



Datum van
inontvangstneming

:

07/07/2022

Zaak C-336/22

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 mei 2022

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 april 2022

Verzoekster:

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

Verweerder:

Hauptzollamt Bielefeld

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

(belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf)

B E S L U I T

In het geding

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, [OMISSIS] Dresden,

- verzoekster -

[OMISSIS]

tegen

Hauptzollamt Bielefeld (hoofddouanekantoor
Bielefeld; hierna: „HZA”) [OMISSIS]

- verweerder -

betreffende belasting op tabak

heeft de Vierde Senaat [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] besloten:

De procedure wordt geschorst.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt overeenkomstig artikel 267, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moet artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (Pb 2009, L 9, blz. 12) in de versie van richtlijn (EU) 2019/475 van de Raad van 18 februari 2019 (Pb L 83, blz. 42) aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling van een lidstaat betreffende de heffing van belasting op verhitte tabak, die met betrekking tot de berekening van de belasting bepaalt dat naast de belasting op pijptabak een extra belasting wordt geheven ten belope van 80 procent van het bedrag van de belasting op sigaretten, verminderd met het bedrag van de belasting op pijptabak?
2. Indien de extra belasting op verhitte tabak geen andere indirecte belasting met specifieke doeleinden op accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 is, moet artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (Pb 2011, L176, blz. 24) dan aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling van een lidstaat betreffende de heffing van tabaksbelasting op verhitte tabak, die met betrekking tot de berekening van de belasting bepaalt dat naast de belasting op pijptabak een extra belasting wordt geheven ten belope van 80 procent van het bedrag van de belasting op sigaretten verminderd met het bedrag van de belasting op pijptabak?
3. Indien de extra belasting op verhitte tabak geen andere indirecte belasting met specifieke doeleinden op accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 2, richtlijn 2008/118 is, moet artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), en lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PB 2011, L 176, blz. 24) dan aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling van een lidstaat betreffende de heffing van belasting op

verhitte tabak, die met betrekking tot de berekening van de belasting bepaalt dat deze moet worden berekend op basis van een ad valorem tarief, alsmede op basis van een specifiek tarief, dat wordt berekend op grond van het gewicht van de tabaksrolletjes en het aantal stuks daarvan?

Dit besluit is onherroepelijk.

M o t i v e r i n g

I.

- 1 Verzoekster vervaardigt tabaksfabrikaten. Zij heeft tabaksrolletjes ontwikkeld die in een door batterijen gevoed verhittingselement worden ingebracht en verhit. De tabaksrolletjes bestaan uit samengeperste tabak, die wordt vervaardigd uit tabaksstof. Zij zijn omhuld met gelamineerd papier met een aluminiumlaag, zodat ze niet kunnen worden aangestoken. Zij worden in het apparaat niet verbrand, maar door elektrische energie verhit onder hun ontbrandingstemperatuur. Daardoor ontstaat een nicotinehoudende aërosol, die door de consument wordt geïnhaled via een mondstuk. Door het verhitten van de tabak onder de ontbrandingstemperatuur ervan zou het gehalte aan voor de gezondheid schadelijke stoffen in de geproduceerde damp aanzienlijk worden verminderd in vergelijking met gewone sigarettenrook.
- 2 In Duitsland werden dergelijke te verhitten tabaksrolletjes tot en met 31 december 2021 alleen belast volgens het belastingtarief voor pijptabak. Met ingang van 1 januari 2022 wordt op verhitte tabak krachtens § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, van de Tabaksteuergesetz (Duitse wet op de tabaksbelasting) van 15 juli 2009 [OMISSIS] in de versie van artikel 1 van de wet van 10 augustus 2021 [OMISSIS] (hierna: „TabStG”) naast de belasting op pijptabak een extra belasting geheven, ten belope van 80 procent van het bedrag van de belasting op sigaretten verminderd met het bedrag van de belasting op pijptabak.
- 3 Verzoekster heeft op 2 december 2021 bij het HZA een belastingaangifte ingediend voor belastingzegels die vanaf 1 januari 2022 moesten worden gebruikt voor te verhitten tabaksrolletjes. In deze aangifte heeft zij de door haar te betalen tabaksbelasting berekend op 6 281,46 EUR. Van dit bedrag kwam 2 181,02 EUR overeen met de belasting berekend op basis van het belastingtarief voor rooktabak, en kwam 4 100,44 EUR overeen met de extra belasting.
- 4 In haar beroep tegen de belastingaangifte voert verzoekster aan dat de heffing van de extra belasting op verhitte tabak een schending vormt van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG [OMISSIS] in de versie van richtlijn (EU) 2019/475 van de Raad van 18 februari 2019 [OMISSIS] (hierna: „richtlijn 2008/118”). Volgens haar is de extra belasting geen toegestane andere indirecte belasting. Integendeel, de extra belasting is een extra belasting op tabak en dus een accijns. De extra belasting wordt ook niet voor

