ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 maart 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Algemene regeling inzake accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 1, lid 2 – Andere indirecte belastingen op accijnsgoederen – Heffingsvoorwaarden – Specifiek doeleinde van de belasting – Accijns op tabaksfabricaten – Richtlijn 2011/64/EU – Artikel 14 – Belastingvoorschriften – Naleving van die regels door andere indirecte belastingen op accijnsgoederen – Verhitte tabak – Nationale regeling die voor deze tabak een andere belastingstructuur en een ander belastingtarief vaststelt dan voor de categorie,andere soorten rooktabak'"

In zaak C-336/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf, Duitsland) bij beslissing van 29 april 2022, ingekomen bij het Hof op 23 mei 2022, in de procedure

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

tegen

Hauptzollamt Bielefeld,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Derde kamer, N. Piçarra (rapporteur), N. Jääskinen en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: D. Dittert, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 juni 2023,

gelet op de opmerkingen van:

– f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door D. Atanasova en C. Salder, Rechtsanwälte,

* Procestaal: Duits.

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller, R. Kanitz en N. Scheffel als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. C. Becker en M. Björkland als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 september 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2009, L 9, blz. 12), en van artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), lid 2, eerste alinea, onder c), en lid 3, 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (hierna: „f6”) en het Hauptzollamt Bielefeld (hoofddouanekantoor Bielefeld, Duitsland) over de wettigheid van de boven op de accijnzen geheven aanvullende belasting die vanaf 1 januari 2022 voor de door die onderneming vervaardigde verhitte tabak geldt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2008/118

3 Overweging 4 van richtlijn 2008/118, die door richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2020, L 58, blz. 4) is ingetrokken en vervangen, maar ratione temporis op het hoofdgeding van toepassing is, luidde:

„Accijnsgoederen mogen voor specifieke doeleinden aan andere indirecte belastingen worden onderworpen. In dergelijke gevallen dienen de lidstaten evenwel enkele essentiële elementen van de communautaire voorschriften betreffende indirecte belastingen in acht te nemen, teneinde geen afbreuk te doen aan het nut ervan.”

4 Artikel 1 van die richtlijn schreef het volgende voor:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

[…]

c) tabaksfabricaten vallende onder [richtlijn 2011/64].

2. De lidstaten kunnen op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen, mits daarbij de communautaire belastingvoorschriften inzake de accijns of de btw 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.

[…]”

Richtlijn 2011/64

5 De overwegingen 2 en 9 van richtlijn 2011/64 luiden als volgt:

„(2) De wetgeving van de [Europese] Unie betreffende de belasting van tabaksproducten dient te zorgen voor de goede werking van de interne markt en een hoog niveau van gezondheidsbescherming […].

[…]

(9) Wat de accijnzen betreft, moet de harmonisatie van de structuren in het bijzonder tot gevolg hebben dat de concurrentieverhoudingen tussen de verschillende categorieën tabaksfabricaten die tot eenzelfde groep behoren, niet worden vervalst door de invloed van de belastingheffing […].”

6 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

„In deze richtlijn worden algemene beginselen vastgesteld voor de harmonisatie van de structuur en de tarieven van de accijns welke de lidstaten op tabaksfabricaten heffen.”

7 Artikel 2 van die richtlijn luidt als volgt:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder tabaksfabricaten:

a) sigaretten;

b) sigaren en cigarillo’s;

c) rooktabak:
   i) tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten;
   ii) andere soorten rooktabak.

2. Met sigaretten en rooktabak worden gelijkgesteld, de producten die geheel of gedeeltelijk uit andere stoffen dan tabak bestaan, maar die aan de overige criteria van artikel 3, respectievelijk artikel 5, lid 1, voldoen.

[…]”

8 Artikel 5, lid 1, van diezelfde richtlijn bepaalt:

„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. […]”

9 Artikel 14 van richtlijn 2011/64 luidt als volgt:

„1. De lidstaten passen een accijns toe en kunnen daarbij kiezen uit:

a) een ad-valoremaccijns, berekend over de […] maximumkleinhandelsprijs van elk product […]; of

b) een specifieke accijns, uitgedrukt als bedrag per kilogram of eventueel per aantal stuks voor sigaren en cigarillo’s; of

c) een combinatie van een ad-valorem- en een specifiek deel.

