



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NILS WAHL
vom 15. Dezember 2016¹

Rechtssache C-638/15

**Eko-Tabak s. r. o.
gegen
Generální ředitelství cel**

(Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud [Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik])

„Richtlinie 2011/64/EU — Art. 2 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 — Verbrauchsteuern auf Tabakwaren — Begriff ‚Rauchtabak‘ — Richtlinie 2008/118/EG — Art. 1 Abs. 3 — Begriff ‚andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren‘“

1. Es hieß einmal: „Nichts kommt dem Tabak gleich; er ist die Passion der Leute von Stand, und wer ohne Tabak lebt, lebt unverdient.“² Heutzutage haben sich die gesellschaftlichen Ansichten zum Tabak allerdings durchaus dramatisch geändert.
2. Wie dem auch sei, Tabak wird in der Europäischen Union nach wie vor in großem Umfang konsumiert. Es ist daher nicht überraschend, dass seine Besteuerung weiterhin Anlass zu Streitigkeiten gibt³, wie das Ausgangsverfahren zeigt.
3. Das vorlegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter und/oder Teile davon nach dem ersten Trocknungsprozess und dem anschließenden Feuchthalten mit Glycerin, die durch einfache Bearbeitung mittels Zerkleinerung oder händischen Schneidens geraucht werden können (im Folgenden: in Rede stehende Waren), unter Art. 2 bzw. Art. 5 der Richtlinie 2011/64/EU⁴ fallen. Sollte dies nach Auffassung des Gerichtshofs nicht der Fall sein, möchte das vorlegende Gericht weiter geklärt wissen, ob diese Richtlinie der Erhebung einer Abgabe auf diese Waren durch die Mitgliedstaaten entgegensteht.
4. Aus den im Folgenden dargelegten Gründen sind Waren der in Rede stehenden Art meines Erachtens als „anderer Rauchtabak“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. ii der Richtlinie 2011/64 anzusehen. Sie stellen demzufolge „Tabakwaren“ im Sinne dieser Richtlinie dar, auf die die Mitgliedstaaten Verbrauchsteuern erheben müssen.

¹ — Originalsprache: Englisch.

² — Molière, Don Juan, 1665, Erster Akt, Szene 1 (Lobrede auf den Tabak [„L'éloge du tabac“]).

³ — Vgl. z. B. Urteil vom 21. September 2016, Etablissements Fr. Colruyt (C-221/15, EU:C:2016:704).

⁴ — Richtlinie des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren (kodifizierter Text) (ABl. 2011, L 176, S. 24).

I – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

1. Richtlinie 2008/118/EG⁵

5. Art. 1 der Richtlinie 2008/118 lautet:

„(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren‘ genannt) erhoben werden:

...

c) Tabakwaren ...

(2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den [unionsrechtlichen] Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.

(3) Die Mitgliedstaaten können Steuern erheben auf: (2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den [unionsrechtlichen] Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.

...

Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.“

2. Richtlinie 2011/64

6. Nach Kapitel 1 („Gegenstand“) Art. 1 der Richtlinie 2011/64 müssen Tabakwaren in den Mitgliedstaaten einer harmonisierten Struktur und harmonisierten Sätzen der Verbrauchsteuern unterliegen.

5 — Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) in der durch die Richtlinie 2010/12/EU des Rates vom 16. Februar 2010 zur Änderung der Richtlinie 92/79/EWG, der Richtlinie 92/80/EWG und der Richtlinie 95/59/EG hinsichtlich der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren sowie der Richtlinie 2008/118/EG (ABl. 2010, L 50, S. 1) und die Richtlinie 2013/61/EU des Rates vom 17. Dezember 2013 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und 2008/118/EG hinsichtlich der französischen Regionen in äußerster Randlage, insbesondere Mayotte (ABl. 2013, L 353, S. 5), geänderten Fassung.

7. Die Art. 2, 3 und 5 der Richtlinie 2011/64 (in Kapitel 2 „Begriffsbestimmungen“) lauten:

„Artikel 2

(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie umfasst der Begriff ‚Tabakwaren‘:

- a) Zigaretten;
- b) Zigarren und Zigarillos,
- c) Rauchtabak;
 - i) Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten,
 - ii) anderen Rauchtabak.

...

Artikel 3

(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie umfasst der Begriff ‚Zigaretten‘:

- a) Tabakstränge, die sich unmittelbar zum Rauchen eignen und nicht Zigarren oder Zigarillos ... sind;
- b) Tabakstränge, die durch einen einfachen nichtindustriellen Vorgang in eine Zigarettenpapierhülle geschoben werden;
- c) Tabakstränge, die durch einen einfachen nichtindustriellen Vorgang mit einem Zigarettenpapierblättchen umhüllt werden.

