



Datum van inontvangstneming : 18/01/2016

Zaak C-638/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

30 november 2015

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechische Republiek)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 oktober 2015

Verzoekende partij (verzoekende partij in eerste aanleg):

Eko-Tabak, s. r. o.

Andere partij in de procedure (verwerende partij in eerste aanleg):

Generální ředitelství cel

Rechtsgrondslag:

Artikel 267 VWEU

Beschikking

De Nejvyšší správní soud rozhodl [hoogerechtshof in bestuurszaken] heeft [OMISSIS] in de zaak Eko-Tabak, s. r. o., [OMISSIS], verzoekster/Generálnímu ředitelství cel, [directoraat-generaal douane] [OMISSIS], verweerder, in een door verzoekster op een rechtsvraag ingesteld beroep tegen een vonnis van de Krajský soud v Českých Budějovicích [plaatselijke rechter te České Budějovice] van 30 januari 2015 [OMISSIS] besloten,

als volgt:

I. De volgende vragen worden **verwezen** naar het Hof van Justitie van de Europese Unie voor een prejudiciële beslissing:

1. Kan gedroogde, platte, onregelmatige, gedeeltelijk gestripte tabak en/of delen daarvan die primair zijn gedroogd en gecontroleerd bevochtigd, met glycerinesporen, en die na gewone voorbereiding (malen of met de hand

versnijden) geschikt is om te worden gerookt, worden beschouwd als tabaksfabrikaat in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), ii), of in voorkomend geval van artikel 5, 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 tabaksfabrikaten (codificatie)?

2. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, verzet artikel 5 juncto artikel 2 van richtlijn 2011/64 zich tegen een nationale wettelijke regeling van een lidstaat die accijns op tabaksfabrikaten uitbreidt tot tabak die buiten de artikelen 2 en 5 van richtlijn 2011/64 valt en die, hoewel hij niet bestemd is om te worden gerookt, kan worden gerookt (geschikt en gereed is om te worden gerookt) en verpakt is voor de verkoop in het klein?

[OMISSIS] [nationale procedure]

Motivering:

I.

Feiten en procesverloop vóór de verwijzing van de vragen voor prejudiciële beslissing

De Celní úřad pro Jihočeský kraj [douanekantoor Zuid-Bohemen] (hierna: „belastingdienst”) gelastte bij besluit van 14 november 2013, [OMISSIS] krachtens § 42d, lid 1, onder a, van wet nr. 353/2003 [Or. 2] inzake accijns, zoals gewijzigd (hierna: „accijnswet”), verbeurdverklaring van bepaalde producten van verzoekster, namelijk 481 708 kg tabaksfabrikaat, dat krachtens een beslissing van de belastingdienst van 21 juni 2013 in beslag is genomen [OMISSIS], daar was bewezen dat deze producten waren behandeld op de wijze als beschreven in § 42, lid 2, van de accijnswet. Tegelijk besloot de belastingdienst tot vernietiging van deze producten – tabaksfabrikaat – overeenkomstig § 42d, lid 3, van de accijnswet. Na de instelling van verzoeksters beroep wijzigde verweerder voormeld besluit bij besluit van 29 mei 2014 [OMISSIS], waarbij hij de woorden „eigendom van Eko-Tabak, s.r.o., Kamenný Újezd, Budějovická 508, 373 81, registratienummer: 28109775” in het dispositief van het besluit toevoegde aan de woorden „481 708 kg tabaksfabrikaat”. De rest van het besluit bleef ongewijzigd.

Verzoekster stelde beroep in tegen verweerders besluit bij de Krajský soud v Českých Budějovicích, die het beroep verwierp bij vonnis van 30 januari 2015 [OMISSIS].

De plaatselijke rechter behandelde eerst de vordering volgens welke § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet in strijd was met het Unierecht, in het bijzonder met richtlijn 2011/64, die richtlijn 92/79/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten, richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten en richtlijn 95/59/EG van

de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten codificeert. Volgens verzoekster breidde de bij § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet gedekte producten de lijst van de bij richtlijn 2011/64 bepaalde tabaksproducten onterecht uit.

Volgens de plaatselijke rechter was de lijst van tabaksfabrikaten in de zin van richtlijn 2011/64, zoals bepaald in artikel 2, lid 1, volledig en kon zij niet worden uitgebreid zelfs door verwijzing naar artikel 1, lid 3, onder a, van richtlijn 2008/2011/EG [sic] [rectificatie 2008/118/EG] van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (hierna: „richtlijn 2008/2011”) voor zover tabaksfabrikaten in de zin van artikel 1, lid 1, van dezelfde richtlijn (samen met andere producten) zijn aangemerkt als accijnsproducten. Daaruit leidde de plaatselijke rechter af dat de lidstaten overeenkomstig artikel 1, lid 3, onder a, van richtlijn 2008/2011 accijns kunnen heffen over andere producten dan accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/2011. Niettemin kunnen de in artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/2011 genoemde categorieën accijnsgoederen niet worden uitgebreid.