De lidstaten mogen een minimumaccijnsbedrag vaststellen voor de gevallen waarin de accijns ad valorem of gemengd is.

2. De totale accijns (specifiek recht en/of ad-valoremaccijns exclusief btw), uitgedrukt als percentage of als een bedrag per kilogram of per aantallen stuks, moet ten minste gelijk zijn aan de minimumtarieven of -bedragen:

a) voor sigaren of cigarillo’s: 5 % van de kleinhandelsprijs, inclusief alle belastingen, of 12 EUR per 1 000 stuks of per kilogram;

b) voor tabak van fijne snede bestemd voor het rollen van sigaretten: 40 % van de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs van tot verbruik uitgeslagen tabak van fijne snede bestemd voor het rollen van sigaretten, of 40 EUR per kilogram;

c) voor andere rooktabak: 20 % van de kleinhandelsprijs, inclusief alle belastingen, of 22 EUR per kilogram.

[…]

3. De in de leden 1 en 2 bepaalde tarieven of bedragen gelden voor alle producten van de betrokken groep tabaksfabricaten, zonder onderscheid binnen de groep naar kwaliteit, presentatie, oorsprong van de producten, gebruikte grondstoffen, kenmerken van de ondernemingen of enig ander criterium.

[…]”

Duits recht

10 § 1 van het Tabaksteuergesetz (wet op de tabaksbelasting) van 15 juli 2009 (BGBl. 2009 I, blz. 1870), zoals gewijzigd bij wet van 10 augustus 2021 (BGBl. 2021 I, blz. 3411) (hierna: „TabStG"), bepaalt het volgende:

„(1) Tabaksfabricaten, verhitte tabak en waterpijptabak zijn onderworpen aan belasting op tabak [die] een accijns vormt in de zin van de Abgabenordnung [(belastingwet)].

(2) Tabaksfabricaten zijn:

1. sigaren of cigarillo's: […]

   […]

2. sigaretten:

   […]

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.

[…]"

11 § 1a TabStG („Verhitte tabak, waterpijptabak") bepaalt:

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

12 § 2 van deze wet luidt als volgt:

„(1) De belasting bedraagt:

1. voor sigaretten

[…]

b) voor de periode van 1 januari 2022 tot en met 31 december 2022, 10,88 eurocent per stuk plus 19,84 % van de kleinhandelsprijs, waarbij het bedrag evenwel hoger of gelijk moet zijn aan 22,276 eurocent per stuk verminderd met de [btw] over de kleinhandelsprijs van de te belasten sigaret;

[…]

4. voor pijptabak

[…]

b) voor de periode van 1 januari 2022 tot en met 31 december 2022, 15,66 EUR per kilogram plus 13,13 % van de kleinhandelsprijs, echter ten minste 24,00 EUR per kilogram;

5. voor verhitte tabak, de belasting volgens punt 4, te vermeerderen met een andere belasting ten belope van 80 % 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;

[…]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 f6 produceert te verhitten tabakssticks die in een verwarmingsapparaat worden gestoken dat op batterijen werkt. Er zit een papieren wikkel om de sticks met daarop een laagje aluminium, zodat ze in dat apparaat geen vlam kunnen vatten en niet verbranden. Ze worden door middel van elektrische energie verhit tot een temperatuur die onder hun ontbrandingstemperatuur ligt waardoor ze een nicotinehoudende aerosol produceren die de consument via een mondstuk, op dezelfde manier als gewone tabaksrook kan inhaleren.

14 Tot 31 december 2021 werd op deze te verhitten tabakssticks in Duitsland enkel een tabaksaccijns voor pijptabak geheven. Op grond van § 2, lid 1, punt 5, TabStG geldt vanaf 1 januari 2022 echter een aanvullende belasting op verhitte tabak, boven op die tabaksaccijns. Het bedrag van die aanvullende belasting komt overeen met 80 % van het bedrag van de accijns op sigaretten, verminderd met het bedrag van de accijns op pijptabak (hierna: „betrokken aanvullende belasting”).

