



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

6 avril 2017<sup>1</sup>

«Renvoi préjudiciel — Directive 2011/64/UE — Article 2, paragraphe 1, sous c) — Article 5, paragraphe 1, sous a) — Notions de “tabac à fumer”, de “tabac coupé ou fractionné d’une autre façon” et de “transformation industrielle”»

Dans l’affaire C-638/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), par décision du 29 octobre 2015, parvenue à la Cour le 30 novembre 2015, dans la procédure

**Eko-Tabak s. r. o.**

contre

**Generální ředitelství cel,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

avocat général : M. N. Wahl,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 26 octobre 2016,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement tchèque, par MM. T. Müller, M. Smolek et J. Vlácil, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M<sup>me</sup> V. Ester Casas, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement italien, par M<sup>me</sup> G. Palmieri, en qualité d’agent, assistée de M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> F. Tomat et Z. Malůšková, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 15 décembre 2016,

rend le présent

<sup>1</sup> — Langue de procédure : le tchèque.

## Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2 et 5 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 Eko-Tabak s. r. o. au Generální ředitelství cel (direction générale des droits de douane, République tchèque), au sujet de la confiscation de produits considérés comme des tabacs manufacturés soumis à l'accise.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 Les considérants 2, 3, 8 et 9 de la directive 2011/64 énoncent :
    - « (2) Il convient que la législation fiscale de l'Union applicable aux produits du tabac assure le bon fonctionnement du marché intérieur et, en même temps, un niveau élevé de protection de la santé, comme le prévoit l'article 168 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'autant que les produits du tabac peuvent nuire gravement à la santé et que l'Union est partie à la convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé pour la lutte antitabac (CCLAT). Il convient de tenir compte de la situation existant pour chacun des différents types de tabacs manufacturés.
    - (3) L'un des objectifs du traité sur l'Union européenne est de maintenir une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur comportant une saine concurrence. En ce qui concerne le secteur des tabacs manufacturés, la réalisation de ce but présuppose que l'application, au sein des États membres, des impôts frappant la consommation des produits de ce secteur ne fausse pas les conditions de concurrence et n'entrave pas leur libre circulation dans l'Union.
  - [...]
  - (8) En vue de garantir une fiscalité uniforme et équitable, une définition des cigarettes, cigares et cigarillos ainsi que des autres tabacs à fumer devrait être prévue de sorte que, aux fins de l'application des accises, les rouleaux de tabac qui, en raison de leur longueur peuvent être considérés comme deux cigarettes ou plus, soient traités comme tels, qu'un type de cigare ressemblant à de nombreux égards à une cigarette soit traité comme une cigarette, que le tabac à fumer ressemblant à de nombreux égards au tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes soit traité comme du tabac fine coupe et que les déchets de tabac soient clairement définis. [...]
  - (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 et que, par là-même, l'ouverture des marchés nationaux des États membres soit réalisée. »
- 4 L'article 1<sup>er</sup> de cette directive prévoit :

« 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. »

5 L'article 2, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

« 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. »

6 L'article 5 de cette même directive est ainsi libellé :

« 1. 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. Aux fins du présent article, les déchets de tabac sont réputés être des restes de feuilles de tabac et des sous-produits obtenus dans le cadre du traitement du tabac ou de la fabrication de produits du tabac.

2. Est considéré comme tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes, le tabac à fumer pour lequel plus de 25 % en poids des particules de tabac présentent une largeur de coupe inférieure à 1,5 millimètre.

[...] »

#### *Le droit tchèque*

7 L'article 101 du zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (loi n° 353/2003 relative au droit d'accise), dans sa version applicable aux faits du litige au principal (ci-après la « loi sur l'accise »), intitulé « Les tabacs manufacturés soumis à la taxe », dispose :

« 1) Les tabacs manufacturés sont soumis à la taxe.

2) Aux fins de la présente loi, on entend par tabacs manufacturés les cigarettes, les cigares, les cigarillos et les tabacs à fumer.