In antwoord op verzoeksters voormelde klacht dat § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet de lijst van de aan accijns onderworpen tabaksfabrikaten onterecht uitbreidde, onderzocht de plaatselijke rechter voorts of de definitie van tabaksfabrikaten in § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet verenigbaar was met richtlijn 2011/64 wat de definitie van rooktabak als een van de aan accijns onderworpen tabaksfabrikaten betreft.

Dienaangaande verwees hij naar de toelichting bij de wijziging van de accijnswet bij wet nr. 95/2011, die in werking is getreden op 1 mei 2011, waarbij de tekst van § 101 van de accijnswet is gewijzigd, zodat de oorspronkelijke tekst van § 101, lid 3, onder d, van de accijnswet, namelijk „andere tabak betekent tabaksfabrikaten die niet vallen onder subalinea c, die voor de eindconsument zijn bestemd en een ander doel hebben dan roken, met uitzondering van snuif- en kauwtabak”, is vervangen door § 101, lid 6, in de volgende bewoordingen: „Voor de toepassing van deze wet betekent rooktabak mede een product, dat ook volledig of gedeeltelijk andere bestanddelen dan tabak bevat en voldoet aan de andere voorwaarden in de zin van lid 3, onder c, met uitzondering van producten in de zin van lid 8 of een product waarnaar lid 3, onder c, niet verwijst indien het bestemd is voor een ander doel dan roken en dat product tegelijk geschikt is om te worden gerookt en is verpakt voor de verkoop in het klein” (cursivering van de Nejvyšší správní soud). Hij wees erop dat deze wijziging in de accijnswet tot doel had **[Or. 3]** belastingontduiking te voorkomen bij de verkoop van producten die de verkoper voor een ander doel dan roken bestemt, maar die de consumenten in feite gebruiken om te roken. De plaatselijke rechter kwam tot de conclusie dat de definitie door de wetgever van rooktabak in § 101, lid 6 *in fine*, binnen de afbakening van richtlijn 2011/64 bleef zonder onterechte overschrijding van de daarbij gedekte groep tabaksfabrikaten, daar richtlijn 2011/64 ertoe strekt en tot

doel heeft zelfs producten die, hoewel zij zijn bestemd voor een ander doel dan roken, geschikt zijn om te worden gerookt, te onderworpen aan accijns en geen belastingontduiking en omzeiling van het Unierecht kan worden toegestaan, zoals – volgens de plaatselijke rechter – plaatsvond naar aanleiding van de verkoop door verzoekster van tabak aan eindconsumenten zonder accijns en zonder de verplichte waarschuwing op tabaksproducten. Volgens de plaatselijke rechter moet het criterium dat de producten bruikbaar zijn om te roken, centraal staan bij overwegingen inzake belasting van tabaksfabrikaten naar Unierecht en is er, daarvoor de producten in de zin van § 101, lid 6 *in fine*, voor de toepassing van de accijnswet ook als criterium wordt gesteld dat zij deze eigenschap hebben, en gereed zijn als rooktabak, geen discrepantie tussen voormelde wettelijke bepaling en richtlijn 2011/64.

Op basis van deze conclusies onderzocht de plaatselijke rechter vervolgens of de door de belastingdienst bij verzoekster in beslag genomen bladtabak of delen daarvan (hierna „bladtabak”) voldeed aan de bestanddelen van de definitie van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet. Aangezien in de procedure niet in geschil was dat het in beslag genomen product niet een product in de zin van de definitie van rooktabak van § 101, lid 3, onder c, van de accijnswet was, onderzocht de plaatselijke rechter of de belastingdienst en verweerder terecht tot de conclusie kwamen dat de in beslag genomen bladtabak voldeed aan de overige criteria van de definitie van rooktabak in § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet, namelijk of hij geschikt was om te worden gerookt, was verpakt voor verkoop in het klein en was voldaan aan het criterium dat hij niet was bestemd om te worden gerookt. Dat deed de rechter omdat deze drie bestanddelen in geschil waren tussen partijen. In het bijzonder betwistte verzoekster of daaraan was voldaan op grond dat de in beslag genomen bladtabak een grondstof veeleer dan een tabaksfabrikaat was.