...

Artikel 5

(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie umfasst der Begriff ‚Rauchtabak‘:

- a) geschnittenen oder anders zerkleinerten, gesponnenen oder in Platten gepressten Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet;
- b) zum Einzelverkauf aufgemachte und zum Rauchen geeignete Tabakabfälle, die nicht unter Artikel 3 und Artikel 4 Absatz 1 fallen. Für die Zwecke dieses Artikels gelten als Tabakabfälle Überreste von Tabakblättern und bei der Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung von Tabakwaren anfallende Nebenerzeugnisse.

...“

B – Tschechisches Recht

8. § 101 des Gesetzes Nr. 353/2003 über die Verbrauchsteuer in der durch das Gesetz Nr. 95/2011 geänderten Fassung (im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz) bestimmt:

„(1) Steuergegenstand sind Tabakwaren.

- (2) Tabakwaren für die Zwecke dieses Gesetzes sind Zigaretten, Zigarren, Zigarillos und Rauchtabak.
- (3) Für die Zwecke dieses Gesetzes sind

...

c) Rauchtabak

1. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet;
2. Tabakabfälle, wenn sie zum Rauchen geeignet und für den Einzelverkauf aufgemacht sind sowie nicht unter Buchstabe a oder b fallen; ...

...

6. Als Rauchtabak gilt für die Zwecke dieses Gesetzes auch das Erzeugnis, das statt aus Tabak ganz oder teilweise aus anderen Stoffen besteht und die sonstigen Voraussetzungen nach Absatz 3 Buchstabe c erfüllt ... oder ein Erzeugnis, das nicht in Absatz 3 Buchstabe c aufgeführt und für andere Zwecke als zum Rauchen bestimmt ist, aber zugleich zum Rauchen geeignet und für den Einzelverkauf aufgemacht ist.

...“

II – Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

9. Mit Entscheidung vom 14. November 2013 ordnete die Celní úřad pro Jihočeský kraj (Zollbehörde der Südböhmischen Region, Tschechische Republik) gemäß bestimmter Vorschriften des Verbrauchsteuergesetzes den Verfall und die Vernichtung der in Rede stehenden Waren im Eigentum der Gesellschaft Eko-Tabak, s. r. o. (im Folgenden: Klägerin) an. Dem vorlegenden Gericht zufolge waren diese Waren hauptsächlich zum Einzelverkauf bestimmt.

10. Die Klägerin legte einen administrativen Rechtsbehelf gegen diese Entscheidung ein, die daraufhin von der Generální ředitelství cel (Generaldirektion Zölle, Tschechische Republik) am 29. Mai 2014 im Wesentlichen bestätigt wurde. Die Klägerin erhob sodann Klage auf gerichtliche Überprüfung der Entscheidung vom 29. Mai 2014 vor dem Krajský soud v Českých Budějovicích (Regionalgericht Böhmisches Budweis, Tschechische Republik) und machte geltend, dass mit dem Katalog der unter § 101 Abs. 6 des Verbrauchsteuergesetzes fallenden Waren der Katalog der Tabakwaren im Sinne der Richtlinie 2011/64 in unzulässiger Weise erweitert werde. Dieses Vorbringen wies das Gericht mit Urteil vom 30. Januar 2015 zurück. Es kam zu dem Schluss, Sinn und Zweck der Richtlinie 2011/64 sei, dass Waren, die geraucht werden könnten, jedoch nicht notwendigerweise zum Rauchen bestimmt seien, der Verbrauchsteuer unterlägen. Zudem bezwecke die Richtlinie 2011/64, die Steuerflucht und Umgehung des Unionsrechts zu bekämpfen, wie sie in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit vorlägen.

11. Gegen dieses Urteil legte die Klägerin Rechtsmittel zum Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) ein. Aufgrund von Zweifeln im Hinblick auf die richtige Auslegung der Art. 2 und 5 der Richtlinie 2011/64 hat dieses Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Können getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter und/oder Teile davon, die einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen haben und anschließend mit Glycerin feuchtgehalten wurden und die durch einfache Bearbeitung (Zerkleinerung oder händisches Schneiden) geraucht werden können, als Tabakwaren im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. ii bzw. Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 angesehen werden?
2. Bei Verneinung der ersten Frage: Steht Art. 5 in Verbindung mit Art. 2 der Richtlinie 2011/64 einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach auch nicht in den Art. 2 und 5 der Richtlinie 2011/64 genannter Tabak, der für einen anderen Zweck als zum Rauchen bestimmt ist, aber dennoch geraucht werden kann (zum Rauchen geeignet und bereit ist) und für den Einzelverkauf aufgemacht ist, der Verbrauchsteuer auf Tabakwaren unterliegt?