15 Op 2 december 2021 heeft f6 bij het Hauptzollamt Bielefeld een belastingaangifte ingediend met een raming van het bedrag dat zij aan belasting op verhitte tabak moest betalen, waarbij zij zich baseerde op het belastingtarief dat vanaf 1 januari 2022 van kracht is. Dat bedrag bestaat voor 2 181,02 EUR uit de accijns die krachtens § 2, lid 1, punt 5, eerste deel, TabStG van toepassing is, en voor 4 100,44 EUR uit de betrokken aanvullende belasting, waarin het tweede deel van die bepaling voorziet. Vervolgens heeft f6 bij het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf, Duitsland), de verwijzende rechter, beroep ingesteld tegen deze belastingaangifte, waarbij zij de rechtmatigheid van deze aanvullende belasting betwist op grond van met name artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.

16 Ter ondersteuning van haar beroep betoogt f6 ten eerste dat de betrokken aanvullende belasting geen „andere indirecte belasting” vormt die op grond van deze bepaling geheven mag worden, aangezien zij niet aan de daarin gestelde voorwaarden voldoet. Ten tweede betoogt zij dat een dergelijke belasting in strijd is met artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64, omdat verhitte tabak anders wordt behandeld dan de andere soorten rooktabak. Ten derde voert f6 aan dat de betrokken aanvullende belasting de gecombineerde bepalingen van artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), en lid 2, eerste alinea, onder c), van die richtlijn schendt, doordat bij de berekeningsmethode niet alleen rekening wordt gehouden met het gewicht van het product, maar ook met het aantal stuks ervan.

17 Het Hauptzollamt Bielefeld stelt zich op het standpunt dat de heffing van de betrokken aanvullende belasting verenigbaar is met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118. Die belasting wordt in de eerste plaats geheven om een specifiek doeleinde na te streven, met name het terugdringen van het nicotineverbruik, dat schadelijk is voor de gezondheid, door verhitte tabak op soortgelijke wijze als sigaretten te belasten. In de tweede plaats hoeft die belasting, als niet-geharmoniseerde nationale accijns, niet aan alle voorschriften van artikel 14 van richtlijn 2011/64 te voldoen.

18 Aangezien te verhitten tabak moet worden aangemerkt als „rooktabak" in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), ii), van richtlijn 2011/64 en als tabaksfabricaat dus een „accijnsgoed" in de zin van artikel 1, lid 1, onder c), van richtlijn 2008/118 is, betwijfelt de verwijzende rechter of de betrokken aanvullende belasting verenigbaar is met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.

19 Die rechter wenst in wezen te vernemen of deze belasting een „andere indirecte belasting" in de zin van de voornoemde bepaling vormt, dan wel of zij – in strijd met die bepaling – louter als een verhoging van de accijns op te verhitten tabak moet worden beschouwd. Hij wijst erop dat de betrokken aanvullende belasting een begrotingstechnisch doel dient, aangezien de gegenereerde belastinginkomsten naar de algemene begroting van de Duitse federale overheid vloeien, zonder noodzakelijkerwijs voor de bescherming van de gezondheid te worden bestemd. In elk geval vraagt de verwijzende rechter zich af of het met de betrokken aanvullende belasting nagestreefde doel – dat volgens die rechter erin bestaat het, voor de gezondheid schadelijke, nicotinegebruik terug te dringen – volstaat om te worden aangemerkt als „specifiek doeleinde" in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.

20 Voorts wenst de verwijzende rechter te vernemen of de heffing van een aanvullende belasting op verhitte tabak in strijd is met artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64, aangezien deze soort rooktabak uiteindelijk zwaarder wordt belast dan andere soorten rooktabak, hetgeen leidt tot een ongelijke behandeling binnen de categorie „andere rooktabak", als bedoeld in artikel 14, lid 2, onder c), van deze richtlijn.