specifieke doeleinden geheven, omdat de opbrengst ervan niet wordt gebruikt om uitgaven in verband met de gezondheid te dekken. De gezondheidsbescherming vormt volgens overweging 2 van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten [OMISSIS] (hierna: „richtlijn 2011/64”) reeds een doel van de harmonisering van de accijnzen op tabaksfabrikaten.

- 5 Voorts is zij van mening dat de heffing van de extra belasting in strijd is met artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64, omdat tabaksfabrikaten binnen de groep van andere rooktabak niet verschillend mogen worden behandeld. Bovendien is de heffing van extra belasting in strijd met artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b) en lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2011/64. Volgens deze bepalingen is de berekening van de specifieke accijns op andere rooktabak op basis van het aantal stuks ontoelaatbaar. Bijgevolg leidt de voor verhitte tabak overeenkomstig § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG vastgestelde extra belasting op tabaksfabrikaten tot een ontoelaatbare berekening van de in totaal te heffen belasting, die moet worden geheven volgens een ad valorem belastingtarief en een specifiek belastingtarief op basis van het gewicht en het aantal tabaksrolletjes.
- 6 Het HZA bestrijdt het beroep en voert aan dat de heffing van de extra belasting op verhitte tabak niet in strijd is met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, aangezien deze belasting een niet geharmoniseerde nationale accijns vormt. Het heffen van extra belasting dient met name om het gebruik van voor de gezondheid schadelijke nicotine te verminderen, doordat verhitte tabak uiteindelijk op dezelfde wijze wordt belast als sigaretten. Daarmee wordt de bescherming van de volksgezondheid nagestreefd. Dat doel van de extra belasting om de consumptie te beïnvloeden, volstaat als specifiek doel in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118. De inkomsten uit de extra belasting hoeven niet voor een specifiek doel te worden gebruikt.
- 7 Verhitte tabak was nog niet als zelfstandige categorie tabaksfabrikaten opgenomen in richtlijn 2011/64. Met de invoering van een extra belasting op verhitte tabak werd rekening gehouden met de nadrukkelijke aanbevelingen van de Wereldgezondheidsorganisatie. Aangezien het bij de extra belasting niet om een geharmoniseerde belasting gaat, behoeft deze overeenkomstig artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 niet te voldoen aan de voorwaarden van artikel 14 van richtlijn 2011/64. Het volstaat namelijk dat de extra belasting in beginsel in overeenstemming is met het Unierechtelijke accijnsstelsel.

II.

- 8 Voor de beslissing betreffende de prejudiciële vragen zijn de volgende bepalingen van de TabStG van belang:

§ 1 Toepassingsgebied en voorwerp van de belasting

1) Tabaksfabrikaten, verhitte tabak en waterpijptabak zijn in het toepassingsgebied van de belasting onderworpen aan de belasting op tabak. Dit

toepassingsgebied wordt gevormd door het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland, zonder het grondgebied van Büsingen en zonder het eiland Helgoland. De belasting op tabak is een accijns in de zin van de Abgabenordnung (algemene belastingwet).

2) Tabaksfabrikaten zijn

1. sigaren of cigarillo's [OMISSIS]

[OMISSIS]

2. sigaretten [OMISSIS]

[OMISSIS]

3. Rooktabak (shag en pijptabak): gesneden of op andere wijze versnipperde of gesponnen of in platen geperste tabak, die zonder nadere industriële bewerking geschikt is om te worden gerookt.

