Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

14 mars 2024*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Régime général d'accise – Directive 2008/118/CE – Article 1er, paragraphe 2 – Taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise – Conditions de prélèvement – Fin spécifique poursuivie par la taxe – Accises applicables aux tabacs manufacturés – Directive 2011/64/UE – Article 14 – Règles de taxation – Respect de ces règles par les taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise – Tabac à chauffer – Réglementation nationale prévoyant pour ce tabac une structure et un taux d'imposition différents de ceux applicables à la catégorie "autres tabacs à fumer" »

Dans l'affaire C-336/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), par décision du 29 avril 2022, parvenue à la Cour le 23 mai 2022, dans la procédure

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

contre

Hauptzollamt Bielefeld,

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme K. Jürimäe, présidente de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la troisième chambre, MM. N. Piçarra (rapporteur), N. Jääskinen et M. Gavalec, juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. D. Dittert, chef d'unité,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 juin 2023,

considérant les observations présentées :

– pour f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, par Mes D. Atanasova et C. Salder, Rechtsanwälte,

– pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller, R. Kanitz et N. Scheffel, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'allemand.

– pour la Commission européenne, par Mme A. C. Becker et M. M. Björkland, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 septembre 2023,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), ainsi que de l'article 14, paragraphe 1, premier alinéa, sous b), paragraphe 2, premier alinéa, sous c), et paragraphe 3, de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (JO 2011, L 176, p. 24).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (ci-après « f6 ») au Hauptzollamt Bielefeld (bureau principal des douanes de Bielefeld, Allemagne) au sujet de la légalité de la taxe additionnelle à l'accise applicable à compter du 1er janvier 2022 au tabac à chauffer fabriqué par cette société.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2008/118

3 Le considérant 4 de la directive 2008/118, abrogée et remplacée par la directive (UE) 2020/262 du Conseil, du 19 décembre 2019, établissant le régime général d'accise (JO 2020, L 58, p. 4), mais applicable ratione temporis au litige au principal, énonçait :

« Les produits soumis à accise peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques. Dans ce cas, toutefois, et afin de ne pas compromettre l'utilité de la réglementation communautaire relative aux impositions indirectes, il convient que les États membres respectent certains éléments essentiels de cette réglementation. »

4 L'article 1er de cette directive disposait :

« 1. La présente directive établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits suivants, ci-après dénommés "produits soumis à accise" :

[...]

c) les tabacs manufacturés relevant [de la directive 2011/64].

2. Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les

règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée [(TVA)] pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations.

[...] »

La directive 2011/64

5 Les considérants 2 et 9 de la directive 2011/64 énoncent :

« (2) Il convient que la législation fiscale de l'Union [européenne] applicable aux produits du tabac assure le bon fonctionnement du marché intérieur et, en même temps, un niveau élevé de protection de la santé [...]

[...]

(9) En ce qui concerne les accises, l'harmonisation des structures doit, en particulier, avoir pour effet que la concurrence des différentes catégories de tabacs manufacturés appartenant à un même groupe ne soit pas faussée par les effets de l'imposition [...] »

6 L'article 1er de cette directive dispose :

« La présente directive fixe les principes généraux de l'harmonisation des structures et des taux de l'accise à laquelle les États membres soumettent les tabacs manufacturés. »

7 L'article 2 de ladite directive est libellé comme suit :

« 1. Aux fins de la présente directive, on entend par tabacs manufacturés :

a) les cigarettes ;

b) les cigares et les cigarillos ;

c) le tabac à fumer :
   i) le tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes ;
   ii) les autres tabacs à fumer.

2. Sont assimilés aux cigarettes et au tabac à fumer, les produits constitués exclusivement ou partiellement de substances autres que le tabac mais répondant aux autres critères de l'article 3 ou de l'article 5, paragraphe 1.

