikel 14, stk. 2, første afsnit, litra c), og artikel 14, stk. 3, i Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (EUT 2011, L 176, s. 24).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem f6 Cigarettenfabrik GmbH GrupCo. KG (herefter »f6«) og Hauptzollamt Bielefeld (afgiftsmyndigheden i Bielefeld, Tyskland) vedrørende lovligheden af den supplerende punktafgift, der fra den 1. januar 2022 har fundet anvendelse på opvarmet tobak fremstillet af dette selskab.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2008/118

3 Følgende fremgik af fjerde betragtning til direktiv 2008/118, der blev ophævet og erstattet af Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter (EUT 2020, L 58, s. 4), men som fandt anvendelse ratione temporis på tvisten i hovedsagen:

»Punktafgiftspligtige varer kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål. I så fald bør medlemsstaterne dog for ikke at ødelægge virkningen af fællesskabsregler om indirekte afgifter overholde visse væsentlige elementer i disse regler.«

4 Dette direktivs artikel 1 bestemmer:

»1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

[...]

c) forarbejdet tobak omfattet af [direktiv 2011/64].

2. Medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Fællesskabets afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning,

afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.

[...]«

Direktiv 2011/64

5 Anden og niende betragtning til direktiv 2011/64 fastsætter:

»(2) [Den Europæiske Unions] afgiftslovgivning for så vidt angår tobaksvarer skal sikre et velfungerende indre marked og samtidig et højt sundhedsbeskyttelsesniveau [...]

[...]

(9) For så vidt angår punktafgifter[…] bør strukturharmoniseringen navnlig have den virkning, at konkurrencen for de forskellige kategorier af forarbejdet tobak, som tilhører den samme gruppe, ikke fordrejes som følge af opkrævning af afgifter [...].«

6 Dette direktivs artikel 1 bestemmer:

»Dette direktiv fastsætter de almindelige principper for harmoniseringen af strukturen og satserne for de punktafgifter, som medlemsstaterne pålægger forarbejdet tobak.«

7 Det nævnte direktivs artikel 2 har følgende ordlyd:

»1. I dette direktiv forstås ved forarbejdet tobak:

a) cigaretter

b) cigarer og cigarillos

c) røgtobak
   i) finskåren tobak til rulning af cigaretter
   ii) anden røgtobak.

2. Produkter, som helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier i artikel 3 eller artikel 5, stk. 1, ligestilles med cigaretter og røgtobak.

[...]«

8 Samme direktivs artikel 5, stk. 1, fastsætter:

»I dette direktiv forstås ved røgtobak:

a) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning

b) tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg, som ikke henhører under artikel 3 og artikel 4, stk. 1, og som kan ryges. [...]«

9 Artikel 14 i direktiv 2011/64 er affattet således:

»1. Medlemsstaterne anvender en punktafgift, der kan være:

a) enten en værdipunktafgift, beregnet på grundlag af de maksimale detailsalgspriser for hver vare […], eller

b) en specifik afgift udtrykt som et beløb pr. kg eller, for cigarer og cigarillos, alternativt pr. antal stykker, eller

c) en blandet afgift, omfattende et værdielement og et specifikt element.

Medlemsstaterne kan fastsætte et mindstebeløb for punktafgiften, såfremt punktafgiften enten er en værdiafgift eller en blandet afgift.

2. Den samlede punktafgift (specifik afgift og/eller værdiafgift eksklusive moms) udtrykt som en procentdel eller som et beløb pr. kg eller pr. antal stykker, skal være mindst lig med de minimumssatser eller minimumsbeløb, der er fastsat:

a) for cigarer eller cigarillos: 5% af detailsalgsprisen inklusive alle afgifter eller 12 EUR pr. 1 000 stk. eller pr. kg

b) for finskåren tobak til rulning af cigaretter: 40% af den vejede gennemsnitlige detailsalgspris for finskåren tobak til rulning af cigaretter, der overgår til frit forbrug, eller 40 EUR pr. kg

c) for anden røgtobak: 20% af detailsalgsprisen inklusive alle afgifter eller 22 EUR pr. kg.

[…]

3. De i stk. 1 og 2 omhandlede satser eller beløb gælder for alle varer, der tilhører samme kategori forarbejdet tobak, og der foretages ikke inden for den enkelte kategori nogen sondring på grundlag af varernes kvalitet, frembydning, oprindelse eller fremstillingsmaterialer eller på grundlag af virksomhedernes art alle andre kriterier.

