



Datum van inontvangstneming : 01/09/2025

Zaak T-538/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

22 juli 2025

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 juli 2025

Verzoekende partij:

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

Verwerende partij:

Hauptzollamt Bielefeld

[OMISSIS]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (belastingrechter in eerste aanleg
Düsseldorf)**

BESLISSING

In het rechtsgeding tussen

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

- verzoekster -

[OMISSIS]

en

Hauptzollamt Bielefeld (hoofddouanekantoor
Bielefeld) – Zentrale Steuerzeichenstelle (centraal
bureau voor fiscale merktekens) Bünde (Duitsland) –,
[OMISSIS] Bünde,
[OMISSIS]

– verweerder –

inzake

tabaksaccijns

heeft de 4e Senat (hierna: „verwijzende rechter”) [OMISSIS]

na de mondelinge behandeling op 15 juli 2025 de volgende beslissing gegeven:

De behandeling van de zaak wordt geschorst.

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

- 1) Moet artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabricaten aldus worden uitgelegd dat daaronder ook cilindrische tabakssticks met een lengte van ongeveer 45 mm en een diameter van ongeveer 7 mm vallen, die volledig zijn omhuld met wit papier, en bestaan uit een ongeveer 11 mm lang rolletje van gereconstitueerde en gehomogeniseerde tabak met in het midden daarvan een ongeveer 11 mm lang metalen staafje, en die zijn bedoeld om in een elektrisch apparaat te worden verhit?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moet artikel 7, lid 2, van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabricaten aldus worden uitgelegd dat deze bepaling in de weg staat aan de toepassing van een nationale regeling die voor tabaksfabricaten die voldoen aan de nationale voorwaarden voor verhitte tabak voorziet in de toepassing van een lager belastingtarief dan het volgens nationaal recht voor sigaretten geldende belastingtarief, hoewel de betrokken tabaksfabricaten tevens voldoen aan de in artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 bedoelde voorwaarden voor sigaretten?

[OMISSIS]

Motivering

I.

- 1 Verzoekster exploiteert sinds halverwege 2023 het product Terea dat zij met accijns voor verhitte tabak heeft belast. Bij dit product gaat het om 20 in een vouwdoos verpakte cilindrische tabakssticks met een lengte van ongeveer 45 mm en een diameter van ongeveer 7 mm. De sticks zijn volledig omhuld met wit papier. Zij bestaan uit een ongeveer 5 mm lang rolletje met vezels van celluloseacetaat (een eindfilter), een ongeveer 11 mm lang rolletje van

gereconstitueerde of gehomogeniseerde tabak, met in het midden een ongeveer 11 mm lang metalen staafje, twee ongeveer 8 tot 9 mm lange rolletjes met vezels van celluloseacetaat alsook een ongeveer 12 mm lang filter van verstevigd vlies als mondstuk. De sticks zijn bedoeld om in een elektrisch apparaat te worden verhit. Daarvoor wordt het metalen staafje in het tabaksrolletje verhit door een inductiespoel. Hierdoor wordt een nicotinehoudende aerosol geproduceerd die de consument kan inhaleren.