[...] »

8 L'article 5, paragraphe 1, de la même directive prévoit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par tabacs à fumer :

a) le tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure ;

b) les déchets de tabac conditionnés pour la vente au détail, qui ne relèvent pas de l'article 3 et de l'article 4, paragraphe 1, et qui sont susceptibles d'être fumés. [...] »

9 Aux termes de l'article 14 de la directive 2011/64 :

« 1. Les États membres appliquent une accise qui peut être :

a) ad valorem, calculée sur les prix maximaux de vente au détail de chaque produit [...] ; ou

b) spécifique, exprimée en montant par kilogramme ou par nombre de pièces pour les cigares et cigarillos ; ou

c) mixte, comprenant un élément ad valorem et un élément spécifique.

Les États membres peuvent établir un montant minimal d'accise pour les cas où l'accise est ad valorem ou mixte.

2. L'accise globale (spécifique et/ou ad valorem hors TVA), exprimée en pourcentage, en montant par kilogramme ou par nombre de pièces, est au moins égale aux taux ou aux montants minimaux fixés :

a) pour les cigares ou les cigarillos : 5 % du prix de vente au détail, toutes taxes comprises, ou 12 [euros] par 1 000 unités ou par kilogramme ;

b) pour le tabac à fumer fine coupe destiné à rouler les cigarettes : 40 % du prix moyen pondéré de vente au détail du tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes mis à la consommation, ou 40 [euros] par kilogramme ;

c) pour les autres tabacs à fumer : 20 % du prix de vente au détail, toutes taxes comprises, ou 22 [euros] par kilogramme.

[...]

3. Les taux ou montants visés aux paragraphes 1 et 2 sont valables pour tous les produits appartenant au groupe de tabacs manufacturés concerné sans distinction au sein de chaque groupe selon la qualité, la présentation, l'origine des produits, les matières employées, les caractéristiques des entreprises impliquées ou tout autre critère.

[...] »

Le droit allemand

10 L'article 1er du Tabaksteuergesetz (loi relative à la taxe sur le tabac), du 15 juillet 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870), tel que modifié par la loi du 10 août 2021 (BGBl. 2021 I, p. 3411) (ci-après le « TabStG »), dispose :

« (1) Les tabacs manufacturés, le tabac à chauffer et le tabac pour pipe à eau sont soumis à la taxe sur le tabac [qui] constitue une accise au sens de l'Abgabenordnung [(code général des impôts)].

(2) Sont des tabacs manufacturés les :

1. cigares ou les cigarillos [...]

   [...]

2. cigarettes :

   [...]

3. tabacs à fumer (tabac fine coupe ou tabac pour pipe) : tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure.

(2a) Le tabac à chauffer est, au sens de la présente loi, un tabac à fumer sous la forme d'unités composées chacune d'une portion individuelle, destiné à être consommé par l'inhalation d'un aérosol ou d'une fumée produite par un appareil.

[...] »

11 L'article 1a du TabStG, intitulé « Tabac à chauffer, tabac pour pipe à l'eau », prévoit :

« Sauf disposition contraire, les dispositions de la présente loi relatives au tabac à fumer, ainsi que les mesures d'exécution s'y rapportant, sont également applicables au tabac à chauffer et au tabac à pipe à eau. »

12 L'article 2 de cette loi est libellé comme suit :

« (1) La taxe s'élève :

1. pour les cigarettes

[...]

b) pour la période allant du 1er janvier 2022 au 31 décembre 2022, à 10,88 centimes d'euro par pièce et à 19,84 % du prix de vente au détail, le montant devant cependant être au moins de 22,276 centimes d'euro par pièce, déduction faite de la [TVA] sur le prix de vente au détail de la cigarette soumise à l'imposition ;

[...]

4. pour le tabac à pipe

[...]

b) pour la période allant du 1er janvier 2022 au 31 décembre 2022, à 15,66 euros par kilogramme et à 13,13 % du prix de vente au détail, le montant devant cependant être au moins de 24,00 euros par kilogramme ;

5. pour le tabac à chauffer, à la taxe prévue au point 4, majorée d'une taxe supplémentaire correspondant à 80 % du montant de la taxe prévue au point 1, déduction faite du montant de la

taxe prévue au point 4. Aux fins du calcul du montant prévu au point 1, une unité de tabac à fumer sous forme de portion individuelle équivaut à une cigarette ;

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 f6 produit des bâtonnets de tabac à chauffer destinés à être insérés dans un appareil de chauffage fonctionnant avec une batterie. Ces bâtonnets sont enveloppés dans un papier colaminé avec une couche d'aluminium, de sorte qu'ils ne peuvent être ni allumés ni brûlés dans cet appareil. Ils sont chauffés par l'énergie électrique à une température inférieure à leur température de combustion et produisent ainsi un aérosol contenant de la nicotine que les consommateurs peuvent inhaler, comme la fumée de tabac traditionnelle, par un embout buccal.