12. Schriftliche Erklärungen sind von der tschechischen, der spanischen und der italienischen Regierung sowie von der Europäischen Kommission eingereicht worden. In der Sitzung vom 26. Oktober 2016 haben die tschechische und die spanische Regierung sowie die Kommission mündliche Ausführungen gemacht.

III – Würdigung

13. Wie das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen zeigt, bleibt die richtige Auslegung des Begriffs „Tabakwaren“ im Sinne der Richtlinie 2011/64 und insbesondere die zutreffende Bedeutung der Begriffe „Rauchtabak“, „anderer Rauchtabak“ und „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“ zweifelhaft. Die Kommission hat diese Auslegungsschwierigkeiten in ihrer Evaluierung der Richtlinie 2011/64 im Rahmen des Programms zur Gewährleistung der Effizienz und Leistungsfähigkeit der Rechtsetzung (Regulatory Fitness and Performance Programme – REFIT)⁶ anerkannt. Die Vorlagefragen geben dem Gerichtshof also die Gelegenheit, in gewissem Maß eine Klarstellung vorzunehmen.

A – Erste Vorlagefrage

14. Mit seiner ersten Frage ersucht das vorlegende Gericht um Hinweise zur Beurteilung der Frage, ob getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter und/oder Teile davon nach dem ersten Trocknungsprozess und dem anschließenden Feuchthalten mit Glycerin unter „Tabakwaren“ im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2011/64 fallen.

15. Nach Art. 2 der Richtlinie 2011/64 umfasst der Begriff „Tabakwaren“ Zigaretten, Zigarren, Zigarillos und Rauchtabak. Diese Waren unterliegen somit der Verbrauchsteuer.

16. „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2011/64 ist definiert als entweder Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten oder „anderer Rauchtabak“. Folglich bezeichnet „anderer Rauchtabak“ eine Kategorie von Tabakwaren, bei denen es sich weder um Zigaretten noch um Zigarren, Zigarillos oder Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten handelt.

⁶ — Bericht der Kommission an den Rat über die REFIT-Evaluierung der Richtlinie 2011/64/EU und über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, COM(2015) 621 final, S. 8 ff.

17. „Rauchtabak“ ist ferner in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 dahin definiert, dass er eine Art von Rauchtabak, die ich als ordentlichen Rauchtabak bezeichnen werde (Buchst. a), und Rauchtabakabfälle (Buchst. b) umfasst. Im Zentrum des Ausgangsverfahrens steht die erstgenannte Art von Tabak.

18. Nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 muss „Rauchtabak“ zwei Gruppen von Voraussetzungen erfüllen: Erstens muss er „geschnitten oder anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst“ sein, und zweitens muss er „sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eigne[n]“.

19. Wie von der tschechischen Regierung und von der Kommission vorgetragen, geht aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 hervor, dass Tabakwaren beide Voraussetzungen erfüllen müssen, damit sie als „Rauchtabak“ im Sinne dieser Vorschrift anzusehen sind. Diese beiden Voraussetzungen werde ich im Folgenden nacheinander prüfen.

1. Erste Voraussetzung des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64: „geschnitten oder anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst“

20. Die Beschreibung der in Rede stehenden Waren in der Vorlageentscheidung deutet darauf hin, dass diese Waren – getrocknete, ganze Tabakblätter – nicht als geschnitten, in Platten gepresst oder gesponnen anzusehen sind. Können sie jedoch als „anders zerkleinert“ angesehen werden? Insoweit heißt es in der Vorlageentscheidung, dass die in Rede stehenden Blätter „teilweise entrippt“ worden seien, d. h., dass der Blattstiel (der Stängel, der die Blattfläche des Blattes hält und sie mit dem Stamm der Pflanze verbindet) ganz oder teilweise entfernt worden sei. Die tschechische Regierung ist der Ansicht, dass dies ohne Zweifel als „anders zerkleinert“ angesehen werden könne. Die Kommission hat in der Sitzung vorgetragen, dass diese erste Voraussetzung ihrer Ansicht nach durch die Entfernung des Stiels allein noch nicht erfüllt sei. Sie schließe indes nicht aus, dass die in Rede stehenden Waren entweder geschnitten, gesponnen oder in Platten gepresst sein könnten; um hierüber Gewissheit zu erlangen, bedürfe es jedoch einer eingehenderen Beschreibung dieser Waren als in der Vorlageentscheidung.