[…]«

Tysk ret

10 § 1 i Tabaksteuergesetz (tobaksafgiftsloven) af 15. juli 2009 (BGBl. 2009 I, s. 1870), som ændret ved lov af 10. august 2021 (BGBl. 2021 I, s. 3411) (herefter »tobaksafgiftsloven«), fastsætter:

»(1) Forarbejdet tobak, opvarmet tobak og vandpibetobak er afgiftsmæssigt omfattet af tobaksafgiften[, der] er en punktafgift som omhandlet i Abgabenordnung [(lov om skatter og afgifter)].

(2) Forarbejdet tobak er:

1. cigarer og cigarillos […]

[…]

2. cigaretter

[...]

3. røgtobak (finskåret og pibetobak): tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

(2a) I denne lov forstås ved opvarmet tobak røgtobak i form af enheder i individuelle portioner, som er beregnet til at blive konsumeret ved indånding af aerosol eller røg, som dannes i et apparat.

[...]«

11 Tobaksafgiftslovens § 1a med overskriften »Opvarmet tobak, vandpibetobak« bestemmer:

»Medmindre andet er fastsat, gælder denne lovs bestemmelser for røgtobak samt gennemførelsesbestemmelserne hertil også for opvarmet tobak og vandpibetobak.«

12 Denne lovs § 2 har følgende ordlyd:

»(1) Afgiften andrager:

1. for cigaretter

[...]

b) for perioden fra den 1. januar 2022 til den 31. december 2022 10,88 cent pr. stk. og 19,84% af detailsalgsprisen, dog mindst 22,276 cent pr. stk. fratrukket merværdiafgiften (moms) af detailsalgsprisen for den afgiftspligtige cigaret

[...]

4. for pibetobak

[...]

b) for perioden fra den 1. januar 2022 til den 31. december 2022 15,66 EUR pr. kg og 13,13% af detailsalgsprisen, dog mindst 24,00 EUR pr. kg

5. for opvarmet tobak, den i nr. 4 omhandlede afgift med tillæg af en tillægsafgift på 80% af den i nr. 1 fastsatte afgift, med fradrag af det afgiftsbeløb, der er fastsat i nr. 4. Ved beregningen af det i nr. 1 omhandlede beløb svarer en enhed af røgtobak i form af en individuel portion til en cigaret

[...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 f6 fremstiller tobaksruller til opvarmning, som skal indsættes i et batteridrevet varmeapparat. Disse tobaksruller er indsvøbt i et lamineret papir med en aluminiumsbelægning, så de ikke kan antændes. De opvarmes med elektrisk energi ved en temperatur, der er lavere end deres forbrændingstemperatur, og frembringer således en nikotinholdig aerosol, som forbrugerne kan inhalere, såsom traditionel tobaksrøg gennem et mundstykke.

14 Indtil den 31. december 2021 blev tobaksruller til opvarmning kun beskattet i Tyskland med den sats, der gjaldt for tobaksafgiften på pibetobak. Tobaksafgiftsloven § 2, stk. 1, nr. 5, fastsætter imidlertid fra den 1. januar 2022 ud over denne punktafgift en tillægsafgift på opvarmet tobak. Denne tillægsafgift svarer til 80% af det punktafgiftsbeløb, der finder anvendelse på cigaretter, med fradrag af den punktafgift, der finder anvendelse på pibetobak (herefter »den omhandlede tillægsafgift«).

15 f6 indgav den 2. december 2021 en afgiftsangivelse til afgiftsmyndigheden i Bielefeld, hvor selskabet anslog det beløb, det skulle betale i afgift for opvarmet tobak, og til dette formål brugte den afgiftstabel, der var gældende fra den 1. januar 2022. Af dette beløb svarede 2 181,02 EUR til den punktafgift, der fandt anvendelse i henhold til tobaksafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 5, første del, og 4 100,44 EUR til den omhandlede tillægsafgift, der er fastsat i anden del af denne bestemmelse. f6 har herefter anlagt ved Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland), som er den forelæggende ret, til prøvelse af denne afgiftsangivelse, hvorved selskabet har anfægtet lovligheden af denne tillægsafgift, navnlig henset til artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

16 Til støtte for søgsmålet har f6 for det første gjort gældende, at den omhandlede tillægsafgift, idet den ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke udgør en »yderligere indirekte afgift«, som er tilladt i henhold til den nævnte bestemmelse. For det andet er en sådan afgift i strid med artikel 14, stk. 3, i direktiv 2011/64, idet den behandler opvarmet tobak anderledes end anden røgtobak, som den henhører under. For det tredje er den omhandlede tillægsafgift i strid med bestemmelserne i dette direktivs artikel 14, stk. 1, første afsnit, litra b), sammenholdt med stk. 2, første afsnit, litra c), ved i sine beregningsmetoder at tage hensyn til ikke blot produktets vægt, men også antallet af enheder heraf.