- 2 Nadat verweerder verzoekster erop had gewezen dat de producten van Terea als sigaretten moet worden belast, heeft zij op 19 september 2024 bij verweerder een belastingaangifte ingediend voor het betrekken van fiscale merktekens voor sigaretten met een totale fiscale waarde van 202 652 EUR.
- 3 Hiertegen heeft verzoekster beroep ingesteld en daarbij aangevoerd dat de sticks van Terea niet als sigaretten maar als verhitte tabak moet worden belast met het belastingtarief dat voor pijptabak geldt. De producten zijn als zodanig bestemd noch geschikt om middels verbranding van de tabaksrolletjes te worden gerookt. Het tabaksrolletje is te kort en de mogelijke verbrandingsduur te gering. Bovendien kan het tabaksrolletje in het product niet direct worden aangestoken vanwege het eindfilter. Hooguit kan het tabaksrolletje worden aangestoken nadat het eindfilter is verwijderd. Hierdoor zou het product echter worden beschadigd. Het eindfilter is voor het beoogde gebruik van het product dwingend noodzakelijk omdat het ervoor zorgt dat de Terea sticks precies ter hoogte van de inductiespoel in het verhittingsapparaat worden geplaatst. Om die reden is op de verpakking de volgende aanwijzing aangebracht: „Niet aansteken. Alleen voor gebruik met het IQOS Iluma Smartcore Induction Systeem”.
- 4 Verweerder voert het volgende aan: de Terea sticks voldoen aan de voorwaarden van § 1, lid 2, punt 2, onder a), van het Duitse Tabaksteuergesetz (wet op de tabaksbelasting; hierna: „TabStG”) en moeten dus als sigaretten worden belast. Daarentegen is verhitte tabak in de zin van § 1, lid 2a, TabStG, vergeleken met rooktabak, geen eigen afzonderlijke categorie van tabaksfabricaten. Om die reden moet de categorie „verhitte tabak” niet met voorrang worden onderzocht. Veeleer dient de bestaande opzet van richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabricaten (PB 2011, L 176, blz. 24; hierna: „richtlijn 2011/64”) te worden nageleefd. Om te beginnen moet worden onderzocht of het bij het product om sigaren of cigarillo’s gaat. Indien dat kan worden uitgesloten, moet worden onderzocht of het product voldoet aan de voorwaarden om aan te nemen dat het sigaretten zijn. De definitie van sigaretten in § 1, lid 2, punt 2, TabStG is specifiekere dan die van rooktabak in § 1, lid 2, punt 3, TabStG en heeft derhalve voorrang.

II.

- 5 Voor de beslissing over de prejudiciële vragen zijn de volgende bepalingen van het Tabaksteuergesetz (TabStG) van 15 juli 2009 (BGBl. 2009, deel I, blz. 1870)

in de versie van artikel 1 van de wet van 24 oktober 2022 (BGBl. 2022, deel I, blz. 1838) van belang:

„§ 1 Belastinggebied en voorwerp van de belasting

(1) Tabaksfabricaten, verhitte tabak, waterpijptabak en vervangende tabaksfabricaten zijn in het belastinggebied onderworpen aan tabaksbelasting. Het belastinggebied omvat het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland, zonder het grondgebied van Büsingen en zonder het eiland Helgoland [...].

(2) Tabaksfabricaten zijn

1. sigaren of cigarillo's [...]

2. sigaretten:

a) tabaksrolletjes die geschikt zijn om als zodanig te worden gerookt en die geen sigaren of cigarillo's zijn in de zin van punt 1,

b) tabaksrolletjes die door gewone niet-industriële verwerking in een huls van sigarettenpapier worden geschoven of

c) tabaksrolletjes die door gewone niet-industriële verwerking met sigarettenvloetitjes worden omhuld;

3. rooktabak (tabak van fijne snede of pijptabak): gesneden of op andere wijze versnipperde, gesponnen of tot flakes geperste tabak die geschikt is om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt.

(2a) Verhitte tabak in de zin van deze wet is stuksgewijs en in afzonderlijke porties verdeelde rooktabak die geschikt is om te worden geconsumeerd door het inhaleren van een in een apparaat geproduceerde aerosol of rook.

§ 1a Verhitte tabak, waterpijptabak

Tenzij anders is bepaald, gelden de bepalingen van deze wet inzake rooktabak, alsmede de daartoe vastgestelde uitvoeringsbepalingen, eveneens voor verhitte tabak en waterpijptabak.