14 Jusqu'au 31 décembre 2021, les bâtonnets de tabac à chauffer n'étaient taxés en Allemagne qu'au taux de la taxe sur le tabac applicable au tabac à pipe. L'article 2, paragraphe 1, point 5, du TabStG prévoit cependant, à compter du 1er janvier 2022, outre cette accise, une taxe additionnelle frappant le tabac à chauffer. Le montant de cette taxe additionnelle correspond à 80 % du montant de l'accise applicable aux cigarettes, déduction faite du montant de l'accise applicable au tabac à pipe (ci-après la « taxe additionnelle en cause »).

15 f6 a déposé, le 2 décembre 2021, auprès du bureau principal des douanes de Bielefeld une déclaration fiscale dans laquelle elle a estimé le montant qu'elle devrait verser au titre de la taxe applicable au tabac à chauffer, utilisant à cette fin le barème de taxation en vigueur à compter du 1er janvier 2022. Ce montant correspondait, pour 2 181,02 euros, à l'accise applicable en vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 5, première partie, du TabStG et, pour 4 100,44 euros, à la taxe additionnelle en cause, prévue par la seconde partie de cette disposition. f6 a alors saisi le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), qui est la juridiction de renvoi, d'un recours contre cette déclaration fiscale, par lequel elle conteste la légalité de cette taxe additionnelle, au regard notamment de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

16 Au soutien de son recours, f6 fait valoir, en premier lieu, que la taxe additionnelle en cause, à défaut de satisfaire aux conditions prévues à cette disposition, ne constitue pas une « taxe indirecte supplémentaire » autorisée par ladite disposition. En deuxième lieu, une telle taxe méconnaîtrait l'article 14, paragraphe 3, de la directive 2011/64, en traitant différemment le tabac à chauffer par rapport aux autres tabacs à fumer dont il relève. En troisième lieu, la taxe additionnelle en cause enfreindrait les dispositions combinées de l'article 14, paragraphe 1, premier alinéa, sous b), et paragraphe 2, premier alinéa, sous c), de cette directive, en prenant en compte, dans ses modalités de calcul, non seulement le poids du produit, mais aussi le nombre d'unités de celui-ci.

17 Le bureau principal des douanes de Bielefeld soutient que le prélèvement de la taxe additionnelle en cause est compatible avec les dispositions de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118. Cette taxe serait, d'une part, prélevée afin de poursuivre une finalité spécifique, à savoir réduire la consommation de nicotine, nocive pour la santé, en taxant le tabac à chauffer d'une manière analogue aux cigarettes. D'autre part, ladite taxe, en tant qu'accise nationale non harmonisée, n'aurait pas à satisfaire à toutes les exigences posées par l'article 14 de la directive 2011/64.

18 Estimant que le tabac à chauffer doit être qualifié de « tabac à fumer », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), ii), de la directive 2011/64, et qu'il constitue donc, en tant que tabac manufacturé, un « produit soumis à accise », au sens de l'article 1er, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/118, la juridiction de renvoi doute de la compatibilité de la taxe additionnelle en cause avec l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

19 Cette juridiction s'interroge, en substance, sur le point de savoir si cette taxe constitue une « taxe indirecte supplémentaire », au sens de cette dernière disposition, ou si elle doit être considérée comme étant une simple majoration de l'accise applicable au tabac à chauffer, contraire à ladite disposition. Elle fait observer que la taxe additionnelle en cause poursuit une finalité budgétaire, dès lors que les recettes fiscales qu'elle génère sont versées au budget général de l'État fédéral allemand, sans être nécessairement affectées à la protection de la santé. En tout état de cause, la juridiction de renvoi se demande si l'objectif poursuivi par la taxe additionnelle en cause, à savoir, selon elle, la réduction de la consommation de nicotine, nocive pour la santé, suffit pour être qualifié de « finalité spécifique », au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

20 En outre, la juridiction de renvoi se demande si la perception d'une taxe additionnelle sur le tabac à chauffer contrevient à l'article 14, paragraphe 3, de la directive 2011/64 en ce que ce type de tabac à fumer serait, au final, soumis à une imposition plus importante que d'autres types de tabac à fumer, créant ainsi une inégalité de traitement au sein de la catégorie des « autres tabacs à fumer », visée à l'article 14, paragraphe 2, sous c), de cette directive.