21. Dagegen geht die Vorlageentscheidung selbst offenbar davon aus, dass die erste Voraussetzung erfüllt ist – zumindest werden keine ausdrücklichen Zweifel in dieser Hinsicht zum Ausdruck gebracht. Da der Gerichtshof diese Voraussetzung bisher jedoch noch nicht ausgelegt hat, werde ich mich bemühen, hierbei Unterstützung zu leisten.

22. Meines Erachtens müssen, auch wenn ein sprachlicher Vergleich keine abschließende Antwort auf diese Frage liefert⁷, bei richtiger Auslegung der Ausdrucks „anders zerkleinert“ darunter auch Tabakblätter fallen, die teilweise entrippt worden sind, um den Stiel zu entfernen. Dieses Verfahren setzt nämlich voraus, dass das Blatt zumindest teilweise, je nach Physiognomie des Blattes in geringerem oder größeren Maß, in der Mitte aufgetrennt wird, wodurch zwei Hälften zurückbleiben, die weiterhin durch einen Teil der Blattfläche verbunden sein können.

23. Diese Auslegung wird meines Erachtens durch Wortlaut, Kontext und Zweck des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 gestützt.

⁷ — Die anderen Sprachfassungen der Richtlinie 2011/64 sind für die Bedeutung des Ausdrucks „anders zerkleinert“ nicht sehr erhellend. Einerseits legen einige dieser Fassungen nahe, dass „anders zerkleinert“ bedeutet, dass der Tabak tatsächlich in kleinere Teile zerteilt werden muss (im Spanischen: „fraccionado de otra forma“, im Französischen: „fractionné d’une autre façon“, im Italienischen: „in altro modo frazionato“, im Niederländischen: „op andere wijze versnipperde“, im Portugiesischen: „fraccionado de outra forma“, im Rumänischen: „divizat în alt mod“, im Finnischen: „tai muutoin paloittua“). Andererseits sind andere Sprachfassungen offener für den Gedanken, dass ein einfacher Riss ausreicht (im Dänischen: „revet“, im Englischen: „otherwise split“ und im Schwedischen: „på annat sätt strimlats“).

24. Erstens legt, was den Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 angeht, die Verwendung des Wortes „anders“ in dem Ausdruck „anders zerkleinert“ nahe, dass ordentlicher „Rauchtabak“ im Sinne dieser Bestimmung weit auszulegen ist, um verschiedene Herstellungsverfahren zu erfassen, ohne alle möglichen Wege definieren zu müssen, auf denen er hergestellt werden kann.

25. Zweitens wird dies durch den Kontext der Richtlinie 2011/64 bestätigt.

26. Zunächst sind Rauchtabakabfälle nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 definiert als „Überreste von Tabakblättern und ... Nebenerzeugnisse“. Da die Reste von Tabakstängeln – einschließlich Stielen – offenbar solche Überreste und/oder Nebenerzeugnisse sind, wird der übrige Teil des von diesen Teilen entrippten Tabakblatts – d. h. der zum Rauchen besser geeignete Teil – umgekehrt eher als ordentlicher Rauchtabak anzusehen sein.

27. Ferner impliziert, wie von der Kommission in der Sitzung anerkannt, die Verwendung des offenen und weitgehend selbst-erklärenden Begriffs „anderer Rauchtabak“ unter dem Oberbegriff „Rauchtabak“ in Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2011/64, dass „anderer Rauchtabak“ weit auszulegen ist als eine Auffangkategorie, die Arten von Tabakwaren erfassen soll, die nicht in die zuvor aufgeführten spezifischeren Kategorien passen.

28. Schließlich erfordert auch das übergeordnete Ziel der Richtlinie 2011/64 eine weite Auslegung des Begriffs „Rauchtabak“.

