



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 28 septembrie 2023¹

Cauza C-336/22

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG
împotriva
Hauptzollamt Bielefeld

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2008/118/CE – Regimul general al accizelor – Articolul 1 – Directiva 2011/64/UE – Structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat – Articolul 14 – Impozitarea tutunului – Tutun încălzit – Reglementare națională care prevede pentru tutunul încălzit o structură și o cotă de impozitare diferite de cele aplicabile celorlalte tipuri de tutun de fumat”

I. Introducere

1. Prezenta trimitere preliminară invită Curtea să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unei taxe suplimentare pe produse noi din tutun cu dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la accize.
2. Cererea de decizie preliminară privește, mai precis, interpretarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE², precum și a articolului 14 alineatul (1) primul paragraf litera (b), alineatul (2) primul paragraf litera (c) și alineatul (3) din Directiva 2011/64/UE³.
3. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (denumită în continuare „reclamanta”), pe de o parte, și Hauptzollamt Bielefeld (Oficiul Vamal Principal din Bielefeld, Germania) (denumit în continuare „pârâtul”), pe de altă parte, în legătură cu decizia acestuia din urmă de a supune reclamanta, pe lângă acciza pe tutunul de fumat, unei taxe suplimentare pe rulouri de tutun pentru încălzit pe care aceasta le produce (denumită în continuare „taxa în litigiu”).

¹ Limba originală: franceza.

² Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

³ Directiva Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO 2011, L 176, p. 24).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 2008/118

4. Potrivit considerentului (4) al Directivei 2008/118, „[p]rodusele accizabile pot face obiectul altor impozite indirecte pentru scopuri specifice. Cu toate acestea, în astfel de cazuri, pentru a nu se periclita efectul util al normelor comunitare privind impozitele indirecte, statele membre ar trebui să respecte anumite elemente esențiale ale normelor în cauză”.

5. Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [asupra] consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

[...]

(c) tutunul prelucrat reglementat de [Directiva 2011/64].

(2) Statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele comunitare de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată [(TVA)] în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.

(3) Statele membre pot percepe taxe asupra:

(a) altor produse decât produsele accizabile;

[...]”

2. Directiva 2011/64

6. Considerentele (2), (4), (8) și (9) ale Directivei 2011/64 au următorul cuprins:

„(2) Este necesar ca legislația fiscală a Uniunii referitoare la produsele din tutun să asigure funcționarea corectă a pieței interne și, în același timp, un nivel ridicat de protecție a sănătății
[...]

[...]

(4) Diferitele tipuri de tutun prelucrat, care se disting prin caracteristici și mod de utilizare, ar trebui definite.

[...]

- (8) În interesul taxării corecte și uniforme, o definiție a țigaretelor, a trabucurilor și a țigărilor de foi, precum și a altor tipuri de tutun pentru fumat ar trebui prevăzută astfel încât rulourile de tutun care, în funcție de lungime, pot fi considerate a reprezenta două țigaretete sau mai mult să fie tratate drept două țigaretete sau mai mult în scopul stabilirii nivelului accizelor; un tip de trabuc asemănător în multe aspecte unei țigaretete să fie tratat drept țigaretă în scopul stabilirii nivelului accizelor; tutunul de fumat, asemănător în multe aspecte tutunului tăiat fin destinat rulării în țigaretete, să fie tratat drept tutun tăiat fin în scopul stabilirii nivelului accizelor; iar deșeurile de tutun să fie definite în mod clar [...]
- (9) În ceea ce privește accizele, armonizarea structurilor trebuie să conducă în special la concurență loială între diferitele categorii de tutun prelucrat care aparțin aceleiași grupe și care să nu fie denaturată de efectele induse de impozitare [...]"

7. Articolul 1 din această directivă prevede:

„Prezenta directivă stabilește principiile generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre.”

8. Articolul 2 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentei directive, tutun prelucrat înseamnă:

- (a) țigaretete;
- (b) trabucuri și țigări de foi;
- (c) tutun de fumat:
 - (i) tutun tăiat fin destinat rulării în țigaretete;
 - (ii) alte tipuri de tutun de fumat.

(2) Sunt considerate țigaretete sau tutun de fumat produsele care constau total sau parțial în alte substanțe decât tutunul, dar care îndeplinesc, pe de altă parte, criteriile stabilite în articolul 3 sau în articolul 5 alineatul (1).

[...]"

9. Articolul 3 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, țigaretete înseamnă:

- (a) rulouri de tutun care pot fi fumate ca atare și care nu sunt trabucuri sau țigări de foi [...];
- (b) rulouri de tutun care, prin simpla mânăuire neindustrială, se introduc în tuburi de hârtie de țigaretete;

[...]"

10. Articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2011/64 prevede:

„În sensul prezentei directive, tutun de fumat înseamnă:

- (a) tutunul care a fost tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri, care poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară;
- (b) deșeuri de tutun destinate vânzării cu amănuntul care nu intră sub incidența articolului 3 și a articolului 4 alineatul (1) și care pot fi fumate [...]”

11. Articolul 13 din această directivă prevede:

„Următoarele grupe de tutun prelucrat produs în Uniune și importat din țări terțe trebuie supuse, în fiecare stat membru, unei accize minime în conformitate cu articolul 14:

- (a) trabucuri și țigări de foi;
- (b) tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete;
- (c) alte tipuri de tutun pentru fumat.”

12. Articolul 14 din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre aplică o acciză care poate fi:

- (a) fie o acciză *ad valorem* calculată pe baza prețului maxim de vânzare cu amănuntul al fiecărui produs [...];
- (b) fie o acciză specifică, exprimată ca sumă pe kilogram sau pentru un anumit număr de bucăți, în cazul trabucurilor și țigărilor de foi;
- (c) fie o combinație a celor două, compusă dintr-un element *ad valorem* și un element specific.

În cazurile în care acciza este fie *ad valorem*, fie combinată, statele membre pot stabili o sumă minimă pentru acciză.

(2) Acciza globală (acciza specifică și/sau acciza *ad valorem* exclusiv TVA), exprimată ca procent, ca sumă pe kilogram sau pentru un anumit număr de bucăți, va fi cel puțin echivalentă cu ratele sau sumele minime prevăzute pentru:

- (a) trabucuri sau țigări de foi: 5 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau 12 [euro] pentru 1 000 de bucăți sau pe kilogram;
- (b) tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete: 40 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau 40 [de euro] pe kilogram;
- (c) alte tutunuri de fumat: 20 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau 22 [de euro] pe kilogram.

[...]

(3) Taxele sau cantitățile menționate în alineatele (1) și (2) se aplică tuturor produselor care aparțin grupei de tutunuri prelucrate în cauză, fără deosebire în cadrul fiecărei grupe în ceea ce privește calitatea, prezentarea, originea produselor, materialele folosite, caracteristicile firmelor implicate sau orice alt criteriu.

[...]”

B. Dreptul german

13. Tabaksteuergesetz (Legea privind impozitarea tutunului) din 15 iulie 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870), astfel cum a fost modificată prin Legea din 10 august 2021 (BGBl. 2021 I, p. 3411) (denumită în continuare „TabStG”), prevede la articolul 1:

„(1) Tutunul prelucrat, tutunul pentru încălzit și tutunul pentru narghilea sunt supuse taxei pe tutun [care] constituie o acciză în sensul Abgabenordnung [(Codul fiscal)].

(2) Tutunul prelucrat cuprinde:

1. trabucuri sau țigări de foi [...]

2. țigarete [...]

3. tutun de fumat (tutun tăiat fin sau tutun pentru pipă): tutun care a fost tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri, care poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară.

(2a) Tutunul pentru încălzit este, în sensul prezentei legi, tutunul de fumat porționat individual, destinat consumului prin inhalarea unui aerosol sau a unui fum produs de un dispozitiv.

[...]”

14. Articolul 1a din TabStG, intitulat „Tutun pentru încălzit, tutun pentru narghilea”, prevede că, „[c]u excepția cazului în care se prevede altfel, dispozițiile prezentei legi referitoare la tutunul de fumat, precum și măsurile de punere în aplicare aferente se aplică de asemenea tutunului pentru încălzit și tutunului pentru narghilea.”

15. Articolul 2 din această lege prevede:

„(1) Cuantumul taxei este de:

1. pentru țigarete

[...]

b) pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2022 și 31 decembrie 2022, 10,88 eurocenți pe bucată și 19,84 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cuantumul trebuind să fie totuși mai mare sau egal cu 22,276 eurocenți pe bucată, scăzându-se impozitul pe cifra de afaceri din prețul de vânzare cu amănuntul al țigaretii supuse impozitării;

[...]

4. pentru tutunul de pipă

[...]

b) pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2022 și 31 decembrie 2022, 15,66 euro pe kilogram și 13,13 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cuantumul trebuind să fie totuși mai mare sau egal cu 24,00 de euro pe kilogram;

5. pentru tutunul pentru încălzit, cuantumul impozitului prevăzut la punctul 4, majorat cu o taxă suplimentară al cărei cuantum corespunde cu 80 % din cuantumul taxei prevăzute la punctul 1, din care se scade cuantumul taxei prevăzute la punctul 4. Pentru calculul cuantumului prevăzut la punctul 1, tutunul de fumat porționat individual este echivalent cu o țigaretă;

[...]”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

16. Reclamanta produce rulouri de tutun pentru încălzit, învelite într-o hârtie colaminată cu un strat de aluminiu, destinate să fie inserate într-un dispozitiv de încălzire care funcționează cu o baterie, în care sunt încălzite la o temperatură inferioară celei de ardere a acestora. Rezultă un aerosol care conține nicotină, pe care consumatorii îl pot inhala printr-un muștiuc.