§ 2 Belastingtarief

(1) De belasting bedraagt:

1. voor sigaretten

a) behoudens het bepaalde in b) tot en met e) 12,28 eurocent per stuk en 19,84 procent van de kleinhandelsprijs, echter ten minste het uit lid 2 volgende bedrag;

b) [...]

c) voor de periode van 1 januari 2023 tot en met 31 december 2024, 11,15 eurocent per stuk en 19,84 % van de kleinhandelsprijs, echter ten minste 22,888 eurocent per stuk verminderd met de btw over de kleinhandelsprijs van de te belasten sigaret; [...]

4. voor pijptabak

a) behoudens het bepaalde onder b) 15,66 EUR per kilogram en 13,13 procent van de kleinhandelsprijs, echter ten minste 26,00 EUR per kilogram; [...]

5. voor verhitte tabak de belasting volgens punt 4, vermeerderd met een aanvullende belasting ten belope van 80 procent van de belasting volgens punt 1, verminderd met de belasting volgens punt 4. Voor de berekening volgens punt 1, komt een afzonderlijke portie rooktabak overeen met één sigaret; [...]"

III.

- 6 [OMISSIS] [schorsing van de procedure en verzoek om een prejudiciële beslissing]
- 7 De beslechting van het geding hangt om te beginnen af van het antwoord op de vraag of artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 aldus moet worden uitgelegd dat daaronder ook de aan de orde zijnde tabakssticks vallen. Volgens deze bepaling zijn sigaretten tabaksrolletjes die geschikt zijn om als zodanig te worden gerookt en die geen sigaren of cigarillo's zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/64.
- 8 Vaststaat dat de producten van Terea geen sigaren of cigarillo's zijn. Bij de ongeveer 11 tot 12 mm lange rolletjes van gereconstitueerde of gehomogeniseerde tabak die aan de producten van Terea hun wezenlijke karakter verlenen, zou het kunnen gaan om tabaksrolletjes in de zin van artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64. Uit de artikelen 3 en 5 van deze richtlijn blijkt dat de Raad een onderscheid wilde maken tussen uit tabak vervaardigde rolletjes, die als sigaretten worden beschouwd, en rooktabak. Aldus moet reeds onderscheid worden gemaakt tussen tabak die door de producent al is bewerkt tot een eenheid met de vorm en de afmeting van een sigaret en losse tabak waaraan de roker deze vorm nog moet geven (arrest van 10 november 2005, Commissie/Duitsland, C-197/04, EU:C:2005:672, punt 27).
- 9 De onderhavige tabaksrolletjes zijn door verzoekster reeds bewerkt tot een eenheid met de vorm en de afmeting van een sigaret. Hierbij gaat het om in een vouwdoos verpakte cilindrische tabakssticks met een lengte van ongeveer 45 mm en een diameter van ongeveer 7 mm. Zoals uit artikel 3, lid 2, van richtlijn 2011/64 blijkt, is het waarschijnlijk dat de lengte van de eigenlijke tabaksrolletjes van slechts ongeveer 11 mm niet eraan in de weg staat om aan te nemen dat sprake is van een sigaret. De tabakssticks vormen ook geen losse tabak waaraan de roker de vorm van een sigaret nog moet geven.