29. Zur Verwirklichung des reibungslosen Funktionierens des Binnenmarkts soll die Richtlinie 2011/64 gewährleisten, dass die in den Mitgliedstaaten auf Erzeugnisse des Tabakwarenssektors erhobenen Verbrauchsteuern die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälschen und den freien Verkehr dieser Erzeugnisse in der Union nicht behindern. Insbesondere muss nach dem neunten Erwägungsgrund dieser Richtlinie die Harmonisierung der Verbrauchsteuerstrukturen dazu führen, dass der Wettbewerb zwischen den einer gleichen Gruppe angehörenden Kategorien von Tabakwaren durch die Folgen der Besteuerung nicht verfälscht wird und dass es zur Öffnung der nationalen Märkte der Mitgliedstaaten kommt⁸. Dieses Ziel der Gewährleistung eines unverfälschten Wettbewerbs wird durch den achten Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/64 unterstrichen, wonach im Wesentlichen Erzeugnisse, die einer aufgeführten Kategorie ähneln, im Sinne der Verbrauchsteuer als Teil dieser Kategorie zu behandeln sind. In diesem Zusammenhang liegt auf der Hand, dass ein getrocknetes Tabakblatt, das teilweise in zwei Hälften aufgetrennt ist, einem getrockneten Tabakblatt, das tatsächlich in zwei Hälften aufgetrennt ist, ähnelt.

30. Darüber hinaus heißt es im zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/64, dass die Steuervorschriften der Union ein hohes Gesundheitsschutzniveau gewährleisten sollten und dass Tabakwaren schwere gesundheitliche Schäden verursachen können. Eine zu enge Auslegung der ersten Voraussetzung des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie könnte diesem Ziel der öffentlichen Gesundheit zuwiderlaufen, indem die Möglichkeit eingeschränkt werden könnte, von steuerpolitischen Maßnahmen Gebrauch zu machen, um die Nachfrage nach diesen Waren zu dämpfen⁹.

31. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass der Begriff „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 weit auszulegen ist. Dementsprechend erfüllen die in Rede stehenden Waren meines Erachtens die oben in Nr. 18 genannte erste Voraussetzung.

8 — Vgl. Urteil vom 21. September 2016, Etablissements Fr. Colruyt (C-221/15, EU:C:2016:704, Rn. 21). Vgl. auch Urteil vom 9. Oktober 2014, Yesmoke Tobacco (C-428/13, EU:C:2014:2263, Rn. 23).

9 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Oktober 2014, Yesmoke Tobacco (C-428/13, EU:C:2014:2263, Rn. 35 und 36).

32. Vor diesem Hintergrund komme ich nun zu der Frage, die im Ausgangsverfahren konkret streitig ist und im Mittelpunkt der ersten Frage des vorlegenden Gerichts steht: Sind die in Rede stehenden Waren „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“? Dies ist die zweite Voraussetzung des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64.

2. Zweite Voraussetzung des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64: „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“

33. Um als „Rauchtabak“ angesehen werden zu können, muss nach der Definition des ordentlichen Rauchtabaks in Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 der Tabak „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“ sein (zweite Voraussetzung).

34. In der Sitzung haben sich die tschechische Regierung und die Kommission nachdrücklich auf das Urteil Schenker für die – von der spanischen und der italienischen Regierung geteilte – Ansicht gestützt, dass die in Rede stehenden Waren diese zweite Voraussetzung erfüllten, weil für die Auslegung der Bestimmungen über die zolltarifliche Einreihung (um die es in jener Rechtssache ging) und derjenigen über die Verbrauchsteuern der gleiche Ansatz gelten sollte. Auch wenn aus Gründen der Rechtssicherheit ein einheitlicher Ansatz vorzugswürdig ist, hat der Gerichtshof die in jener Rechtssache in Rede stehenden Waren jedoch meines Erachtens wohl nicht selbst eingereiht, sondern hat sich vielmehr auf die Tatsachenfeststellung des nationalen Gerichts gestützt, dass diese Waren als Rauchtabak anzusehen waren. Ferner ist, auch wenn die Kommission in der Sitzung zu Recht die Ansicht vertreten hat, dass für die Zwecke der zolltariflichen Einreihung das Kriterium entscheidend sei, ob die Tabakblätter in solchem Maß bearbeitet worden seien, dass sie ohne weitere industrielle Bearbeitung rauchfertige Tabakwaren darstellten, die Frage, ob dies der Fall ist, genau das, was das vorlegende Gericht vom Gerichtshof für die in Rede stehenden Waren geklärt wissen möchte¹⁰.

35. Die Richtlinie 2011/64 gibt allerdings keine Erläuterung der genauen Bedeutung der Wendung „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“. Der Gerichtshof hat jedoch im Urteil Brinkmann festgestellt, dass das jetzt in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 geregelte Erfordernis, dass Zigaretten sich „unmittelbar“ zum Verbrauch eignen müssen, Fertigerzeugnisse bezeichnet. Industriell hergestellte Tabakrollen mit einer Umhüllung aus poröser Zellulose, die zum Rauchen in Zigarettenhüllen gesteckt oder mit einem Zigarettenpapierblättchen umhüllt werden müssen, konnten daher nicht als Zigaretten im Sinne dieser Bestimmung, wohl aber zumindest als „Rauchtabak“ angesehen werden, weil diese Tabakrollen sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eigneten¹¹. Dieses Urteil stützt daher die Ansicht, dass der Begriff „Rauchtabak“ nicht auf Fertigerzeugnisse beschränkt ist.