2a) verhitte tabak in de zin van deze wet is per stuk en afzonderlijk in porties verdeelde rooktabak, die geschikt is om te worden geconsumeerd door het inhaleren van een in een apparaat geproduceerde aërosol of rook [...]

§ 1a Verhitte tabak, waterpijptabak

Indien niet anders is bepaald, gelden de bepalingen van deze wet voor rooktabak, evenals de daartoe vastgestelde uitvoeringsbepalingen, eveneens voor verhitte tabak en waterpijptabak.

§ 2 Belastingtarief

1) De belasting bedraagt:

1. voor sigaretten

a) behoudens letters b) tot en met e) 12,28 cent per stuk en 19,84 procent van de kleinhandelsprijs, echter tenminste het uit lid 2 volgende bedrag;

b) voor de periode van 1 januari 2022 tot en met 31 december 2022 10,88 cent per stuk en 19,84 procent van de kleinhandelsprijs, echter tenminste 22,276 cent per stuk na aftrek van de omzetbelasting over de kleinhandelsprijs van de te belasten sigaret; [...]

[OMISSIS]

4. voor pijptabak

a) behoudens letter b) 15,66 EUR per kilogram en 13,13 procent van de kleinhandelsprijs, echter tenminste 26,00 EUR per kilogram;

- b) voor de periode van 1 januari 2022 tot en met 31 december 2022 15,66 EUR per kilogram en 13,13 procent van de kleinhandelsprijs, echter tenminste 24,00 EUR per kilogram;
5. voor verhitte tabak de belasting volgens punt 4, te vermeerderen met een extra belasting ten belope van 80 procent van de belasting volgens punt 1, na aftrek van de belasting volgens punt 4. Voor de berekening volgens punt 1 komt hierbij de telkens per stuk en afzonderlijk in porties verdeelde rooktabak overeen met een sigaret; [...]

§ 17 Gebruik van belastingzegels, belastingaangifte, aangiftebiljet

- 1) Voor tabaksfabrikaten moet de belasting door het gebruiken van belastingzegels worden voldaan. [OMISSIS]
- 2) De fabrikant of de importeur moet de belastingzegels door middel van een officieel voorgeschreven formulier bestellen en daarin zelf het voor de belastingzegels te betalen bedrag berekenen (belastingaangifte). [OMISSIS][...]
- 9 Verder is voor de beslissing betreffende de prejudiciële vragen de volgende bepaling van de algemene belastingwet [OMISSIS] van belang:

§ 168 Gevolgen van een belastingaangifte

Een belastingaangifte staat gelijk aan de vaststelling van de belasting, onder voorbehoud van controle. Wanneer de belastingaangifte leidt tot een vermindering van de tot nu toe te betalen belasting of tot een belastingteruggaaf, dan geldt de eerste volzin pas na goedkeuring door de belastingdienst. De goedkeuring is vormvrij.

III.

- 10 De verwijzende rechter schorst het bij hem aanhangige beroep [OMISSIS] en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) overeenkomstig artikel 267, lid 2, VWEU om een prejudiciële beslissing over de in het dictum geformuleerde vragen. Het oordeel in het beroep is afhankelijk van de beantwoording van deze vragen.
- 11 De verwijzende rechter betwijfelt of § 2, lid 1, punt 5, TabStG verenigbaar is met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118. Volgens die bepaling kunnen de lidstaten op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen, mits daarbij de communautaire belastingvoorschriften inzake de accijns of de belasting over de toegevoegde waarde in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren. Het begrip „andere indirecte belastingen” in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 ziet op indirecte belastingen op het verbruik van de in artikel 1, lid 1, van richtlijn

2008/118 genoemde producten, andere dan „accijnzen” in de zin van laatstgenoemde bepaling, die voor specifieke doelen worden geheven (arresten Hof van 4 juni 2015, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, punt 59; 20 september 2017, C-215/16, C-216/16, C-220/16 en C-221/16, ECLI:EU:C:2017:705, punt 61).