17 Afgiftsmyndigheden i Bielefeld har gjort gældende, at opkrævningen af den omhandlede tillægsafgift er forenelig med bestemmelserne i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118. For det første blev denne afgift opkrævet med henblik på at forfølge et særligt formål, nemlig at mindske forbruget af sundhedsskadelig nikotin, idet opvarmet tobak i sidste ende afgiftsbelægges på en lignende måde som cigaretter. For det andet skal den nævnte afgift som ikke-harmoniseret national punktafgift ikke opfylde alle kravene i artikel 14 i direktiv 2011/64.

18 Idet den forelæggende ret er af den opfattelse, at opvarmet tobak skal kvalificeres som »røgtobak« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), nr. ii), i direktiv 2011/64, og at den således som forarbejdet tobak udgør en »punktafgiftspligtig vare« som omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra c), i direktiv 2008/118, er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt den omhandlede tillægsafgift er forenelig med artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

19 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om denne afgift udgør en »yderligere indirekte afgift« som omhandlet i sidstnævnte bestemmelse, eller om den blot skal anses for at udgøre en forhøjelse af den punktafgift, der finder anvendelse på opvarmet tobak, i strid med den

nævnte bestemmelse. Den forelæggende ret har anført, at den omhandlede tillægsafgift forfølger et budgetmæssigt formål, eftersom de afgiftsindtægter, som tillægsafgiften genererer, overføres til den tyske forbundsstats almindelige budget uden nødvendigvis at blive anvendt til beskyttelse af sundheden. Under alle omstændigheder er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt det formål, der forfølges med den omhandlede tillægsafgift, nemlig at nedsætte forbruget af nikotin, som er sundhedsskadeligt, ifølge den forelæggende ret er tilstrækkeligt til at kunne kvalificeres som et »særligt formål« som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

20 Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om opkrævningen af en tillægsafgift på opvarmet tobak er i strid med artikel 14, stk. 3, i direktiv 2011/64, for så vidt som denne type røgtobak i sidste ende pålægges en højere afgift end andre typer røgtobak, hvorved der skabes en ulige behandling inden for kategorien »anden røgtobak« som omhandlet i dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra c).

21 Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt afgiftsgrundlaget for den omhandlede tillægsafgift er foreneligt med artikel 14, stk. 1, første afsnit, litra b), og artikel 14, stk. 2, første afsnit, litra c), i direktiv 2011/64, for så vidt som et af de elementer, som dette afgiftsgrundlag består af, under henvisning til de regler, der finder anvendelse på punktafgifter på cigaretter, ikke udtrykkes på grundlag af vægten af den opvarmede tobak, men på grundlag af antallet af enheder.

22 På denne baggrund har Finanzgericht Düsseldorf (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 1, stk. 2, i [direktiv 2008/118] fortolkes således, at den er til hinder for en [...] national ordning om opkrævning af tobaksafgift for opvarmet tobak, som med hensyn til beregningen af [denne afgift] fastsætter, at der foruden en afgiftssats for pibetobak opkræves en tillægsafgift, som udgør 80% af afgiftsbeløbet for cigaretter fratrukket afgiftsbeløbet for pibetobak?

2) Såfremt tillægsafgiften på opvarmet tobak ikke udgør en yderligere indirekte afgift på punktafgiftspligtige varer til særlige formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal artikel 14, stk. 3, i direktiv [2011/64] da fortolkes således, at den er til hinder for en [national ordning] om opkrævning af tobaksafgift for opvarmet tobak, som med hensyn til beregningen af [denne afgift] fastsætter, at der foruden en afgiftssats for pibetobak opkræves en tillægsafgift, som udgør 80% af afgiftsbeløbet for cigaretter fratrukket afgiftsbeløbet for pibetobak?