De plaatselijke rechter ging uit van een beschrijving en van de kenmerken van de in beslag genomen bladtabak, die waren afgeleid uit verslagen van tests van het technisch douanelaboratorium van 17 april 2013 op monsters bladtabak „Halfzwarte Shag leaf tobacco”, „America Blend leaf tobacco” en „Mahagony Gold B”, waaruit bleek dat het ging om gedroogde, gedeeltelijk gestripte tabak dat zonder verdere voorbereiding niet geschikt was om te worden gerookt of in een sigaret kon worden verwerkt of gebruikt om een sigaretrol of pijp te vullen. Het tabaksmonster kan evenwel worden voorbereid (bij voorbeeld gesneden of geplet) en na deze voorbereiding worden gebruikt om een sigaretrol of pijp te vullen of in sigarettenvloei te worden gerold en te worden gerookt. Gelet op de eigenschappen van de beoordeelde monsters (die identiek zijn voor alle soorten vermelde bladtabak) noteerden de testverslagen naast de gebruikelijk in tabak aanwezige stoffen ook de aanwezigheid van glycerine. Volgens het laboratorium wordt dit toegevoegd bij het strippen om het vocht en de elasticiteit van bladtabak aldus te behouden dat hij niet breekt bij manipulatie.

Hij kwam tot de conclusie dat verzoekster, wat het gestelde oogmerk van het product betreft, de conclusie van de belastingdienst niet had weerlegd dat het

product niet bestemd was voor verkoop aan een andere handelaar (wat de 400 kg bladtabak betreft), voor zover verzoekster in vorige administratieve procedures inzake verbeurdverklaring van goederen van dezelfde aard en met dezelfde eigenschappen had verklaard dat de tabak was bestemd voor decoratieve doeleinden en voor fertilisatie. Tegen deze achtergrond was volgens de plaatselijke rechter voldaan aan deze voorwaarde (dat het product was bestemd voor een ander doel dan roken).

Volgens de plaatselijke rechter was ook voldaan aan de voorwaarde dat de bladtabak geschikt was om te worden gerookt, omdat irrelevant was of het product als zodanig geschikt was om te kunnen worden gerookt. Cruciaal was veeleer de algemene kwaliteit van het materiaal, ongeacht de vorm daarvan op een gegeven tijdstip (bijvoorbeeld ten tijde van de inbeslagneming door de belastingdienst). Hij verwees andermaal naar de resultaten van tests van het technische douanelaboratorium, waarin deze conclusie steun vond, aangezien gewone wijdverspreide doe-het-zelf voorbereiding, waarbij de bladtabak werd gesneden met een mes of geplet in een blender, de tabak geschikt maakte om te worden gerookt in een pijp [Or. 4] of in de vorm van handgerolde sigaretten. Hij verklaarde ook het oneens te zijn met verzoeksters argument dat de in beslag genomen bladtabak een grondstof was, omdat hij ten tijde van de inbeslagneming ervan werd verwerkt door fermentatie en gedeeltelijke stripping; dit is opnieuw afgeleid uit de testverslagen van het technisch douanelaboratorium.

Ten slotte onderzocht de rechter of de bladtabak voldeed aan de voorwaarde te zijn verpakt voor de verkoop in het klein. Ook dit werd betwist door verzoekster die erop wees dat de in beslag genomen bladtabak in een entrepot lag zonder direct verband met verzoeksters bedrijf en dat de consument er geen toegang toe had. Voorts werd de tabak opgeslagen in grote dozen. De regionale rechter leidde daaruit af dat verzoekster, op wie de bewijslast op dit punt rust, niet bewees dat 400 kg bladtabak van in totaal 480,72 kg in beslag genomen tabak was bestemd om te worden verkocht aan een andere handelaar (het bedrijf JIMA) veeleer dan aan consumenten. Hij vestigde ook de aandacht op de methode waarop de bladtabak werd aangeboden en verkocht aan eindconsumenten in het bedrijf; dat bleek uit het verslag van het onderzoek ter plaatse door de belastingdienst in verzoeksters lokalen op 18 juni 2013 waar een verkoopassistent in het bedrijf werd gevonden die bladtabak plette in gesneden tabak met een snijmachine. Hoewel zij zei dat deze gesneden tabak met een gewicht van 0,988 kg, was bestemd voor eigen gebruik voor fertilisatie van haar planten, had zij de prijs niet betaald waarvoor het werd verkocht (uniforme prijs van 120 CZK per 100 g). De goederen waren met andere woorden dus nog steeds verzoeksters eigendom. Hij noteerde ook dat de bladtabak in voorraad was gehouden in een entrepot naast het bedrijf en werd verkocht in dezelfde vorm waarin het in voorraad werd gehouden, namelijk zonder voorbereiding voor de verkoop. In dit licht was hij van oordeel dat het product in grote dozen (80 x 80 x 190 cm) ook was bestemd voor verkoop aan de eindconsument. Voorts was de bladtabak niet het enige dat in verzoeksters bedrijf werd aangeboden en op de toog stond een snijmachine.

Om deze redenen kwamen de belastingdienst en verweerder volgens de plaatselijke rechter terecht tot de conclusie dat de bladtabak een tabaksfabrikaat in de zin van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet was, en specifiek rooktabak was omdat was voldaan aan alle bestanddelen van de wettelijke definitie in die bepaling.