21 Elle s'interroge également sur la compatibilité, avec l'article 14, paragraphe 1, premier alinéa, sous b), et paragraphe 2, premier alinéa, sous c), de la directive 2011/64, de la base d'imposition de la taxe additionnelle en cause, en ce que l'un des éléments composant cette base d'imposition est exprimé, en référence aux règles applicables à l'accise sur les cigarettes, en fonction non pas du poids du tabac à chauffer, mais de son nombre d'unités.

22 C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 1er, paragraphe 2, de la directive [2008/118] en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale [...], relative à la perception de la taxe sur le tabac pour le tabac à chauffer, qui prévoit, pour le calcul de [cette] taxe, que, outre le taux de taxation pour le tabac à pipe, est perçue une taxe additionnelle s'élevant à 80 % du montant de la taxe pour les cigarettes moins le montant de la taxe pour le tabac à pipe ?

2) Dans le cas où la taxe additionnelle sur le tabac à chauffer ne serait pas une taxe indirecte supplémentaire prélevée à des fins spécifiques sur des produits soumis à accise, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118[,] convient-il d'interpréter l'article 14, paragraphe 3, de la directive [2011/64] en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale [...] relative à la perception de la taxe sur le tabac pour le tabac à chauffer qui, pour le calcul de [cette] taxe, prévoit que, outre le taux de taxation pour le tabac à pipe, est perçue une taxe additionnelle s'élevant à 80 % du montant de la taxe pour les cigarettes moins le montant de la taxe pour le tabac à pipe ?

3) Dans le cas où la taxe additionnelle sur le tabac à chauffer ne serait pas une taxe indirecte supplémentaire prélevée à des fins spécifiques sur des produits soumis à accise, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118[,] convient-il d'interpréter l'article 14, paragraphe 1, premier alinéa, sous b), et paragraphe 2, premier alinéa, sous c), de la

directive [2011/64] en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale [...] relative à la perception de la taxe sur le tabac pour le tabac à chauffer qui, pour le calcul de [cette] taxe, prévoit que cette dernière doit être déterminée sur la base d'un taux ad valorem ainsi que d'un taux spécifique qui est fonction du poids et du nombre d'unités des bâtonnets de tabac ? »

Sur la demande de réouverture de la phase orale de la procédure

23 Par acte déposé au greffe de la Cour le 10 octobre 2023, à la suite de la présentation des conclusions de M. l'avocat général, f6 a demandé la réouverture de la phase orale de la procédure, en application de l'article 83 du règlement de procédure de la Cour.

24 À l'appui de sa demande, f6 indique, en substance, que les conclusions de l'avocat général contiennent des arguments qui n'ont pas été débattus par les parties. D'une part, l'avocat général se serait écarté du cadre factuel et de l'interprétation du droit national exposés par la juridiction de renvoi. D'autre part, il n'aurait pas pris en considération la jurisprudence de la Cour et proposerait une interprétation contra legem de l'article 14, paragraphe 3, de la directive 2011/64.