21 Die rechter vraagt zich ook af of de heffingsmaatstaf van de betrokken aanvullende belasting verenigbaar is met artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), en lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2011/64, voor zover een van de bestanddelen van deze maatstaf van heffing onder verwijzing naar de toepasselijke accijnsregeling voor sigaretten is uitgedrukt op basis van het aantal eenheden te verhitten tabak en niet op basis van het gewicht ervan.

22 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 1, lid 2, van richtlijn [2008/118] aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling […] betreffende de heffing van belasting op verhitte tabak, die met betrekking tot de berekening van [die] belasting bepaalt dat naast de belasting op pijptabak een aanvullende belasting wordt geheven ten belope van 80 % van het bedrag van de belasting op sigaretten, verminderd met het bedrag van de belasting op pijptabak?

2) Indien de aanvullende belasting op verhitte tabak geen andere op accijnsgoederen geheven indirecte belasting met specifieke doeleinden in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 is, moet artikel 14, lid 3, van richtlijn [2011/64] dan aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling […] 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 aanvullende belasting wordt geheven ten belope van 80 % van het bedrag van de belasting op sigaretten, verminderd met het bedrag van de belasting op pijptabak?

3) Indien de aanvullende belasting op verhitte tabak geen andere op accijnsgoederen geheven indirecte belasting met specifieke doeleinden in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 is, moet artikel 14, lid 1, eerste alinea, onder b), en lid 2, eerste alinea, onder c), van richtlijn [2011/64] dan aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling […] 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-valoremtarief, alsmede op basis van een specifiek tarief dat afhangt van het gewicht van de tabakssticks en het aantal stuks daarvan?"

Verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling

23 Bij een op 10 oktober 2023 ter griffie van het Hof neergelegde akte, heeft f6 – naar aanleiding van de conclusie van de advocaat-generaal – verzocht om heropening van de mondelinge behandeling overeenkomstig artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

24 Tot staving van haar beroep voert f6 in wezen aan dat de conclusie van de advocaat-generaal argumenten bevat waarover de partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen. Om te beginnen is de advocaat-generaal afgeweken van het feitelijke kader en de uitlegging van het nationale recht zoals uiteengezet door de verwijzende rechter. Voorts heeft hij geen rekening gehouden met de rechtspraak van het Hof en een uitlegging contra legem van artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64 voorgesteld.

25 In dat verband zij er ten eerste aan herinnerd dat het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Reglement voor de procesvoering niet voorzien in de mogelijkheid dat de in artikel 23 van dat Statuut bedoelde belanghebbenden opmerkingen indienen naar aanleiding van de conclusie van de advocaat-generaal. Ten tweede heeft de advocaat-generaal op grond van artikel 252, tweede alinea, VWEU tot taak in het openbaar in volkomen onpartijdigheid en onafhankelijkheid met redenen omklede conclusies te nemen in zaken waarin zulks overeenkomstig het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie vereist is. Het Hof is niet gebonden door deze conclusies noch door de redenering op grond waarvan de advocaat-generaal daartoe komt. Bijgevolg kan het feit dat een betrokken partij het oneens is met de conclusie van de advocaat-generaal, als zodanig geen grond voor de heropening van de mondelinge behandeling opleveren, ongeacht welke kwesties hij in die conclusie onderzoekt [arrest van 6 oktober 2021, W.Ż. (Kamer voor bijzondere controle en publieke zaken van de Sąd Najwyższy – Benoeming), C-487/19, EU:C:2021:798, punten 62 en 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

26 Volgens artikel 83 van zijn Reglement voor de procesvoering kan het Hof in elke stand van het geding, de advocaat-generaal gehoord, inderdaad de heropening van de mondelinge behandeling gelasten, met name wanneer het zich onvoldoende voorgelicht acht of wanneer een partij na afsluiting van deze behandeling een nieuw feit aanbrengt dat van beslissende invloed kan zijn voor de beslissing van het Hof, of wanneer de zaak moet worden beslecht op basis van een argument waarover de belanghebbenden hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen.