Tegen deze achtergrond was hij ook van oordeel dat de belastingdienst inzake verzoeksters betoog dat de dienst buiten de wettelijke voorwaarden was getreden en een ander criterium voor de indeling van een product als rooktabak krachtens § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet had toegevoegd, namelijk het „ontbreken van een verwerking om het product ongeschikt te maken om te worden gerookt”, de voorwaarden van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet daarbij niet had uitgebreid. Dit was veeleer een uitlegging van de voorwaarde dat een product „geschikt moet zijn om te worden gerookt”. Met andere woorden definieert zulks wanneer een product kan worden geacht geschikt te zijn om te worden gerookt, namelijk dat aan deze conclusie is voldaan wanneer het product niet is onderworpen aan een proces dat het daartoe ongeschikt maakt. Hij verwees hier opnieuw naar de inhoud van de toelichting bij de wijziging van de accijnswet bij wet nr. 95/2011, volgens welke „*alleen beslissend zal zijn dat het gaat om tabak en dat hij geschikt is om te worden gerookt (alleen tabak die bijvoorbeeld is getroffen door de pest of waarin chemische stoffen zijn geïnfuseerd, waardoor ‚menselijk gebruik’ wordt voorkomen, namelijk tabak die chemisch, biologisch of mechanisch is gedegradeerd, kan niet worden gerookt)*”. In dit licht vond de rechter de conclusies van de belastingdienst niet abusievelijk en geen uitbreiding van de wettelijke voorwaarden inzake de „geschiktheid om te worden gerookt”. Hij vond deze klacht veeleer onderbouwd.

Verzoekster stelde beroep in tegen het vonnis van de plaatselijke rechter (hierna: „bestreden vonnis”) over een rechtsvraag op grond van § 103, lid 1, onder a, van wet nr. 115/2002 en het wetboek rechtsvordering in bestuursrechtelijke zaken. Zij stelt dat het vonnis onwettig is doordat de plaatselijke rechter onterecht inging op wettelijke aspecten van vorige procedures.

Specifiek kan verzoekster niet instemmen met de beoordeling van haar klacht dat de nationale wetgeving onverenigbaar is met het Europese Unierecht, en handhaaft zij dat een met de in § 101, lid 6, *in fine* van de accijnswet genoemde overeenkomstige of vergelijkbare categorie tabaksfabrikaten (rooktabak) ontbreekt in richtlijn 2011/64. Zij handhaaft **[Or. 5]** haar opvatting dat de plaatselijke rechter en de administratieve autoriteiten van beide instanties beslissingen in strijd met het Europees recht namen en dat zij richtlijn 2011/64 onder verwijzing naar § 101, lid 6, *in fine* van de accijnswet zeer ruim uitlegden door de categorie tabaksfabrikaten uit te breiden tot goederen die naar Europees recht geen accijnsgoederen zijn. Zij wijst op de volledige lijst van tabaksfabrikaten in richtlijn 2011/64, met de daarin genoemde eigenschappen, en komt tot de conclusie dat de groep tabaksfabrikaten in de zin van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet niet is te vinden in de wetgeving van de Europese Unie.

Voorts betwist verzoekster de bevindingen van de plaatselijke rechter inzake het voldoen aan het criterium van de „geschiktheid om te worden gerookt”. Zij handhaaft dat de goederen aan dit criterium moeten voldoen op het tijdstip waarop zij in voorraad worden gehouden, en dat er geen ruimte is voor de ruime uitlegging door de administratieve autoriteiten van beide instanties dat volstaat dat de tabak geschikt is om te worden gerookt na een bepaalde voorbereiding (snijden, pletten), voor zover het criterium van de „geschiktheid om te worden gerookt” een beslissend criterium is tot bepaling of tabak al dan niet rooktabak is. Zij verwijst naar een beslissing van de belastingdienst krachtens welke goederen (bladtabak) met dezelfde eigenschappen en kenmerken zijn ingedeeld als ruwe tabak die niet is onderworpen aan accijns in de beslissingen van 9 mei 2013 [OMISSIS] en 17 juni 2013 [OMISSIS]. Volgens verzoekster is de verschillende benadering door de belastingdienst van dezelfde goederen onwettig. Zij komt tot de conclusie dat de wettelijke categorie van producten die onderworpen zijn aan accijns, in casu is uitgebreid tot een product dat op het tijdstip waarop het in voorraad is en op het tijdstip van de inbeslagneming door de belastingdienst eigenschappen had die niet overeenkwamen met de wettelijke definitie van tabaksfabrikaat in §101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet, omdat het niet als zodanig geschikt was om te worden gerookt. Verzoekster handhaaft dat de criteria die worden gebruikt om goederen als tabaksfabrikaat te definiëren, zoals wettelijk bepaald, niet kunnen worden uitgebreid, gewijzigd of beperkt ten nadele van een partij op wie de wettelijke bepalingen zien.