25 Il convient de rappeler, d'une part, que le statut de la Cour de justice de l'Union européenne et le règlement de procédure ne prévoient pas la possibilité, pour les intéressés visés à l'article 23 de ce statut, de présenter des observations en réponse aux conclusions présentées par l'avocat général. D'autre part, en vertu de l'article 252, second alinéa, TFUE, l'avocat général présente publiquement, en toute impartialité et en toute indépendance, des conclusions motivées sur les affaires qui, conformément au statut de la Cour de justice de l'Union européenne, requièrent son intervention. La Cour n'est liée ni par ces conclusions ni par la motivation au terme de laquelle l'avocat général parvient à celles-ci. Par conséquent, le désaccord d'une partie intéressée avec les conclusions de l'avocat général, quelles que soient les questions que ce dernier examine dans ses conclusions, ne peut constituer en soi un motif justifiant la réouverture de la procédure orale [arrêt du 6 octobre 2021, W.Ż. (Chambre de contrôle extraordinaire et des affaires publiques de la Cour suprême – Nomination), C-487/19, EU:C:2021:798, points 62 et 63 ainsi que jurisprudence citée].

26 Certes, la Cour peut, à tout moment, l'avocat général entendu, ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 83 de son règlement de procédure, notamment si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée, ou lorsqu'une partie a soumis, après la clôture de cette phase, un fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision de la Cour, ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les intéressés.

27 Toutefois, en l'occurrence, la Cour dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer et f6, dans sa demande de réouverture de la phase orale de la présente affaire, n'a nullement démontré que celle-ci doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'aurait pas été débattu entre les intéressés. En outre, cette demande ne contient aucun fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision que la Cour est appelée à rendre dans cette affaire. Dans ces conditions, la Cour considère, l'avocat général entendu, qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

28 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que la notion de « taxe indirecte supplémentaire prélevée à des fins spécifiques sur un produit soumis à accise » couvre une taxe additionnelle applicable au tabac à chauffer, dont le montant s'élève à 80 % du montant de l'accise applicable aux cigarettes, déduction faite du montant de l'accise applicable à ce tabac à chauffer.

29 À titre liminaire, il importe de déterminer si le tabac à chauffer entre dans le champ d'application de la directive 2008/118 en tant que « produit soumis à accise », au sens de l'article 1er, paragraphe 1, de cette directive, et, plus particulièrement, s'il fait partie, conformément au point c) de cette disposition, des « tabacs manufacturés relevant [de la directive 2011/64] », cette dernière ne faisant pas mention du tabac à chauffer.

30 L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2011/64 qualifie de « tabacs manufacturés » les cigarettes, les cigares et les cigarillos ainsi que le tabac à fumer. Figurent dans cette dernière catégorie, d'une part, le tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes et, d'autre part, une catégorie résiduelle d'« autres tabacs à fumer ». Le paragraphe 2 de cet article 2 assimile aux cigarettes et au tabac à fumer les produits constitués exclusivement ou partiellement de substances autres que le tabac, mais répondant aux autres critères prévus notamment à l'article 5 paragraphe 1, de ladite directive.

31 L'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 définit le « tabac à fumer » comme celui qui doit être coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, et qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure, ces deux conditions étant cumulatives (arrêts du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 25, et du 16 septembre 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, point 36). L'article 5, paragraphe 1, sous b), de cette directive dispose que le tabac à fumer peut également être composé de « déchets de tabac conditionnés pour la vente au détail » autres que ceux relevant de la définition des cigarettes, visée à l'article 3 de ladite directive, et de celle des cigares et des cigarillos, visée à l'article 4, paragraphe 1, de la même directive, ces déchets devant en outre être susceptibles d'être fumés.

32 S'agissant de la première condition figurant dans chacune des dispositions visées au point précédent du présent arrêt, il ressort de la décision de renvoi que le tabac à chauffer en cause au principal est constitué de tabac comprimé, fabriqué à partir de poussière de tabac. Dès lors, le tabac à chauffer apparaît constitué soit de tabac « coupé » ou « fractionné » d'une autre façon, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, soit de « déchets de tabac conditionnés pour la vente au détail », au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous b), de celle-ci.

33 Quant à la seconde condition figurant dans ces mêmes dispositions, il ressort de la décision de renvoi que le tabac à chauffer en cause au principal génère, lorsqu'il est chauffé par l'énergie électrique, un aérosol inhalé par le consommateur, permettant ainsi de considérer que ce tabac est susceptible d'être fumé, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous b), de la directive 2011/64, ou de l'être sans transformation industrielle ultérieure, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette directive, c'est-à-dire sans transformation selon un processus standardisé de

matières premières en biens matériels (voir, en ce sens, arrêts du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, points 30 à 32, et du 16 septembre 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, point 39).