- 10 De producten zouden ook kunnen bestaan uit tabaksrolletjes die geschikt zijn om als zodanig te worden gerookt in de zin van artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64.
- 11 De bewoordingen „geschikt om te worden gerookt” mogen niet restrictief worden uitgelegd (arrest van 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punt 24). Met name kan een product dat slechts wordt verhit, als een product dat geschikt is om te worden gerookt worden beschouwd (arrest van 16 september 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punt 45). Dit geldt namelijk voor tabaksrolletjes die door middel van elektrische energie worden verhit waardoor een aerosol wordt gegenereerd die door de consument wordt ingeademd. Dergelijke tabaksrolletjes zijn dus geschikt om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt (arrest van 14 maart 2024, f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, punt 33).
- 12 Derhalve is het waarschijnlijk niet meer relevant of het tabaksrolletje in het product Terea, zoals verzoekster beweert, bij een beoogd gebruik niet direct kan worden aangestoken vanwege het eindfilter en dat enkel de gemodificeerde Terea sticks, die geen voorwerp zijn van het onderhavige geschil, ondertussen onbrandbare omhulsels hebben die zijn geïmpregneerd met een vlamvertragend additief. Voldoende moet zijn dat door verhitting van het tabaksrolletje een nicotinehoudende aerosol ontstaat dat een consument kan inhaleren. Gelet op het feit dat de tabaksrolletjes bij een beoogd gebruik in een apparaat moet worden verhit, is derhalve ook voldaan aan het vereiste van direct gebruik als bedoeld in artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 („capable of being smoked as they are” in de Engelse versie en „susceptibles d’être fumés en l’état” in de Franse versie). In zoverre is de handeling vergelijkbaar met het aansteken van een gewone sigaret met een aansteker.
- 13 Niettemin wordt in het onderhavige geding betwijfeld dat de onderhavige tabakssticks van het merk Terea als sigaretten moeten worden belast. Deze producten kunnen namelijk verhitte tabak als bedoeld in § 1, lid 2a, TabStG zijn. Volgens de verwijzende rechter is het dan niet mogelijk om deze producten volgens nationaal recht als sigaretten te belasten (§ 2, lid 1, punt 1, onder c), TabStG).
- 14 Volgens § 1, lid 2a, TabStG is verhitte tabak in de zin van deze wet stuksgewijs en in afzonderlijke porties verdeelde rooktabak die geschikt is om te worden geconsumeerd door het inhaleren van een in een apparaat geproduceerde aerosol of rook. Hieronder vallen tevens tabakssticks die in een dergelijk apparaat worden verhit (arrest van 14 maart 2024, f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, punt 33; document van de Duitse Bondsdag 19/28655 van 19 april 2021, blz. 29). De onderhavige tabakssticks van het merk Terea voldoen aan de voorwaarden van deze definitie.
- 15 Volgens § 1a TabStG gelden, tenzij anders is bepaald, de bepalingen van deze wet inzake rooktabak, alsmede de daartoe vastgestelde uitvoeringsbepalingen,

eveneens voor verhitte tabak en waterpijptabak. Om die reden gelden volgens nationaal recht de bepalingen van het TabStG niet voor sigaretten en kan daarom het belastingtarief voor sigaretten van § 2, lid 1, punt, onder c), TabStG waarschijnlijk niet worden toegepast.