36. Einen ähnlichen Ansatz verfolgt offenbar Art. 3 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2011/64. Diese Bestimmung bezieht sich auf Tabakstränge, die durch „einen einfachen nichtindustriellen Vorgang“ in eine Zigarettenpapierhülle geschoben oder mit einem Zigarettenpapierblättchen umhüllt werden. Die Wendung „durch einen einfachen nichtindustriellen Vorgang“ dürfte die gleiche Vorstellung vermitteln, wie sie der Wendung „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“ zugrunde liegt. Schließlich dürfte der Hauptunterschied zwischen Zigaretten im Sinne von

10 — Urteil vom 8. September 2016, Schenker (C-409/14, EU:C:2016:643, Rn. 89 und 90, vgl. Rn. 79). Hinzufügen möchte ich, dass zwar sowohl ordentlicher Rauchtabak als auch Rauchtabakabfälle Formen von „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2011/64 sind, für Tabakabfälle jedoch nach dem vorgenannten Urteil eine andere zolltarifliche Einreihung gilt als für Rauchtabak.

11 — Urteil vom 24. September 1998, Brinkmann (C-319/96, EU:C:1998:429, Rn. 18 und 20), zur Auslegung der entsprechenden Bestimmungen der Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 der Zweiten Richtlinie 79/32/EWG des Rates vom 18. Dezember 1978 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. 1979, L 10, S. 8).

Art. 3 Abs. 1 Buchst. b und c und ordentlichem Rauchtabak im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie die Aufmachung des in Rede stehenden Tabaks sein (d. h. einerseits Tabak in Rollenform und andererseits Tabak in geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Form)¹².

37. Daher kann sich der Gerichtshof möglicherweise von der Rechtsprechung leiten lassen, die zu dem jetzigen Art. 3 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2011/64 betreffend den „einfachen nichtindustriellen Vorgang“ ergangen ist. Im Urteil *Kommission/Deutschland* hat der Gerichtshof entschieden, dass das Einführen von Feinschnitttabaksträngen, die einzeln in einer an beiden Enden offenen Aluminiumfolienhülle mit dem passenden Maß verpackt sind, in eine Zigarettenpapierhülle mit Filterspitze, woraufhin die Verpackung mit Hilfe eines kugelschreibergroßen Geräts entfernt wird und der Tabak in der Hülle bleibt, einen „einfachen nichtindustriellen Vorgang“ darstellt. Diese Tabakstränge sind daher als Zigaretten im Sinne des jetzigen Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 und nicht als Feinschnitttabak zum Drehen von Zigaretten – oder umgangssprachlicher als Drehtabak – im Sinne des jetzigen Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. ii dieser Richtlinie anzusehen¹³. Generalanwalt Jacobs hat einen „einfachen nichtindustriellen Vorgang“ als „praktisch jeden Vorgang, bei dem ein Raucher seine Zigarette aus vorgefertigten Bestandteilen selbst herstellt“, umschrieben und hinzugefügt: „Könnte der Vorgang nicht mit ein bisschen Übung relativ leicht und mit einem geringen Maß an Geschicklichkeit vom durchschnittlichen Raucher erledigt werden, um eine Zigarette von zufrieden stellender Qualität herzustellen, gäbe es wohl kaum einen Markt für diese Bestandteile.“¹⁴

38. Die vorliegende Rechtssache ist zugestandenermaßen nicht auf Fälle beschränkt, in denen es um einen Vorgang geht, bei dem ein Raucher seine Zigarette aus Bestandteilen selbst herstellt, für die der Herstellungsvorgang im herkömmlichen Sinne abgeschlossen ist. Treffender könnte dementsprechend ein Vergleich zu Drehtabak sein, der anderen in Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2011/64 aufgeführten Art von „Rauchtabak“. Bei der Verwendung von Drehtabak muss der Raucher losen Tabak geschickt auf ein dünnes Papierblättchen aufbringen und ihn in eine dünne zylindrische Form drehen bzw. damit umhüllen. Der Raucher kann vor dem Umhüllen auch eine Zigarettenfilterspitze an einem Ende des Papiers platzieren. Auch wenn das zunächst schwierig erscheinen mag, ist es doch allen Rauchern zugänglich, und der durchschnittliche Raucher wird sich mit etwas Übung die notwendige Fertigkeit aneignen.