3) Aux fins de la présente loi, on entend par

[...]

c) tabacs à fumer

- 1. le tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure ;
- 2. les déchets de tabac transformés pour être vendus au consommateur final, qui ne relèvent pas du point a) ou b) et qui sont susceptibles d'être fumés, ou
- 3. le tabac à fumer pour lequel plus de 25 % en poids des particules de tabac présentent une largeur de coupe inférieure à 1,5 millimètre ; il s'agit de tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes.

[...]

6) Aux fins de la présente loi, on entend également par tabacs à fumer les produits qui sont composés en tout ou en partie d'autres substances que le tabac et qui remplissent les autres conditions énoncées au paragraphe 3, sous c), à l'exception des produits visés au paragraphe 8, ou tout produit non mentionné au paragraphe 3, sous c), qui, sans être destiné à être fumé, peut néanmoins l'être et est transformé pour être vendu au consommateur final.

[...] »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

- 8 Par une décision du 14 novembre 2013, réformée le 29 mai 2014, le Celní úřad pro Jihočeský kraj (bureau de douane de la région de la Bohême méridionale, République tchèque) a ordonné la confiscation d'un certain nombre de produits détenus par Eko-Tabak, au motif que ceux-ci constituaient des tabacs à fumer au sens de l'article 101, paragraphe 6, de la loi sur l'accise et, par suite, étaient soumis à l'accise. Il ressort des informations fournies par la juridiction de renvoi que ces produits sont des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont les pétioles ont été partiellement retirés, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui contiennent de la glycérine permettant de maintenir l'humidité et l'élasticité des feuilles dans le but d'éviter qu'elles ne se cassent pendant leur manipulation et qui, sans être destinées à être fumées, sont susceptibles de l'être à la suite d'une transformation élémentaire consistant, par exemple, à les hacher ou à les couper à la main. Ces produits étaient, dans leur ensemble, destinés à la vente au consommateur final.
- 9 Eko-Tabak a formé un recours contre cette décision devant le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de České Budějovice, République tchèque), en faisant valoir que la définition des produits relevant du champ d'application de l'article 101, paragraphe 6, dernier membre de phrase, de la loi sur l'accise élargissait de manière inadmissible la liste des tabacs manufacturés visée dans la directive 2011/64.
- 10 Par une décision du 30 janvier 2015, cette juridiction a rejeté le recours d'Eko-Tabak en considérant que la définition prévue à l'article 101, paragraphe 6, dernier membre de phrase, de la loi sur l'accise n'excède pas les limites de la directive 2011/64, dans la mesure où l'esprit et la finalité de cette dernière visent à soumettre à accise les produits qui, sans être destinés à être fumés, sont néanmoins susceptibles de l'être ainsi qu'à éviter que la législation fiscale ou le droit de l'Union soient contournés.
- 11 Eko-Tabak a introduit un pourvoi contre cette décision devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque). Cette société fait valoir notamment que la directive 2011/64 ne comporte aucune catégorie de tabacs manufacturés correspondant à celle prévue à l'article 101, paragraphe 6, dernier membre de phrase, de la loi sur l'accise et que la condition selon laquelle le produit concerné peut être fumé doit être remplie dès l'instant où ce produit est entreposé dans le magasin en vue d'être vendu. Par ailleurs, il ne suffirait pas qu'un produit du tabac puisse être fumé pour pouvoir être considéré comme étant un tabac manufacturé, au sens de cette directive. En effet, la condition selon laquelle le produit concerné peut être fumé ne serait que l'une des conditions qui doivent être remplies par un produit du tabac pour que celui-ci puisse être qualifié de « tabac à fumer », au sens de ladite directive.
- 12 Alors qu'il ressort de la décision de renvoi que l'article 101 de la loi sur l'accise a pour objet de transposer dans l'ordre juridique tchèque les articles 2 et 5 de la directive 2011/64, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) éprouve des doutes quant à la question de savoir si des produits

tels que ceux en cause au principal constituent des tabacs manufacturés auxquels s'applique cette directive. En cas de réponse négative à cette question, elle cherche à savoir si les articles 2 et 5 de ladite directive s'opposent à ce qu'un État membre soumette à l'accise de tels produits.