3) Såfremt tillægsafgiften på opvarmet tobak ikke udgør en yderligere indirekte afgift på punktafgiftspligtige varer til særlige formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal artikel 14, stk. 1, første afsnit, litra b), og [artikel 14,] stk. 2, første afsnit, litra c), i [direktiv 2011/64] [da] fortolkes således, at den er til hinder for en [national ordning] om opkrævning af tobaksafgift for opvarmet tobak, som med hensyn til beregningen af [denne afgift] fastsætter, at denne skal beregnes ud fra en værdipunktafgift samt en specifik afgiftssats, som beregnes ud fra tobaksrullernes vægt og stykantal?«

Om anmodningen om genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del

23 Ved dokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 10. oktober 2023, efter generaladvokatens fremsættelse af forslag til afgørelse, har f6 anmodet om genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement.

24 Til støtte for anmodningen har f6 i det væsentlige anført, at generaladvokatens forslag til afgørelse indeholder argumenter, som ikke er blevet drøftet af parterne. For det første har generaladvokaten fraveget de faktiske omstændigheder og den fortolkning af national ret, som den forelæggende ret har redegjort for. For det andet tog generaladvokaten ikke hensyn til Domstolens praksis og foreslog en fortolkning contra legem af artikel 14, stk. 3, i direktiv 2011/64.

25 I denne henseende bemærkes for det første, at der i statutten for Den Europæiske Unions Domstol og i Domstolens procesreglement ikke er fastsat en mulighed for, at de berørte personer, der er omfattet af denne statuts artikel 23, kan afgive indlæg som svar på generaladvokatens forslag til afgørelse. For det andet skal generaladvokaten i medfør af artikel 252, stk. 2, TEUF fuldstændig upartisk og uafhængigt offentligt fremsætte begrundede forslag til afgørelse af de sager, der i overensstemmelse med statutten for Den Europæiske Unions Domstol kræver dennes deltagelse. Domstolen er hverken bundet af disse forslag til afgørelse eller af den begrundelse, hvorpå generaladvokaten har støttet disse. En parts uenighed med generaladvokatens forslag til afgørelse, uanset hvilke spørgsmål der undersøges heri, kan følgelig ikke i sig selv udgøre et forhold, som kan begrunde genåbning af retsforhandlingernes mundtlige (dom af 6.10.2021, W.Ż (Afdelingen for ekstraordinær prøvelse og offentlige sager ved den øverste domstol – udnævnelse), C-487/19, EU:C:2021:798, præmis 62 og 63 samt den deri nævnte retspraksis).

26 Domstolen kan ganske vist i overensstemmelse med procesreglementets artikel 83 til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af de berørte personer.

27 I det foreliggende tilfælde råder Domstolen imidlertid over alle de oplysninger, der er nødvendige for at træffe afgørelse, og i sin anmodning om genåbning af den mundtlige del af den foreliggende sag har f6 på ingen måde godtgjort, at denne anmodning skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af de berørte parter. Anmodningen indeholder desuden ingen nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for den afgørelse, som Domstolen skal træffe i denne sag. Under disse omstændigheder finder Domstolen, efter at have hørt generaladvokaten, at det er ufornødent at genåbne retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

28 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at begrebet »yderligere indirekte afgift, der opkræves til særlige formål af en punktafgiftspligtig vare«, omfatter en tillægsafgift på opvarmet tobak, som beløber sig til 80% af den punktafgift, der finder anvendelse på cigaretter, med fradrag af den punktafgift, der finder anvendelse på opvarmet tobak.

29 Indledningsvis skal det afgøres, om opvarmet tobak er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2008/118 som en »punktafgiftspligtig vare« som omhandlet i dette direktivs artikel 1, stk. 1, og nærmere bestemt om den i overensstemmelse med denne bestemmelses litra c) er en del af »forarbejdet tobak, der er omfattet af [direktiv 2011/64]«, idet sidstnævnte ikke nævner opvarmet tobak.

30 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2011/64 kvalificerer cigaretter, cigarer og cigarillos samt røgtobak som »forarbejdet tobak«. Sidstnævnte kategori omfatter dels finskåren tobak til rulning af cigaretter, dels en opsamlingskategori for »anden røgtobak«. Artikel 2, stk. 2, sidestiller produkter, som helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier, der bl.a. er fastsat i direktivets artikel 5, stk. 1, med cigaretter og røgtobak.

31 Artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64 definerer »røgtobak« som tobak, der skal skæres, rives, spindes eller på anden måde presses ud i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning, idet disse to betingelser er kumulative (dom af 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, præmis 25, og af 16.9.2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, præmis 36). Dette direktivs artikel 5, stk. 1, litra b), bestemmer, at røgtobak ligeledes kan bestå af andet »tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg« end det, der er omfattet af definitionen af cigaretter i direktivets artikel 3 og definitionen af cigarer og cigarillos i samme direktivs artikel 4, stk. 1, og at dette affald desuden skal kunne ryges.