39. Die vorstehenden Ausführungen sind auf die Wendung „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen [ge]eignet“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 übertragbar. Aufgrund dessen komme ich zu der Ansicht, dass „Rauchtabak“ im Sinne dieser Bestimmung im Allgemeinen Tabak ist, der nicht in eine der sonstigen in dieser Richtlinie genannten Kategorien fällt und verbrauchsfertig ist oder mit nicht industriellen Mitteln unschwer verbrauchsfertig gemacht werden kann. Ob dies der Fall ist, ist aus einer funktionalen Perspektive zu betrachten. Insoweit stellt es keine industrielle Bearbeitung dar, wenn Raucher, ohne hierzu notwendigerweise über vorherige Fähigkeiten zu verfügen, zum eigenen Verbrauch geschnittenen oder anders zerkleinerten, gesponnenen oder in Platten gepressten Tabak in ein rauchfertiges Erzeugnis umwandeln.

40. Umgekehrt sind meiner Ansicht nach Tabaksamen, Tabakpflanzen und frisch geschnittene Tabakblätter, für die der Trocknungs- und Fermentierungsprozess noch nicht begonnen hat, nicht als „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 und infolgedessen auch nicht als „Tabakwaren“ im Sinne von Art. 2 der Richtlinie anzusehen.

12 — Ebenso sind Rauchtabakabfälle, die nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 der Verbrauchsteuer unterliegen, Überreste von Tabakblättern und bei der Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung von Tabakwaren anfallende Nebenerzeugnisse, die zum Einzelverkauf aufgemacht und zudem zum Rauchen geeignet sind.

13 — Vgl. Urteil vom 10. November 2005, *Kommission/Deutschland* (C-197/04, EU:C:2005:672, Rn. 31 und 32), u. a. zu Art. 4 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. 1995, L 291, S. 40).

14 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache *Kommission/Deutschland* (C-197/04, EU:C:2005:476, Nr. 25). Diesen Ansatz hat der Gerichtshof bestätigt, vgl. Urteil vom 10. November 2005, *Kommission/Deutschland* (C-197/04, EU:C:2005:672, Rn. 31).

41. Hinzufügen möchte ich, dass die oben in Nr. 39 genannte Auslegung diejenige ist, die den oben in den Nrn. 29 und 30 genannten Zielen der Richtlinie 2011/64, nämlich einem unverfälschten Wettbewerb und einem hohen Gesundheitsschutzniveau, am besten entspricht.

42. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der Grenzen seiner Zuständigkeit in Vorabentscheidungsverfahren muss der Gerichtshof dazu Stellung nehmen, ob Tabakwaren der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art einer industriellen Bearbeitung bedürfen, um zum Rauchen geeignet zu sein.

43. Insoweit nimmt das Vorabentscheidungsersuchen Bezug auf einen zolltechnischen Prüfbericht, der zu dem Schluss kam, dass die in Rede stehenden Waren ohne weitere Bearbeitung nicht geraucht, also weder zu einer Zigarette gerollt noch in eine Zigarettenhülse geschoben werden könnten. Diesem Bericht zufolge könnten die in Rede stehenden Waren jedoch nach dem Schneiden bzw. Zerkleinern verwendet werden, um eine Zigarette zu drehen oder in eine Zigarettenhülse geschoben zu werden. Sie würden dann geraucht. Das vorlegende Gericht ergänzt, dass die Geschäfte, die die in Rede stehenden Waren verkaufen, Kunden die Möglichkeit anbieten, die Tabakblätter mit einem auf dem Ladentisch aufgestellten Schneidgerät zu bearbeiten. Hinzufügen möchte ich, dass mir auch bekannt ist, dass solche Geräte ohne Weiteres im Einzelhandel erhältlich sind.

44. Diese Darstellung verdeutlicht, dass die in Rede stehenden Waren in der Tat in gewissem Umfang einer weiteren Behandlung bedürfen, offenbar aber nicht einer solchen, die nicht von einem durchschnittlichen Raucher vorgenommen werden könnte.

45. Dementsprechend bin ich unter den in der Vorlageentscheidung dargestellten Umständen der Ansicht, dass die in Rede stehenden Waren im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet sind. Diese Waren erfüllen auch, wie oben in den Nrn. 22 bis 31 erläutert, die physischen Merkmale (erste Voraussetzung) von Rauchtabak im Sinne dieses Artikels. Die in Rede stehenden Waren können folglich meines Erachtens als „anderer Rauchtabak“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. ii und infolgedessen als der Verbrauchsteuer unterliegende „Tabakwaren“ angesehen werden¹⁵.