27 In casu beschikt het Hof evenwel over alle gegevens die het nodig heeft om uitspraak te doen en heeft f6 in haar verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling van de onderhavige zaak niet aangetoond dat deze moet worden beslecht op basis van een argument waarover de partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen. Bovendien bevat het verzoek van f6 geen nieuwe feiten die van beslissende invloed zouden kunnen zijn op de door het Hof in deze zaak te geven beslissing. In die omstandigheden is het Hof, de advocaat-generaal gehoord, van oordeel dat het niet nodig is om de mondelinge behandeling te heropenen.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „op accijnsgoederen geheven andere indirecte belasting met specifieke doeleinden" een aanvullende belasting op verhitte tabak omvat ten belope van 80 % van het bedrag van de accijns op sigaretten, verminderd met het bedrag van de accijns op die verhitte tabak.

29 Om te beginnen moet worden vastgesteld of verhitte tabak, als „accijnsgoed" in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/118, binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt en, meer in het bijzonder, of verhitte tabak overeenkomstig punt c) van die bepaling deel uitmaakt van „tabaksfabricaten vallende onder [richtlijn 2011/64]", aangezien die laatste richtlijn niet naar verhitte tabak verwijst.

30 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2011/64 deelt sigaretten, sigaren en cigarillo's, alsmede rooktabak in als „tabaksfabricaten". Deze laatste categorie omvat tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten en daarnaast een restcategorie „andere soorten rooktabak". Volgens artikel 2, lid 2, worden met sigaretten en rooktabak de producten gelijkgesteld die geheel of gedeeltelijk uit andere stoffen dan tabak bestaan, maar die voor het overige voldoen aan de criteria van onder meer artikel 5, lid 1, van die richtlijn.

31 Artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 definieert „rooktabak" als tabak die moet worden gesneden of op andere wijze versnipperd, gesponnen of tot flakes geperst, en die geschikt is om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt. Aan beide voorwaarden dient cumulatief te worden voldaan (arresten van 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punt 25, en 16 september 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punt 36). Artikel 5, lid 1, onder b), van die richtlijn bepaalt dat rooktabak ook kan bestaan uit „tabaksafval, verpakt voor verkoop aan de consument" dat niet valt onder de definitie van sigaretten van artikel 3 van deze richtlijn of van sigaren en cigarillo's van artikel 4, lid 1, van diezelfde richtlijn en dat bovendien geschikt moet zijn om te worden gerookt.

32 Wat de eerste voorwaarde van beide in het voorgaande punt van dit arrest genoemde bepalingen betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verhitte tabak bestaat uit samengeperste tabak, vervaardigd uit tabaksstof. Bijgevolg blijkt verhitte tabak te bestaan uit hetzij „gesneden" of op andere wijze „versnipperde" tabak in de zin van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64, hetzij „tabaksafval, verpakt voor verkoop aan de consument" in de zin van artikel 5, lid 1, onder b), ervan.

33 Wat de tweede voorwaarde van die bepalingen betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verhitte tabak, wanneer deze door elektrische energie wordt verhit, een nicotinehoudende aerosol genereert die door de consument wordt ingeademd, zodat kan worden vastgesteld dat deze tabak geschikt is om te worden gerookt in de zin van artikel 5, lid 1, onder b), van richtlijn 2011/64, dan wel geschikt is om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt in de zin van artikel 5, lid 1, onder a), van die richtlijn, dat wil zeggen zonder dat daartoe grondstoffen volgens een standaardprocedure hoeven te worden verwerkt tot materiële goederen (zie in die zin arresten van 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punten 30-32, en 16 september 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punt 39).

34 Uit het voorgaande volgt dat, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verhitte tabak, aangezien daarop de definitie „rooktabak" in de zin van artikel 5, lid 1, onder a) en b), van richtlijn 2011/64 van toepassing is, als zijnde een onder deze richtlijn vallend tabaksfabricaat een accijnsgoed is in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/118. Op deze verhitte tabak kunnen in die hoedanigheid van accijnsgoed „andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden" worden geheven in de zin van artikel 1, lid 2, van die richtlijn.