- 16 De Duitse wetgever ging bij de toevoeging van § 1, lid 2a, § 1a en § 2, lid 1, punt 5, TabStG met ingang van 1 januari 2022 bij artikel 1 van de wet van 10 augustus 2021 (BGBL., deel I, blz. 3411) ervan uit dat verhitte tabak als rooktabak moet worden belast en dat juist vanwege zijn eigenschap als vervangingsproduct voor sigaretten een aanvullende belasting moest worden ingevoerd (document van de Duitse Bondsdag 19/28655 van 19 april 2021, blz. 2 en 19). Een belastingheffing als die op sigaretten zou derhalve volgens de bijzondere regelingen die de Duitse wetgever voor verhitte tabak heeft getroffen, uitgesloten kunnen zijn. Alsdan zou in casu volgens § 2, punt 5, TabStG het voor verhitte tabak voorziene bijzondere belastingtarief moeten worden toegepast dat bestaat uit een geharmoniseerde belasting voor rooktabak en een niet geharmoniseerde aanvullende belasting.
- 17 Indien het bij de onderhavige tabakssticks evenwel ook om sigaretten in de zin van artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 zou gaan, rijst de vraag of artikel 7, lid 2, van richtlijn 2011/64 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling in de weg staat aan de toepassing van een nationale regeling als die van § 1a en § 2, lid, punt 5 TabStG die voor tabaksfabricaten die voldoen aan de nationale voorwaarden voor verhitte tabak voorziet in de toepassing van een lager belastingtarief dan het volgens nationaal recht voor sigaretten geldende belastingtarief. De belasting die zou moeten worden geheven wanneer § 2, lid 1, punt 5, TabStG wordt toegepast, zou in casu 162 122,20 EUR bedragen, terwijl de belasting onder toepassing van het belastingtarief voor sigaretten bedoeld in § 2, lid 1, punt 1, onder c), TabStG, 202 652 EUR zou bedragen.
- 18 Volgens artikel 7, lid 2, van richtlijn 2011/64 moeten het heffingspercentage van de ad-valoremaccijns en het bedrag van de specifieke accijns voor alle sigaretten dezelfde zijn. Aangezien volgens artikel 7, lid 1, van richtlijn 2011/64 de accijns verplicht is voor alle sigaretten ongeacht hun kenmerken en hun prijs, moet een minimumaccijns, indien de lidstaten deze krachtens richtlijn 2011/64 heffen, worden toegepast op alle sigaretten, ongeacht hun kenmerken en prijs (arresten van 27 februari 2002, Commissie/Frankrijk, C-302/00, EU:C:2002:123, punt 20, en 9 oktober 2014, Yesmoke Tobacco, C-428/13, EU:C:2014:2263, punten 25 en 28).
- 19 Zou op de onderhavige tabakssticks van het merk Terea slechts het vergeleken met sigaretten lagere belastingtarief van § 2, lid 1, punt 5, TabStG worden toegepast, indien deze tabakssticks ook aan de vereisten van artikel 3, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 zouden moeten voldoen, zouden mogelijkerwijs niet alle tabaksproducten die als sigaretten worden beschouwd, ongeacht hun kenmerken en hun prijs gelijk worden behandeld.

- 20 Richtlijn 2011/64 maakt weliswaar een onderscheid tussen verschillende categorieën door de richtlijn geharmoniseerde tabaksfabricaten, maar niet tussen verschillende categorieën sigaretten. Voor de toepassing van richtlijn 2011/64 moeten sigaretten dus worden beschouwd als een enkele categorie tabaksfabricaten (arrest van 9 oktober 2014, Yesmoke Tobacco, C-428/13, EU:C:2014:2263, punt 29).
- 21 Niettemin betwijfelt de verwijzende rechter de uitlegging van artikel 7, lid 2, van richtlijn 2011/64 in dit geding. Sigaretten en verhitte tabak voldoen wellicht weliswaar aan dezelfde behoeften van de consument (arrest van 27 februari 2002, Commissie/Frankrijk, C-302/00, EU:C:2002:123, punten 23 en 26), maar vallen onder verschillende postonderverdelingen (2402 en 2404) van de gecombineerde nomenclatuur in de versie van uitvoeringsverordening (EU) 2023/2364 van de Commissie van 26 september 2023 (PB 2023, L 2364) (arrest van 27 februari 2002, Commissie/Frankrijk, C-302/00, EU:C:2002:123, punt 28). Bovendien betroffen de beslissingen van het Hof met betrekking tot artikel 7, lid 2, van richtlijn 2011/64 tot op heden situaties waarin onmiskenbaar slechts gewone sigaretten in de zin van artikel 3, lid 1, onder a), van deze richtlijn ter discussie stonden. Daarentegen gaat het bij de tabakssticks van het merk Terea die in het onderhavige geval aan de orde zijn, om nieuwe producten die tot nog toe als verhitte tabak werden beschouwd en dus ook als rooktabak in de zin van artikel 5 van richtlijn 2011/64 zijn behandeld (zie in die zin arrest van 14 maart 2024, f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, punten 33 en 34), omdat deze richtlijn het begrip „verhitte tabak” niet definieert (arrest f6 Cigarettenfabrik, reeds aangehaald, punt 29).

[OMISSIS]