Voorts was de plaatselijke rechter haars inziens abusievelijk van oordeel dat het niet ging om een door de belastingdienst ingevoerd uitbreidend criterium, aangezien tot de conclusie was gekomen dat de in beslag genomen tabak, om te worden beschouwd als tabak die ongeschikt was om te worden gerookt, aldus had moeten worden geleverd dat hij als gevolg van (degradatie) nooit meer kon worden gerookt.

Ten slotte verzette zij zich ook tegen de bevinding van de plaatselijke rechter dat de belastingdienst buiten alle twijfel had bewezen dat alle in beslag genomen tabak, waarvan verbeurdverklaring was gelast, was bestemd voor de verkoop in het klein zodat was voldaan aan een van de voorwaarden van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet. In dit licht verzoekt verzoekster de Nejvyšší správní soud om het vonnis van de plaatselijke rechter nietig te verklaren en de zaak naar die rechter terug te wijzen voor verdere behandeling.

Verweerder verzoekt in zijn antwoord op het beroep over de rechtsvraag om verwerping van het beroep. Hij stelt dat de vraag of de nationale wetgeving, in het bijzonder § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet, verenigbaar is met richtlijn 2011/64, reeds door verweerder en vervolgens door de plaatselijke rechter is behandeld en dat zij, zij het op basis van gedeeltelijk verschillende argumenten, tot dezelfde conclusie kwamen, namelijk dat er geen discrepantie is.

Voorts is hij het niet eens met de klacht dat niet was voldaan aan de voorwaarde van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet dat rooktabak een product is dat geschikt is om te worden gerookt. Hij deelt niet verzoeksters opvatting dat de uitlegging van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet te ruim was en verwijst verder naar de argumenten in zijn beslissing op verzoeksters beroep en naar de inhoud van de motivering bij het bestreden vonnis. Hij wijst erop dat de verklaring waarom de belastingdienst in door verzoekster aangehaalde andere zaken anders te werk ging in zijn beoordeling dat was voldaan aan de voorwaarden van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet, ligt in de omstandigheden van die zaken (bijvoorbeeld doordat de voorraad werd gehouden in het entrepot van de vervoerder of met betrekking tot de persoon die de tabak in voorraad had, namelijk een vervoerder; in andere woorden was niet duidelijk [Or. 6] dat de bladtabak werd aangeboden aan eindconsumenten). Derhalve komt hij tot de conclusie dat hij het beginsel van gelijke toegang of het beginsel van rechtszekerheid niet heeft geschonden en dat dit werd bevestigd door de plaatselijke rechter. Wat de voorwaarde van de „geschiktheid om te worden gerookt” betreft, voegt verweerder eraan toe dat de plaatselijke rechter zijn uitlegging aanvaardde en inging op de ondersteunende argumenten. Volgens verweerder is zonder belang dat de verplichting om rooktabak te degraderen (zoals betoogd door verweerder – opmerking van de Nejvyšší správní soud) niet kan worden afgeleid uit de wet.

Tot slot verzette verweerder zich ook tegen verzoeksters klacht dat niet was voldaan aan de voorwaarde dat het product is verpakt voor de verkoop in het klein, van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet. Hij betoogt dat hij in zijn besluit voldoende redenen gaf inzake deze voorwaarde en de vervulling ervan in casu zodat de plaatselijke rechter niet abusievelijk instemde met deze argumenten. Bovendien weerlegde verzoekster niet de door de belastingdienst en verweerder ter zake in de procedure getrokken conclusies, hoewel niets zich daartegen verzette. Verweerder verzoekt derhalve het beroep inzake een rechtsvraag te verwerpen.

II.

Relevante Unierechtelijke bepalingen en nationale wetgeving

De relevante bepalingen van richtlijn 2011/64 zijn:

HOODSTUK 2

Definities

Artikel 2

1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder tabaksfabrikaten:
 - a) sigaretten:

- b) sigaren en cigarillo's;
- c) rooktabak:
 - i) tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten;
 - ii) andere rooktabak.

Artikel 5

1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder rooktabak:
 - a) gesneden of op andere wijze versnipperde, gesponnen of tot flakes geperste tabak die geschikt is om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt;
 - b) tabaksafval, verpakt voor verkoop aan de consument, dat niet onder artikel 3 en artikel 4, lid 1, valt en dat geschikt is om te worden gerookt. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder tabaksafval verstaan de resten van tabaksbladeren en bijproducten die uit de verwerking van tabak of de vervaardiging van tabaksproducten ontstaan.
2. Als tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten wordt beschouwd, rooktabak die voor meer dan 25 gewichtsprocenten tabaksdeeltjes met een snijbreedte van minder dan 1,5 mm bevat.