- 13 À cet égard, la juridiction de renvoi relève que la Cour ne s'est encore prononcée ni sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), ii), ni sur celle de l'article 5 de la directive 2011/64, s'agissant de la notion de « tabacs à fumer ».
- 14 La juridiction de renvoi considère, par ailleurs, que les tabacs manufacturés, au sens de la directive 2011/64, se caractérisent principalement par le fait qu'ils peuvent être fumés. Cette caractéristique permettrait également de définir les différents groupes ou types de tabacs manufacturés.
- 15 Dans ces conditions, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Peut-on considérer que des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont le pétiole a été partiellement retiré, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui [contiennent] de [la] glycérine et qui sont susceptibles d'être fumées à la suite d'une transformation élémentaire (consistant à les hacher ou à les couper à la main), et/ou leurs parties, constituent des tabacs manufacturés au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), ii), ou de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 ?
- 2) En cas de réponse négative à la première question, l'article 5, lu conjointement avec l'article 2 de la directive 2011/64, s'oppose-il à la réglementation d'un État membre qui soumet à accise sur les tabacs manufacturés également un tabac non mentionné aux articles 2 et 5 de ladite directive, qui, sans être destiné à être fumé, peut néanmoins l'être (il est de nature ou propre à être fumé) et qui est transformé pour être vendu au consommateur final ? »

### Sur les questions préjudicielles

- 16 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 doivent être interprétés en ce sens que des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont le pétiole a été partiellement retiré, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui contiennent de la glycérine et qui sont susceptibles d'être fumées à la suite d'une transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main, relèvent de la notion de « tabac à fumer », au sens de ces dispositions.
- 17 À cet égard, il convient de relever que, ainsi qu'il résulte de son article 1<sup>er</sup>, la directive 2011/64 a pour objet de fixer les principes généraux de l'harmonisation des structures et des taux de l'accise à laquelle les États membres soumettent les tabacs manufacturés. Cette directive relève donc de la législation fiscale de l'Union applicable aux produits du tabac, législation qui, aux termes du considérant 2 de ladite directive, a pour objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et, en même temps, un niveau élevé de protection de la santé.
- 18 Il ressort, en outre, du considérant 3 de la directive 2011/64 que celle-ci vise ainsi à garantir que l'application, au sein des États membres, des impôts frappant la consommation des produits du secteur des tabacs manufacturés ne fausse pas les conditions de concurrence et n'entrave pas la libre circulation de ces produits dans l'Union. En particulier, il est en substance indiqué au considérant 8 de cette directive que les produits ressemblant à de nombreux égards aux produits relevant de ladite directive devraient être traités comme ceux-ci, tandis que le considérant 9 de cette même directive énonce que l'harmonisation des structures des accises doit 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 et que, par là-même, l'ouverture des marchés nationaux des États membres soit réalisée.