35 Volgens die laatste bepaling, gelezen in het licht van overweging 4 van richtlijn 2008/118, mogen deze andere indirecte belastingen slechts onder twee voorwaarden op accijnsgoederen worden geheven. Ten eerste moeten die belastingen voor „specifieke doeleinden" worden geheven en ten tweede moeten die belastingen voldoen aan de belastingvoorschriften van de Unie die op het gebied van accijns of btw gelden voor de vaststelling van de maatstaf van heffing alsmede de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

36 Deze twee voorwaarden, waarmee dient te worden voorkomen dat het handelsverkeer onnodig wordt belemmerd door andere indirecte belastingen, zijn cumulatief, zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 (zie in die zin arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-434/97, EU:C:2000:98, punt 26, en beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punten 21 en 22).

37 Wat de eerste van beide voorwaarden betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een „specifiek doeleinde" in de zin van dat artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 niet zuiver budgettair mag zijn. Evenwel heeft elke belasting noodzakelijkerwijs een zeker begrotingstechnisch doel, zodat enkel op grond van deze omstandigheid niet kan worden uitgesloten dat een andere belasting ook een specifiek doeleinde in de zin van die bepaling heeft, omdat die anders geen nuttig effect meer zou hebben (arresten van 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punten 23 en 27, en 22 juni 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punten 38 en 39).

38 Aldus kan een andere belasting op accijnsgoederen, waarvan de opbrengst niet vooraf is bepaald, slechts worden geacht een specifiek doeleinde te hebben in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, indien deze andere belasting qua structuur, met name de maatstaf van heffing of het belastingtarief, zodanig is opgezet dat zij het gedrag van de belastingplichtigen beïnvloedt op een wijze die de verwezenlijking van het ingeroepen specifieke doeleinde mogelijk maakt, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten teneinde het verbruik ervan te ontmoedigen (arresten van 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punt 32, en 22 juni 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punt 42).

39 In casu moet worden vastgesteld dat het door de verwijzende rechter aangegeven specifieke doeleinde, namelijk de bescherming van de gezondheid, ook deel uitmaakt van de door richtlijn 2011/64 nagestreefde doelstellingen, die in overweging 2 van die richtlijn worden genoemd. Evenwel kan louter de omstandigheid dat een belasting niet enkel een begrotingstechnisch doel dient, maar ook een hoog niveau van gezondheidsbescherming waarborgt – een algemene doelstelling die ook door richtlijn 2011/64 wordt nagestreefd – net zomin bij voorbaat uitsluiten dat er sprake is van een „specifiek doeleinde" in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.

40 Zoals de advocaat-generaal in wezen in punt 56 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan er ondanks deze identieke doelstellingen immers sprake zijn van een „specifiek doeleinde" in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, wanneer de aanvullende belasting op accijnsgoederen ertoe strekt het betrokken product zwaarder te belasten opdat de uiteindelijk daarop geheven belasting dichter bij die op andere vergelijkbare accijnsgoederen komt te liggen om zo, als uiteindelijk doel, het verbruik ervan te ontmoedigen.

41 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de betrokken aanvullende belasting tot doel heeft de belasting op verhitte tabak in lijn te brengen met die op sigaretten. Daarom heeft deze belasting door de aanpassing van de belastingregeling voor verhitte tabak als specifiek doeleinde om nicotineafhankelijke consumenten ervan te weerhouden om over te schakelen van sigaretten op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verhitte tabak, aangezien dit laatste product eveneens schadelijk voor de gezondheid is.

42 Wat betreft de tweede voorwaarde, die betrekking heeft op de inachtneming van de belastingvoorschriften van de Unie die op het gebied van accijns of btw gelden voor de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, zij eraan herinnerd dat artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 de lidstaten niet ertoe verplicht alle belastingvoorschriften in acht te nemen. Het is voldoende dat de andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden op deze punten in overeenstemming zijn met de algemene opzet van de voorschriften van de Unie op het gebied van accijns of btw (zie in die zin arresten van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-434/97, EU:C:2000:98, punten 23, 24 en 27, en 9 maart 2000, EKW en Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punt 47).