32 Hvad angår den første betingelse i hver af de bestemmelser, der er nævnt i den foregående præmis i nærværende dom, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede opvarmede tobak består af komprimeret tobak fremstillet af tobaksstøv. Den opvarmede tobak synes således enten at bestå af »skåret« eller »revet« tobak som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64 eller »tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg« som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, litra b).

33 Hvad angår den anden betingelse, som fremgår af de samme bestemmelser, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede opvarmede tobak frembringer en aerosol, der inhaleres af forbrugeren, når den opvarmes med elektrisk energi, hvilket gør det muligt at antage, at denne tobak kan ryges som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64 eller uden yderligere industriel forarbejdning som omhandlet i dette direktivs artikel 5, stk. 1, litra a), dvs. uden en forarbejdning af råstoffer til materielle varer i henhold til en standardiseret proces (jf. i denne retning dom af 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, præmis 30-32, og af 16.9.2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, præmis 39).

34 Med forbehold for den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, følger det af det ovenstående, at den i hovedsagen omhandlede opvarmede tobak, for så vidt som den henhører under begrebet »røgtobak« som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a) og b), i direktiv

2011/64, som forarbejdet tobak, der er omfattet af dette direktiv, er en punktafgiftspligtig vare som omhandlet i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118. Der kan således i denne egenskab pålægges en »yderligere indirekte afgift, der opkræves til særlige formål« som omhandlet i dette direktivs artikel 1, stk. 2.

35 I overensstemmelse med sidstnævnte bestemmelse, sammenholdt med fjerde betragtning til direktiv 2008/118, kan denne yderligere indirekte afgift på punktafgiftspligtige varer kun opkræves på to betingelser. Dels skal afgiften opkræves med henblik på særlige formål, dels skal de være i overensstemmelse med EU's afgiftsregler for punktafgifter eller moms for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften.

36 Disse to betingelser, som har til formål at undgå, at yderligere indirekte afgifter hindrer samhandelen mellem medlemsstaterne utilbørligt, er, som det fremgår af selve ordlyden af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, kumulative (jf. i denne retning dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig, C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 26, og kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 21 og 22).

37 Hvad angår den første af disse betingelser fremgår det af Domstolens faste praksis, at et »særligt formål« som omhandlet i denne bestemmelse ikke må være rent budgetmæssigt. Eftersom enhver afgift nødvendigvis forfølger et budgetmæssigt formål, kan denne omstændighed alene imidlertid ikke udelukke, at en tillægsafgift ligeledes kan have et særligt øjemed i denne bestemmelses forstand, idet bestemmelsen ellers ville blive berøvet sin effektive virkning (dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 23 og 27, og af 22.6.2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, præmis 38 og 39).

38 Såfremt der ikke består en sådan mekanisme til forhåndsallokering af indtægterne, kan en yderligere afgift på punktafgiftspligtige varer kun anses for at forfølge et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvis denne afgift for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, er udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en sådan retning, at det påberåbte særlige formål kan virkeliggøres, bl.a. ved at pålægge de omhandlede varer en høj beskatning for at søge at begrænse forbruget heraf (dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 32, og af 22.6.2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, præmis 42).

39 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at det særlige formål, som den forelæggende ret har angivet, nemlig beskyttelse af sundheden, også er blandt de formål, der forfølges med direktiv 2011/64, og som er nævnt i anden betragtning til dette direktiv. Den omstændighed alene, at en afgift ud over at tjene et budgetmæssigt formål har til formål at sikre et højt sundhedsbeskyttelsesniveau, som er et generelt formål, der ligeledes forfølges med direktiv 2011/64, kan imidlertid heller ikke på forhånd udelukke, at der foreligger et »særligt formål« som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

40 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, kan der på trods af dette sammenfald af formål være et »særligt formål« som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, når den supplerende afgift, der pålægges en punktafgiftspligtig vare, har til formål at pålægge den pågældende vare en højere afgift for at bringe den endelige beskatning på linje med den endelige beskatning af tilsvarende punktafgiftspligtige varer med det endelige formål at begrænse forbruget heraf.

41 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den omhandlede tillægsafgift har til formål at tilnærme beskatningen af opvarmet tobak til afgiften på cigaretter. Ved en tilpasning af afgiftsordningen for opvarmet tobak har denne afgift således det specifikke formål at afskrække forbrugere, som er afhængige af nikotin, fra at opgive cigaretterne til fordel for den i hovedsagen omhandlede opvarmede tobak, eftersom denne er lige så sundhedsskadelig.