Voorts mogen de lidstaten als tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten beschouwen, rooktabak die voor meer dan 25 gewichtsprocenten tabaksdeeltjes met een snijbreedte van meer dan 1,5 mm of meer bevat en die verkocht is of bestemd is om te worden verkocht voor het rollen van sigaretten.

De relevante bepalingen van de accijnswet luiden:

[Or. 7]

§ 101

Aan accijns onderworpen tabaksfabrikaten

- (1) Tabaksfabrikaten zijn onderworpen aan accijns.
- (2) Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder tabaksfabrikaten sigaretten, sigaren, cigarillo's en rooktabak.
- (3) Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder

a) sigaretten:

1. tabakstrengen die zonder verdere verwerking worden gerookt en geen sigaren of cigarillo's in de zin van subalinea b zijn,
2. tabakstrengen die zonder industriële verwerking in een huls van sigarettenpapier worden geschoven; of
3. tabakstrengen die door gewone niet-industriële verwerking in sigarettenvloeiëties worden verpakt,

b) sigaren en cigarillo's zijn tabaksrolletjes die zonder verdere verwerking geschikt zijn om te worden gerookt en naar kenmerken en normale consumentenverwachtingen uitsluitend zijn bestemd om als zodanig te worden gerookt en het volgende bevatten:

1. een dekblad van natuurtabak, of
2. tabaksrolletjes bestaande uit een gebroken melange, met een dekblad dat de normale kleur heeft van een sigaar, van gereconstitueerde tabak, dat het product volledig omhult, in voorkomend geval met inbegrip van het filter, doch zonder het mondstuk (voor sigaren met mondstuk) en waarvan het gewicht per stuk, zonder filter of mondstuk, niet minder dan 2,3 g bedraagt en de omtrek over ten minste een derde van de lengte 34 mm of meer bedraagt;

c) onder rooktabak wordt verstaan:

1. gesneden of op andere wijze versnipperde, gesponnen of tot flakes geperste tabak die is geschikt om te worden gerookt zonder verdere industriële verwerking;
2. tabaksafval, verpakt voor de verkoop in het klein, die niet valt onder de subalinea's a of b en die geschikt is om te worden gerookt; of
3. rooktabak die voor meer dan 25 gewichtsprocenten tabaksdeeltjes met een snijbreedte van minder dan 1,5 mm bevat; dit is fijn gesneden tabak voor het rollen van sigaretten.

(4) Voor de toepassing van deze wet wordt onder sigaretten ook verstaan producten die volledig of gedeeltelijk andere stoffen dan tabak bevatten en die voldoen aan de andere voorwaarden in de zin van lid 3, onder a, met de uitzondering van producten in de zin van lid 8.

(5) Voor de toepassing van deze wet wordt onder sigaren en cigarillo's ook verstaan producten die ook gedeeltelijk andere stoffen dan tabak bevatten en die voldoen aan de andere voorwaarden in de zin van lid 3, onder b.

(6) Voor de toepassing van deze wet wordt onder rooktabak ook verstaan een product dat ook volledig of gedeeltelijk andere stoffen dan tabak bevat en voldoet

aan de andere voorwaarden in de zin van lid 3, onder c, met uitzondering van producten in de zin van lid 8 of een product waarnaar niet wordt verwezen in lid 3, onder c, indien het voor een ander doel dan roken is bestemd en dat product tegelijk is geschikt is om te worden gerookt en verpakt is voor de verkoop in het klein.

(7) Voor de toepassing van deze wet wordt onder tabak verstaan de resten van tabaksbladeren en de resten van de vervaardiging van tabaksproducten.

[Or. 8]

(8) producten die geen tabak bevatten, die voldoen aan de voorwaarden in de zin van lid 3, onder a of c, en uitsluitend voor medische doeleinden worden gebruikt en waarvoor de minister van volksgezondheid van de Tsjechische Republiek of een daardoor aangewezen instelling bevestiging heeft gegeven, wordt niet beschouwd als een tabaksproduct.

III.

Analyse van de ter prejudiciële beslissing verwezen vragen

Voor een beslissing in beroep over een rechtsvraag dient te worden nagegaan of bladtabak en/of delen daarvan, in de vorm als door de belastingdienst bij verzoekster in beslag genomen, namelijk gedroogd, plat, onregelmatig en gedeeltelijk gestript, primair gedroogd en gecontroleerd bevochtigd, met glycerinesporen, geschikt om na gewone voorbereiding (malen of met de hand versnijden) te worden gerookt, kan worden beschouwd als tabaksfabrikaten, waarvoor de geharmoniseerde accijnsvoorschriften van richtlijn 2011/64, omgezet bij de nationale accijnswet, gelden.

Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst voorts de vraag of tabaksaccijns naar nationaal recht ook kan worden toegepast op tabak in de zin van de artikelen 2 en 5 van richtlijn 2011/64, die, hoewel hij niet bestemd om te worden gerookt, kan worden gerookt (geschikt en gereed is om te worden gerookt) en is verpakt voor de verkoop in het klein en of dergelijke nationale wettelijke regeling is uitgesloten krachtens de artikelen 2 en 5 van richtlijn 2011/64.

De definitie van rooktabak in de zin van § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet strekt tot de definitie van producten die onderworpen zijn aan de accijns op tabaksfabrikaten.

Uit doel en strekking van richtlijn 2011/64 volgt dat de definities van sigaretten, sigaren en cigarillo's alsook van andere rooktabak zijn vastgesteld in het belang van de uniforme en billijke belastingheffing (overweging 8 van richtlijn 2011/64), namelijk tot goede werking van de interne markt zonder verstoring van de mededinging in de verschillende categorieën tabaksfabrikaten van dezelfde groep

met parallel nagestreefde fraude- en smokkelbestrijding in de Unie en een hoog niveau van bescherming van de gezondheid van de mens (overwegingen 9, 15 en 16 van richtlijn 2011/64). De harmonisatie van accijns op andere producten dan sigaretten strekt ook tot de invoering van een totale minimumaccijns op (andere) producten (dan sigaretten) van dezelfde groep tabaksfabrikaten (overweging 17 van richtlijn 2011/64).

Gelet op strekking en doel van de harmonisatie van accijns alsook de structuur en de tarieven van dergelijke accijns op tabaksfabrikaten is het in casu thans noodzakelijk na te gaan welke tabaksfabrikaten kunnen vallen onder de term „andere soorten rooktabak” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c, ii), van richtlijn 2011/64 om strekking en doel van de geharmoniseerde voorschriften, als hierboven aangegeven, namelijk éénzelfde belasting over dezelfde (uitputtend gedefinieerde) goederen in alle lidstaten, hun beslag te geven.

De wetgever stelde de in casu aangehaalde § 101 van de accijnswet vast tot omzetting van artikel 2 en in voorkomend geval artikel 5 van richtlijn 2011/64. In de (tot 30 april 2011 geldende) vorige versie van de accijnswet vereiste de definitie van andere tabak in de zin van § 101, lid 3, onder b, waarvan de tekst hiervoor is aangehaald, niet dat het ging om een voor roken geschikt of gereed tabaksproduct, namelijk een product dat kan worden gerookt. Dat is niettemin primair een fundamenteel kenmerk van een aan accijns onderworpen tabaksfabrikaat in de zin van richtlijn 2011/64, op basis waarvan groepen of soorten **[Or. 9]** producten worden vastgesteld die onderworpen zijn aan de geharmoniseerde accijnsvoorschriften op een tabaksfabrikaat (zie bijvoorbeeld overweging 16 van richtlijn 2011/64). Dat was met name ook een van de redenen voor de wijziging van § 101 van de accijnswet bij wet nr. 95/2011 met ingang van 1 mei 2011. Dit is hier ook relevant.

Volgens de Nejvyšší správní soud moet de verplichting om een nationaalrechtelijke bepaling (§ 101 van de accijnswet) in overeenstemming met het EU-recht uit te leggen, volledig worden nagekomen, in het bijzonder in een situatie waarin een nationale wetgeving de uit de gecodificeerde richtlijn 2011/64 juncto artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/2011 volgende voorschriften inzake accijns op tabaksfabrikaten omzetten; waar nodig, kan worden overwogen de rechtstreekse werking van de richtlijn toe te passen ten voordele van de belastingplichtige indien bleek dat de bepalingen van de accijnswet in strijd waren met het Unierecht, in het bijzonder met de aangehaalde richtlijnen.

In casu zijn vragen gerezen inzake de uitlegging van het Unierecht, waarvan de beslissing van de Nejvyšší správní soud op het onderhavige beroep inzake een rechtsvraag afhangt en die op de wijze als in het dictum van deze beschikking kunnen worden geformuleerd.

Daar ongetwijfeld uiteindelijk alleen het Hof van Justitie van de Europese Unie bevoegd is tot beantwoording van deze algemene vragen van uitlegging van

artikel 2, lid 1, onder c, ii, of in voorkomend geval van artikel 5 van richtlijn 2011/64, en de beslissingen van de Nejvyšší správní soud niet vatbaar zijn voor beroep, dienen het Hof krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU ter prejudiciële beslissing vragen te worden gesteld, tenzij deze vragen volledig kunnen worden onderzocht op de basis van de rechtspraak van het Hof (*acte éclairé*), of het antwoord op deze vragen duidelijk en ondubbelzinnig is en zonder enige twijfel zelfs bij vergelijking van de verschillende taalversies van richtlijn 2011/64 niet anders kunnen worden uitgelegd (*acte clair*).