34 Il résulte de ce qui précède que, sous réserve des vérifications qu'il incombe à la juridiction de renvoi d'effectuer, le tabac à chauffer en cause au principal, dès lors qu'il relève de la notion de « tabac à fumer », au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive 2011/64, est, en tant que tabac manufacturé relevant de cette directive, un produit soumis à accise au sens de l'article 1er, paragraphe 1,de la directive 2008/118. Il peut donc, en cette qualité, être frappé d'une « taxe indirecte supplémentaire prélevée à des fins spécifiques », au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive.

35 Conformément à cette dernière disposition, lue à la lumière du considérant 4 de la directive 2008/118, cette taxe indirecte supplémentaire ne peut être prélevée sur les produits soumis à accise qu'à deux conditions. D'une part, elle doit être prélevée afin de poursuivre des « fins spécifiques » et, d'autre part, elle doit respecter les règles de taxation de l'Union applicables à l'accise ou à la TVA pour la détermination de la base d'imposition ainsi que pour le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.

36 Ces deux conditions, qui visent à éviter les impositions indirectes supplémentaires entravant indûment les échanges, revêtent, ainsi qu'il ressort du libellé même de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, un caractère cumulatif (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2000, Commission/France, C-434/97, EU:C:2000:98, point 26, ainsi que ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, points 21 et 22).

37 S'agissant de la première desdites conditions, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une « fin spécifique », au sens de cette disposition, ne doit pas être purement budgétaire. Cependant, dès lors que toute taxe poursuit nécessairement une finalité budgétaire, cette seule circonstance ne saurait exclure qu'une taxe supplémentaire puisse avoir également une finalité spécifique, au sens de cette disposition, sauf à vider celle-ci de tout effet utile (arrêts du 27 février 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, points 23 et 27, ainsi que du 22 juin 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, points 38 et 39).

38 Ainsi, une taxe supplémentaire frappant des produits soumis à accise, dont les recettes ne font pas l'objet d'une affectation prédéterminée, ne saurait être considérée comme poursuivant une finalité spécifique, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, que si cette taxe est conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans un sens permettant la réalisation de la finalité spécifique invoquée, par exemple en taxant fortement les produits concernés afin de décourager leur consommation (arrêts du 27 février 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, point 32, et du 22 juin 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, point 42).

39 En l'occurrence, il importe de constater que la finalité spécifique indiquée par la juridiction de renvoi, à savoir la protection de la santé, figure aussi parmi les objectifs poursuivis par la directive 2011/64 qui sont mentionnés au considérant 2 de cette directive. Toutefois, la seule circonstance qu'une imposition est destinée, en plus de servir une finalité budgétaire, à assurer un niveau élevé de protection de la santé, objectif général poursuivi également par la directive 2011/64, ne saurait non plus exclure d'emblée l'existence d'une « fin spécifique », au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

40 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a fait observer, en substance, au point 56 de ses conclusions, il peut y avoir, malgré cette identité d'objectifs, une « fin spécifique », au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, lorsque la taxe supplémentaire frappant un produit soumis à accise vise à imposer plus fortement le produit concerné de manière à rapprocher sa taxation finale de celles d'autres produits comparables soumis à accise, dans le but ultime d'en décourager la consommation.

41 Or, il ressort de la décision de renvoi que la taxe additionnelle en cause vise à rapprocher la taxation du tabac à chauffer de celle frappant les cigarettes. Partant, par une adaptation du régime fiscal du tabac à chauffer, cette taxe a pour finalité spécifique de dissuader les consommateurs ayant une dépendance à la nicotine de délaisser les cigarettes au profit du tabac à chauffer en cause au principal, dès lors que ce dernier est également nocif pour la santé.

42 S'agissant de la seconde condition ayant trait au respect, par une taxe additionnelle comme celle en cause au principal, des règles de taxation de l'Union applicables à l'accise ou à la TVA pour la détermination de la base d'imposition ainsi que pour le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, il convient de rappeler que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 ne requiert pas des États membres le respect de l'intégralité de ces règles. Il suffit que les taxes indirectes supplémentaires poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale des règles de l'Union applicables ou bien à l'accise, ou encore à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 24 février 2000, Commission/France, C-434/97, EU:C:2000:98, points 23, 24 et 27, ainsi que du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, point 47).