42 Hvad angår den anden betingelse om, at en tillægsafgift som den i hovedsagen omhandlede skal være i overensstemmelse med de EU-regler om beskatning, der finder anvendelse på punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget og afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, skal det erindres, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 ikke kræver, at medlemsstaterne overholder alle disse regler. Det er tilstrækkeligt, at en yderligere indirekte afgift i særligt øjemed på disse punkter er i overensstemmelse med den generelle ordning i de EU-regler, der gælder for enten punktafgifter eller moms (jf. i denne retning dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig, C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 23, 24 og 27, og af 9.3.2000, EKW og Wein GrüCo, C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 47).

43 I denne henseende bemærkes for det første, at artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2011/64 tillader princippet om en »blandet afgift«, der omfatter et værdielement og et specifikt element, som i artikel 14, stk. 1, litra b), er udtrykt som »et beløb pr. kg eller, for cigarer og cigarillos, alternativt pr. antal stykker«. For det andet præciserer dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), at den samlede punktafgift (specifik afgift og/eller værdiafgift eksklusive moms), udtrykt som en procentdel eller som et beløb pr. kg eller pr. antal stykker, skal være mindst lig med »for anden røgtobak [...] 20% af detailsalgsprisen inklusive alle afgifter eller 22 EUR pr. kg«.

44 Selv om det fremgår af disse bestemmelser, at den blandede punktafgift kun kan kombinere et værdielement med et enkelt »specifikt element«, er den omhandlede tillægsafgift ikke resultatet af kombinationen af et værdielement med to »specifikke elementer«. Som den tyske regering understregede under retsmødet, følger det derimod af fradraget af et beløb beregnet på grundlag af enheder af et beløb, der beregnes på grundlag af vægten.

45 Det følger heraf, at den anden betingelse, der er fastsat i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, for at en tillægsafgift som det i hovedsagen omhandlede kan kvalificeres som »yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål«, er opfyldt.

46 Hvad i øvrigt angår den eventuelle sondring, der i strid med artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2011/64 skulle være blevet indført ved den omhandlede tillægsafgift på varer, der tilhører gruppen »anden røgtobak« som omhandlet i dette direktivs artikel 14, stk. 3, skal det i lighed med, hvad generaladvokaten har anført i punkt 65 i forslaget til afgørelse, fremhæves, at reglerne i denne artikel 14, stk. 3, har til formål at sikre, at der ikke sker en afgiftsmæssig forskelsbehandling af varer, hvis væsentlige kendetegn og forbrugsmåde i det mindste er sammenlignelige, om ikke identiske.

47 Som anført i den nævnte doms præmis 30 er den kategori af tobaksvarer, der er identificeret som »anden røgtobak«, en opsamlingskategori, der ikke kan fortolkes strengt (dom af 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, præmis 24). Som generaladvokaten har anført i punkt 66 i forslaget til afgørelse, omfatter denne kategori nødvendigvis heterogene produkter, hvis fabrikationskarakteristika og forbrugsmetode er forskellige, og som er mere forskelligartede end dem, der er omfattet af de to andre kategorier, nemlig »cigaretter« og »cigarer og cigarillos«, hvor produkterne udtrykkeligt er identificeret. Under sådanne omstændigheder vil kravet om en ensartet afgiftsmæssig behandling af alle varer i denne opsamlingskategori i sig selv kunne skabe

forskelsbehandling og fordreje konkurrencen mellem tobaksvarer, der tilhører samme gruppe, hvilket er i strid med de formål, der forfølges med direktiv 2011/64, og som er nævnt i niende betragtning hertil.

48 Det følger af ovenstående betragtninger, at det første præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at begrebet »yderligere indirekte afgift, der opkræves til særlige formål af en punktafgiftspligtig vare«, omfatter en tillægsafgift på opvarmet tobak, som beløber sig til 80% af den punktafgift, der finder anvendelse på cigaretter, med fradrag af den punktafgift, der finder anvendelse på opvarmet tobak.

Det andet og det tredje spørgsmål

49 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF

skal fortolkes således, at

begrebet »yderligere indirekte afgift, der opkræves til særlige formål af en punktafgiftspligtig vare«, omfatter en tillægsafgift på opvarmet tobak, som beløber sig til 80% af den punktafgift, der finder anvendelse på cigaretter, med fradrag af den punktafgift, der finder anvendelse på opvarmet tobak.

Underskrifter