Het Hof dient in het bijzonder artikel 2, lid 1, onder c, ii, of in voorkomend geval artikel 5 van richtlijn 2011/64 rechtstreeks uit te leggen, waarbij het begrip tabaksfabrikaten, in het bijzonder „andere rooktabak”, inhoudelijk moet worden gedefinieerd. Voor zover de uitlegging van deze bepalingen van richtlijn 2011/64 in casu relevant is, kan niet worden gesproken van een *acte éclairé*, namelijk waarbij verwijzing naar vaste rechtspraak van het Hof zonder meer uitkomst biedt.

Bovendien is, aldus de Nejvyšší správní soud, geen zo onomstreden antwoord op deze kernvraag op basis van algemene uitleggingsbeginselen te vinden dat sprake is van een *acte clair*. De term „andere rooktabak” als een aan accijns onderworpen groep tabaksfabrikaten is, wat de draagwijdte ervan betreft, niet gedefinieerd of uitgelegd in richtlijn 2011/64; een vergelijking van de verschillende taalversies van deze richtlijn heeft in casu dus geen zin.

Zoals gezegd, zijn in casu de definitie van de inhoud van de term „rooktabak” in de subgroep „andere rooktabak” cruciaal en in het bijzonder het feit of bladtabak met bepaalde (in de eerste alinea geformuleerde) kenmerken kan gelden als andere rooktabak die een aan accijns onderworpen tabaksfabrikaat is.

De eerste vraag is dus of bladtabak waarop bepaalde voorbereidingen (bijvoorbeeld drogen of gecontroleerd bevochtigen) zijn verricht, kan worden beschouwd als aan accijns onderworpen tabaksfabrikaat in de zin van richtlijn 2011/64.

[Or. 10]

Zo neen, rijst de tweede vraag, namelijk of de artikelen 2 en 5 van richtlijn 2011/64 zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling van een lidstaat die accijns op tabaksfabrikaten (zoals rooktabak) oplegt voor tabak die, hoewel hij niet bestemd is om te worden gerookt, kan worden gerookt (geschikt is om te worden gerookt) en is verpakt voor de verkoop in het klein. De tweede vraag van de Nejvyšší správní soud aan het Hof is toegespitst op deze onzekerheid.

De Nejvyšší správní soud voegt eraan toe (hoewel hier van ondergeschikt belang) dat de accijnswet met ingang van 1 juli 2015 is gewijzigd bij wet nr. 157/2015 tot wijziging van wet nr. 353/2003 betreffende accijns, zoals gewijzigd, en wet nr. 311/2006 betreffende brandstof en benzinstations en tot wijziging van bepaalde verwante wetten, zoals gewijzigd. De wijziging breidt accijnsgoederen

uit tot ruwe tabak als een product in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, dat voor de toepassing van de accijnswet in § 131b, lid 2, onder a), wordt gedefinieerd aan de hand van de conceptuele kenmerken die ook worden vertoond door de producten die vallen onder de thans in het dictum (deel I, eerste alinea) aan het Hof voorgelegde vraag. Tegelijk zijn volgens de nationale wettelijke regeling evenwel producten met de kenmerken die zijn gespecificeerd in de aan het Hof gestelde tweede vraag en waarop § 101, lid 6 *in fine*, van de accijnswet van invloed is, aan accijns voor tabaksfabrikaten onderworpen producten. Gedeeltelijk in dat licht is volgens de Nejvyšší správní soud een antwoord op de prejudiciële vragen van wezenlijk belang voor een beoordeling van deze zaak waarin het vanuit het perspectief van een met het Unierecht verenigbare uitlegging van de nationale wettelijke regeling noodzakelijk is gebleken deze vragen te stellen.

IV.

Conclusie

De Nejvyšší správní soud kwam derhalve tot de conclusie dat het in de onderhavige zaak overeenkomstig artikel 267, derde alinea, VWEU noodzakelijk is het Hof te vragen om een antwoord op de prejudiciële vragen tot uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c, of in voorkomend geval van artikel 5, lid 1, onder a, van richtlijn 2011/64 in het bijzonder tot definitie van de termen „*tabaksfabrikaat*”, „*rooktabak*” en in het bijzonder „*andere rooktabak*” voor de toepassing van voorschriften voor accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/2011. Het antwoord van het Hof op deze vragen, die noodzakelijkerwijze zijn beperkt tot een verzoek tot beoordeling van tabaksfabrikaten als zodanig en binnen dat kader van (andere) rooktabak zal de basis vormen voor de beoordeling door de Nejvyšší správní soud van de specifieke feitelijke omstandigheden van de onderhavige zaak.

[OMISSIS] [nationale procedure, datum, ondertekeningen]