- 12 De in § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG vastgestelde extra belasting wordt geheven op het gebruik van tabaksfabrikaten in de zin van artikel 1, lid 1, onder c, van richtlijn 2008/118 juncto artikel 2, lid 1, onder c), cijfer ii), en artikel 21, tweede alinea, van richtlijn 2011/64. De te verhitten tabaksrolletjes vormen andere rooktabak, omdat zij geschikt zijn om te worden gerookt in de zin van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64. Het begrip rooktabak mag niet restrictief worden uitgelegd (arrest Hof van 6 april 2017, C-638/15, ECLI:EU:C:2017:277, punt 24). Met name een product dat alleen wordt verhit en gerookt, kan worden beschouwd als rooktabak (arrest Hof van 16 september 2020, C-674/19, ECLI:EU:C:2020:710, punt 45). Het feit dat de betrokken tabaksrolletjes in het verhittingsapparaat niet worden verbrand, maar enkel door middel van elektrische energie worden verhit, staat er dus niet aan in de weg dat deze rolletjes als rooktabak kunnen worden beschouwd. Het resultaat [van de verhitting] is een nicotinehoudende aërosol, die, net als gewone tabaksrook, door de consument via een mondstuk wordt geïnhaleerd.
- 13 Andere indirecte belastingen worden geheven met specifieke doeleinden, wanneer met de heffing ervan een ander dan een louter begrotingstechnisch doel wordt nagestreefd. Een louter begrotingstechnisch doel vormt op zichzelf geen specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 (arresten Hof van 9 maart 2000, C-437/97, ECLI:EU:C:2000:110, punten 31 en 33; 27 februari 2014, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, punten 23 en 25; 5 maart 2015, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149, punten 37 en 40). Er kan evenwel sprake zijn van het heffen van een belasting met specifieke doeleinden, wanneer de opbrengst van deze belasting zou moeten worden gebruikt voor de bescherming van de gezondheid (arrest Hof van 27 februari 2014, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, punt 30).
- 14 In het hoofdgeding wordt de extra belasting volgens § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG geheven om begrotingstechnische redenen, aangezien de opbrengst van deze belasting niet noodzakelijkerwijs hoeft te worden gebruikt voor gezondheidsbescherming. Veeleer vloeit de opbrengst van de heffing van de extra belasting naar de algemene federale begroting. Dat geeft ook het HZA toe. Het is juist dat de heffing van de extra belasting tot doel heeft het nicotinegebruik, dat schadelijk is voor de gezondheid, te verminderen [OMISSIS]. Het betreft daarbij evenwel een algemene doelstelling, die eveneens wordt nagestreefd door de bepalingen van richtlijn 2011/64 (punt 2 van de overwegingen van richtlijn 2011/64). Bovendien mag de extra belasting, en met name het voorwerp en het tarief ervan, niet zo zijn opgezet dat zij de consument door een hoog belastingtarief ontmoedigt nicotine te gebruiken (zie arresten Hof van 27 februari 2014, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, punt 32; 5 maart 2015, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149, punt 42). Aangezien de extra belasting uiteindelijk moet

leiden tot een belasting op verhitte tabak die vergelijkbaar is met de belasting op sigaretten, zou zij de consument niet meer moeten weerhouden van het gebruik van voor de gezondheid schadelijke nicotine dan de belasting op tabak die op sigaretten wordt geheven. Het gaat derhalve enkel om een aanpassing van het belastingtarief voor verhitte tabak aan het belastingtarief voor sigaretten.