43 In dit verband moet er ten eerste op worden gewezen dat artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2011/64 het beginsel van een „gemengde accijns" toestaat, waarbij een ad-valoremdeel wordt gecombineerd met een specifiek deel als bedoeld in punt b) van dat artikel 14, lid 1, dat kan worden uitgedrukt als „bedrag per kilogram of eventueel per aantal stuks voor sigaren of cigarillo's". Ten tweede bepaalt artikel 14, lid 2, onder c), van die richtlijn dat de totale accijns (specifiek en/of ad valorem exclusief btw), uitgedrukt als percentage, als bedrag per kilogram of per aantal stuks, „voor andere rooktabak [ten minste gelijk moet zijn aan] 20 % van de kleinhandelsprijs, inclusief alle belastingen, of [aan] 22 EUR per kilogram".

44 Zelfs al zou uit de voornoemde bepalingen volgen dat bij een gemengde accijns een ad-valoremdeel slechts met één „specifiek deel" kan worden gecombineerd, bij de betrokken aanvullende belasting is er geen sprake van de combinatie van een ad-valoremdeel met twee „specifieke delen". Zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft benadrukt, komt deze aanvullende belasting daarentegen tot stand door een bedrag dat is berekend op basis van het aantal stuks, af te trekken van een op basis van het gewicht berekend bedrag.

45 Hieruit volgt dat is voldaan aan de tweede voorwaarde die volgens artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 vervuld moet zijn om een aanvullende belasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, te kunnen kwalificeren als een „andere op accijnsgoederen geheven indirecte belasting met specifieke doeleinden".

46 Wat voorts het eventuele onderscheid betreft dat als gevolg van de betrokken aanvullende belasting in het leven is geroepen tussen producten die tot de categorie „andere rooktabak" in de zin van artikel 14, lid 2, onder c), van deze richtlijn behoren, hetgeen in strijd zou zijn met artikel 14, lid 3, van richtlijn 2011/64, moet er in navolging van de advocaat-generaal in punt 65 van zijn conclusie op worden gewezen dat de regels van dat artikel 14, lid 3, beogen te waarborgen dat producten waarvan de wezenlijke kenmerken en het consumptiepatroon zo niet identiek, dan toch wel vergelijkbaar zijn, fiscaal gezien niet ongelijk worden behandeld.

47 Zoals in punt 30 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, is de genoemde categorie tabak, te weten die van „andere rooktabak" een restcategorie die niet restrictief mag worden uitgelegd (arrest van 6 april 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punt 24). Bijgevolg omvat deze categorie, zoals de advocaat-generaal in punt 66 van zijn conclusie heeft opgemerkt, per definitie heterogene tabaksproducten waarvan de productiekenmerken en het consumptiepatroon variëren en diverser zijn dan die van de twee andere categorieën, namelijk „sigaretten" en „sigaren en cigarillo's", waarin de producten uitdrukkelijk zijn omschreven. In dergelijke omstandigheden zou het voorschrijven van een gelijke fiscale behandeling voor alle producten van die restcategorie zelf tot discriminatie kunnen leiden en de mededinging kunnen vervalsen tussen tabaksproducten die tot dezelfde groep behoren, hetgeen in strijd is met de door richtlijn 2011/64 nagestreefde doelstellingen, zoals in overweging 9 van die richtlijn in herinnering is gebracht.

48 Uit een en ander volgt dat op de eerste prejudiciële vraag moet worden geantwoord dat artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „op accijnsgoederen geheven andere indirecte belasting met specifieke doeleinden" een aanvullende belasting op verhitte tabak omvat ten belope van 80 % van het bedrag van de accijns op sigaretten, verminderd met het bedrag van de accijns op die verhitte tabak.

Tweede en derde vraag

49 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

50 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

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

moet aldus worden uitgelegd dat

het begrip „op accijnsgoederen geheven andere indirecte belasting met specifieke doeleinden” een aanvullende belasting op verhitte tabak omvat ten belope van 80 % van het bedrag van de accijns op sigaretten, verminderd met het bedrag van de accijns op die verhitte tabak.

ondertekeningen