B – Zweite Vorlagefrage

46. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob den Mitgliedstaaten für den Fall, dass die in Rede stehenden Waren nicht als unter die Richtlinie 2011/64 fallende „Tabakwaren“ anzusehen sind, die Erhebung von Steuern auf diese Waren verwehrt ist.

47. Ausgehend von meiner Antwort auf die erste Frage bedarf die zweite Frage möglicherweise keiner Beantwortung durch den Gerichtshof. Aus Gründen der Vollständigkeit nehme ich zur zweiten Frage indes wie folgt Stellung.

48. Wie von der Kommission vorgetragen, würde sich für den Fall, dass der Gerichtshof zu dem Schluss kommen sollte, dass die in Rede stehenden Waren keine „Tabakwaren“ sind, ergeben, dass die in Rede stehenden Waren „andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren“ im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 wären. Für diesen Fall ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 dieser Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten auf diese Waren Steuern erheben können, solange die Erhebung solcher Steuern im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt

¹⁵ — Auch wenn der Gerichtshof in diesem Zusammenhang meines Erachtens nicht dazu Stellung zu nehmen braucht, ob die in Rede stehenden Waren auch als Rauchtabakabfälle im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 angesehen werden könnten, je nachdem, wie die Begriffe „Überreste“ und „Nebenerzeugnisse“ auszulegen sind – ob darunter z. B. getrocknete Tabakblätter fallen könnten, die zur Verwendung als Dünger und/oder zu Dekorationszwecken bestimmt sind –, halte ich dies nicht für ausgeschlossen.

verbundenen Formalitäten nach sich zieht¹⁶. Insbesondere verbietet es Art. 1 Abs. 3 dieser Richtlinie als solcher nicht, dass die Mitgliedstaaten andere als die dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegenden Waren mit einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften belegen, die mit denen identisch sind, die für dieses System gelten¹⁷.

49. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die auf die in Rede stehenden Waren erhobene Steuer im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht. Insoweit enthält die Vorlageentscheidung keine hinreichenden Angaben zu der Verbrauchsteuer und ihrer praktischen Umsetzung. Ich werde mich daher auf einige allgemeine Bemerkungen beschränken, die für das vorlegende Gericht bei der Beurteilung hilfreich sein könnten, ob die auf die in Rede stehenden Waren erhobene Verbrauchsteuer im Licht der Richtlinie 2008/118 rechtmäßig ist.

50. Der Gerichtshof unterscheidet zwischen Formalitäten, die an die Verpflichtung zur Entrichtung einer Verbrauchsteuer anknüpfen, und solchen, die an den Grenzübertritt anknüpfen¹⁸. Das Verbot nach Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 gilt nur für den letzteren Fall. Auch wenn anlässlich eines innerhalb der Union erfolgenden Erwerbs – und deshalb anlässlich eines Grenzübertritts – eine Erklärung abzugeben sein mag, kann diese Formalität durchaus die Entrichtung der Verbrauchsteuer bezwecken, was nach der Richtlinie 2008/118 nicht verboten ist¹⁹. Wenn ferner die Steuer in gleicher Weise für eingeführte wie für inländische Waren gilt, sind Formalitäten, die an die Entrichtung dieser Steuer anknüpfen, nicht mit dem Grenzübertritt verbunden²⁰.

51. Im Ergebnis und nur für den Fall, dass der Gerichtshof meinem Vorschlag zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage nicht folgen sollte, können die Mitgliedstaaten Steuern auf Waren wie die in Rede stehenden erheben, sofern diese Steuern nicht allein mit dem Grenzübertritt verbunden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies insbesondere unter Berücksichtigung der Ausführungen in den vorstehenden Nrn. 48 und 50 der Fall ist.

IV – Ergebnis Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) dahin zu beantworten, dass getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter und/oder Teile davon nach dem ersten Trocknungsprozess und dem anschließenden Feuchthalten mit Glycerin, die durch einfache Bearbeitung mittels Zerkleinerung oder händischen Schneidens geraucht werden können, als „Tabakwaren“ im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren und insbesondere als „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie anzusehen sind.

16 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411, Rn. 44), zu einer ähnlichen Bestimmung in einer Vorgängerregelung der Richtlinie 2008/118.

17 — Urteil vom 12. Februar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, Rn. 34).

18 — Urteil vom 12. Februar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juni 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung), zu einer ähnlichen Bestimmung in einer Vorgängerregelung der Richtlinie 2008/118.

20 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Februar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, Rn. 38).