- 19 L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2011/64 classe en trois catégories les tabacs manufacturés faisant l'objet de l'harmonisation visée par cette directive, la première concernant les cigarettes, la deuxième, les cigares et les cigarillos, la troisième, le tabac à fumer.
- 20 S'agissant plus particulièrement du tabac à fumer, il ressort du libellé de l'article 2, paragraphe 1, sous c), i) et ii), de ladite directive que cette catégorie se subdivise en deux sous-catégories, intitulées, respectivement, « tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes » et « autres tabacs à fumer ».
- 21 De son côté, l'article 5, paragraphes 1 et 2, de la directive 2011/64 définit les notions, respectivement, de « tabac à fumer » et de « tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes ». Ainsi, la première de ces notions englobe tant le « tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure » que les « déchets de tabac conditionnés pour la vente au détail, qui ne relèvent pas [de la définition de cigarettes ou de celle de cigares ou cigarillos], et qui sont susceptibles d'être fumés ».
- 22 En l'occurrence, il n'est pas contesté que les produits du tabac en cause au principal ne relèvent ni de la notion de « tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), i), et de l'article 5, paragraphe 2, de la directive 2011/64, ni de celle de « déchets de tabac », au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous b), de cette directive.
- 23 Dès lors, afin de déterminer si ces produits relèvent de la sous-catégorie « autres tabacs à fumer », visée à l'article 2, paragraphe 1, sous c), ii), de la directive 2011/64, il convient d'examiner s'ils constituent du « tabac à fumer », au regard de la définition figurant à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette directive.
- 24 Compte tenu des objectifs de ladite directive rappelés aux points 17 et 18 du présent arrêt, la notion de « tabac à fumer » ne saurait faire l'objet d'une interprétation restrictive.
- 25 Il ressort du libellé de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette même directive que celui-ci exige le respect de deux conditions cumulatives, à savoir, d'une part, que le tabac soit coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques et, d'autre part, qu'il soit susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure.
- 26 S'agissant de la première condition, il ne ressort pas de la décision de renvoi que le tabac en cause au principal serait filé ou pressé en plaques.
- 27 Il convient, dès lors, de déterminer si celui-ci peut être considéré comme étant coupé ou fractionné d'une autre façon, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.
- 28 À cet égard, en l'absence de définition des termes « coupé » et « fractionné » dans cette directive, il y a lieu de se reporter, pour en déterminer la portée, au sens général et communément admis de ceux-ci (voir, en ce sens, arrêt du 16 juillet 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, point 46 ainsi que jurisprudence citée). Or, ces termes, dont le sens habituel est particulièrement large, désignent, notamment, s'agissant du premier, le résultat de l'opération consistant à enlever une partie ou un morceau de quelque chose avec un instrument tranchant et, pour ce qui est du second, le résultat de l'opération consistant à démembrer ou diviser quelque chose.

- 29 Par conséquent, dans la mesure où les produits en cause au principal consistent, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, en des feuilles de tabac dont le pétiole a été partiellement retiré, ces produits doivent être considérés comme étant du tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.
- 30 S'agissant de la notion de « transformation industrielle », employée audit article 5, paragraphe 1, sous a), cette notion vise communément la transformation, habituellement à grande échelle, selon un processus standardisé, de matières premières en biens matériels.
- 31 Il résulte de la jurisprudence de la Cour, en substance, que ne constituent pas des « transformations industrielles » des manipulations aisées visant à rendre un produit du tabac non fini susceptible d'être fumé, telles que celle consistant simplement à insérer un rouleau de tabac dans un tube à cigarette (voir, par analogie, arrêts du 24 septembre 1998, Brinkmann, C-319/96, EU:C:1998:429, points 18 et 20, ainsi que du 10 novembre 2005, Commission/Allemagne, C-197/04, EU:C:2005:672, points 31 et 32).
- 32 Dans ces conditions, doit être considéré comme susceptible d'être fumé sans « transformation industrielle » ultérieure, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, le tabac manufacturé qui est prêt ou peut aisément être rendu prêt, par des moyens non industriels, à être fumé.
- 33 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, les produits en cause au principal ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, contiennent de la glycérine et sont susceptibles d'être fumés à la suite d'une transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main. Sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, il apparaît ainsi que ces produits satisfont également à la seconde condition visée au point 25 du présent arrêt et, partant, relèvent de la notion de « tabac à fumer », telle que définie à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.
- 34 Dans ces conditions, ne constituant pas du tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), i), de cette directive, de tels produits doivent alors être considérés comme relevant de la notion d'« autres tabacs à fumer », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), ii), de ladite directive.
- 35 Au regard de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 doivent être interprétés en ce sens que des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont le pétiole a été partiellement retiré, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui contiennent de la glycérine et qui sont susceptibles d'être fumées à la suite d'une transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main, relèvent de la notion de « tabac à fumer », au sens de ces dispositions.
- 36 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

### **Sur les dépens**

- 37 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 (sixième chambre) dit pour droit :

**L'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, doivent être interprétés en ce sens que des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont le pétiole a été partiellement retiré, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui contiennent de la glycérine et qui sont susceptibles d'être fumées à la suite d'une transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main, relèvent de la notion de « tabac à fumer », au sens de ces dispositions.**

Signatures