43 À cet égard, il importe de relever, d'une part, que l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2011/64 autorise le principe d'une « accise mixte » comprenant un élément ad valorem et un élément spécifique, lequel est envisagé au point b) de cet article 14, paragraphe 1, comme pouvant être exprimé en « montant par kilogramme ou par nombre de pièces pour les cigares ou cigarillos ». D'autre part, l'article 14, paragraphe 2, sous c), de cette directive précise que l'accise globale (spécifique et/ou ad valorem hors TVA), exprimée en pourcentage, en montant par kilogramme ou par nombre de pièces, est au moins égale, « pour les autres tabacs à fumer [à] 20 % du prix de vente au détail, toutes taxes comprises, ou [à] 22 [euros] par kilogramme ».

44 Quand bien même il résulterait de ces dispositions que l'accise mixte ne peut combiner un élément ad valorem qu'avec un seul « élément spécifique », la taxe additionnelle en cause n'est pas le résultat de la combinaison d'un élément ad valorem avec deux « éléments spécifiques ». Comme l'a souligné le gouvernement allemand lors de l'audience, elle résulte, au contraire, de la déduction d'un montant calculé sur la base d'unités d'un montant calculé sur la base du poids.

45 Il s'ensuit que la seconde condition imposée par l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 pour qu'une taxe additionnelle comme celle en cause au principal puisse être qualifiée de « taxe indirecte supplémentaire à des fins spécifiques sur les produits soumis à accise » est remplie.

46 Par ailleurs, s'agissant de l'éventuelle distinction qui aurait été instaurée par la taxe additionnelle en cause au sein des produits appartenant au groupe des « autres tabacs à fumer », au sens de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive 2011/64, en méconnaissance de l'article 14, paragraphe 3, de cette directive, il y a lieu de souligner, à l'instar de M. l'avocat général au point 65 de ses conclusions, que les règles posées par cet article 14, paragraphe 3, visent à assurer l'absence de traitement fiscal discriminatoire entre des produits dont les caractéristiques essentielles et le mode de consommation sont, sinon identiques, du moins comparables.

47 Or, ainsi qu'il a été rappelé au point 30 du présent arrêt, la catégorie des tabacs identifiés comme « autres tabacs à fumer » est une catégorie résiduelle, qui ne saurait faire l'objet d'une interprétation restrictive (arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 24). Partant, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 66 de ses conclusions, cette catégorie inclut nécessairement des produits hétérogènes dont les caractéristiques de fabrication et le mode de consommation varient et qui sont plus diversifiés que ceux qui sont compris dans les deux autres catégories, à savoir les « cigarettes » et les « cigares et cigarillos », dans lesquelles les produits sont expressément identifiés. Dans de telles circonstances, l'exigence d'un traitement fiscal identique pour tous les produits appartenant à cette catégorie résiduelle serait elle-même susceptible de créer des discriminations et de fausser la concurrence entre des produits de tabacs appartenant au même groupe, en méconnaissance des objectifs poursuivis par la directive 2011/64, tels que rappelés à son considérant 9.

48 Il résulte des motifs qui précèdent qu'il convient de répondre à la première question préjudicielle que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que la notion de « taxe indirecte supplémentaire prélevée à des fins spécifiques sur un produit soumis à accise » couvre une taxe additionnelle applicable au tabac à chauffer, dont le montant s'élève à 80 % du montant de l'accise applicable aux cigarettes, déduction faite du montant de l'accise applicable à ce tabac à chauffer.

Sur les deuxième et troisième questions

49 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Sur les dépens

50 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

L'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE,

doit être interprété en ce sens que :

la notion de « taxe indirecte supplémentaire prélevée à des fins spécifiques sur un produit soumis à accise » couvre une taxe additionnelle applicable au tabac à chauffer, dont le montant s'élève à 80 % du montant de l'accise applicable aux cigarettes, déduction faite du montant de l'accise applicable à ce tabac à chauffer.

Signatures