- 15 Bij de volgens § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG te heffen extra belasting zou het kunnen gaan om een accijns in de zin van artikel 1, lid 1, onder c), van richtlijn 2008/118 en daarmee niet om een andere indirecte belasting. Zij wordt namelijk geheven op het verbruik van de te verhitten tabaksrolletjes. Op verhitte tabak wordt overeenkomstig § 1, lid 1, eerste volzin, TabStG tabaksbelasting geheven als een accijns (§ 1, lid 1, derde volzin, TabStG). Deze accijns omvat volgens de §§ 1a, en 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG ook de extra belasting op verhitte tabak.
- 16 Indien het bij de extra belasting op verhitte tabak niet gaat om een andere indirecte belasting met specifieke doeleinden op accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, rijst de vraag of de extra belasting verenigbaar is met de regelingen van artikel 14 van richtlijn 2011/64 (zie arrest Hof van 24 februari 2000, C-434/97, ECLI:EU:C:2000:98, punt 27).
- 17 De verwijzende rechter betwijfelt of de volgens § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG te heffen extra belasting op verhitte tabak verenigbaar is met artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64. Volgens deze bepaling gelden de in artikel 14, leden 1 en 2, van richtlijn 2011/64 vastgestelde tarieven of bedragen voor alle producten van de betrokken groep tabaksfabrikaten, zonder onderscheid binnen de groep naar kwaliteit, presentatie, oorsprong van de producten, gebruikte grondstoffen, kenmerken van de ondernemingen of enig ander criterium. Derhalve moet een door de lidstaat op basis van artikel 14, leden 1 en 2, van richtlijn 2011/64 vastgestelde accijns hetzelfde zijn voor alle producten van de betrokken groep tabaksfabrikaten, ongeacht hun eigenschappen en hun prijs (arresten Hof van 27 februari 2002, C-302/00, ECLI:EU:C:2002:123 punt 20; 9 oktober 2014, C-428/13, ECLI:EU:C:2014:2263, punt 28). De fiscale regeling met betrekking tot tabaksfabrikaten kan wel een belangrijk en doeltreffend instrument zijn ter bestrijding van het gebruik van dergelijke producten. De nationale bepalingen van de lidstaten die dat doel dienen moeten echter passen binnen het kader van richtlijn 2011/64 (arrest Hof van 9 oktober 2014, C-428/13, ECLI:EU:C:2014:2263, punt 35 e.v.).
- 18 Verhitte tabak wordt overeenkomstig § 1a TabStG gelijkgesteld met rooktabak. Het gaat derhalve bij verhitte tabak om een tabaksfabrikaat dat moet worden ingedeeld bij de groep van andere rooktabak van artikel 13, onder c), van richtlijn 2011/64. Naast de belasting van § 2, lid 1, punt 4, onder b), TabStG, die wordt geheven op rooktabak, voorziet de Duitse wetgever in § 2, lid 1, punt 5, eerste volzin, TabStG in een extra belasting, die – dus bovenop de belasting van § 2, lid 1, punt 4, onder b), TabStG – alleen moet worden geheven op verhitte tabak. Dat zou een ongelijke behandeling kunnen vormen van tot dezelfde groep

behorende tabaksfabrikaten ten opzichte van andere rooktabak. Dit zou anders kunnen zijn indien verhitte tabak in een eigen groep tabaksfabrikaten zou zijn opgenomen. Dat is volgens richtlijn 2011/64 echter niet het geval.

- 19 De verwijzende rechter betwijfelt bovendien of § 2, lid 1, punt 5, TabStG verenigbaar is met artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), en lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2008/118. Volgens artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2011/64 moet een specifieke accijns worden uitgedrukt als bedrag per kilogram of eventueel per aantal stuks voor sigaren en cigarillo's. Dienovereenkomstig moet de specifieke accijns voor andere rooktabak volgens artikel 14, lid 2, eerste volzin, onder c), van richtlijn 2011/64 ten minste 22 EUR per kilo bedragen. § 1a TabStG stelt verhitte tabak gelijk met rooktabak, zodat de specifieke belasting als zodanig volgens artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), en lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2011/64, in strijd met de nationale bepalingen inzake de berekening van de extra belasting van § 2, lid 1, punt 5, tweede volzin, TabStG, moet worden berekend op basis van het gewicht van de tabak in kilogrammen en niet op basis van het aantal stuks tabaksrolletjes. De combinatie van de extra belasting met de volgens § 2, lid 1, punt 4, TabStG te berekenen accijns overeenkomstig § 2, lid 1, punt 5, TabStG zou bovendien kunnen leiden tot een belastingformule waarin artikel 14, leden 1 en 2, van richtlijn 2011/64 niet voorziet, omdat de in totaal te heffen belasting moet worden berekend op basis van een ad valorem tarief, alsmede op basis van een specifiek tarief, dat wordt berekend op basis van het gewicht van de tabaksrolletjes en het aantal stuks daarvan. Een belastingformule waarin richtlijn 2011/64 niet voorziet, is evenwel ontoelaatbaar (arrest Hof van 15 juni 2000, C-365/98, ECLI:EU:C:2000:323, punt 27).