17. În temeiul reglementării naționale în vigoare până la 31 decembrie 2021, cuantumul impozitului datorat pentru tutunul încălzit era determinat pe baza calculului aplicabil tutunului de pipă. Totuși, legiuitorul german a prevăzut că, începând cu 1 ianuarie 2022, acest cuantum va fi majorat cu o sumă pe care o califică în mod expres drept „impozit suplimentar” (denumită în continuare „taxa suplimentară”). Astfel, potrivit reglementării naționale în vigoare de la această dată, impozitul datorat pentru tutunul încălzit este compus dintr-un cuantum determinat pe baza calculului aplicabil tutunului de pipă și din impozitul suplimentar menționat. Acesta corespunde cu 80 % din cuantumul obținut prin aplicarea în cazul rulourilor de tutun în discuție a cotei de impozitare prevăzute pentru țigarette, scăzându-se cuantumul determinat pe baza calculului aplicabil tutunului de pipă.

18. În acest context, reclamanta a sesizat Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), instanța de trimitere, cu o acțiune prin care contestă legalitatea, în raport cu Directiva 2008/118, a taxei suplimentare care se aplică, începând cu 1 ianuarie 2022, rulourilor de tutun pentru încălzit.

19. Prin acțiunea formulată în cauza principală, reclamanta susține că:

- perceperea taxei suplimentare pe tutunul pentru încălzit este contrară articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, întrucât această taxă constituie o acciză neautorizată;
- de asemenea, taxa suplimentară menționată nu este aplicată în anumite scopuri, deoarece veniturile provenite din aceasta nu sunt utilizate pentru a acoperi cheltuieli legate de protecția sănătății;

– perceperea unei astfel de taxe suplimentare este contrară articolului 14 alineatul (3) din Directiva 2011/64, întrucât tutunul prelucrat nu poate fi tratat diferit în cadrul grupei altor tipuri de tutun pentru fumat.

20. În ceea ce îl privește, pârâtul s-a opus acțiunii, arătând că:

- taxa suplimentară pe tutunul pentru încălzit constituie o acciză națională nearmonizată, a cărei percepere nu este contrară articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118;
- perceperea acestei taxe suplimentare urmărește obiectivul specific de reducere a consumului de nicotină nocivă pentru sănătate, prin taxarea tutunului pentru încălzit în mod similar cu taxarea țigaretelor. Scopul stimulativ al acestei taxe suplimentare este suficient pentru a constitui un anumit scop în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118;
- dat fiind că taxa suplimentară în discuție în litigiul principal nu este o taxă armonizată, aceasta nu trebuie, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, să îndeplinească cerințele articolului 14 din Directiva 2011/64.

21. În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curtii următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 1 alineatul (2) din [Directiva 2008/118] trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale a unui stat membru privind perceperea taxei pe tutun pentru tutunul pentru încălzit care prevede, în ceea ce privește calculul taxei, că, în plus față de o cotă de impozitare aplicabilă tutunului de pipă, se percepe o taxă suplimentară care se ridică la 80 % din cuantumul taxei pe țigaretă minus cuantumul taxei pe tutunul de pipă?
- 2) În cazul în care taxa suplimentară pe tutunul pentru încălzit nu constituie o taxă indirectă suplimentară, aplicată, în anumite scopuri, produselor accizabile, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 [...], articolul 14 alineatul (3) din [Directiva 2011/64] trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale [...] privind perceperea taxei pe tutun pentru tutunul pentru încălzit care prevede, în ceea ce privește calculul taxei, că, în plus față de o cotă de impozitare aplicabilă tutunului de pipă, se percepe o taxă suplimentară care se ridică la 80 % din cuantumul taxei pe țigaretă minus cuantumul taxei pe tutunul de pipă?
- 3) În cazul în care taxa suplimentară pe tutunul pentru încălzit nu constituie o taxă indirectă suplimentară, aplicată, în anumite scopuri, produselor accizabile, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 [...], articolul 14 alineatul (1) primul paragraf litera (b) și alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva [2011/64] trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale [...] privind perceperea taxei pe tutunul pentru încălzit care prevede, în ceea ce privește calculul taxei, că aceasta se determină pe baza unei cote de impozitare *ad valorem*, precum și a unei cote de impozitare specifice, definite în funcție de greutatea și de numărul de bucăți al rulourilor de tutun?”

22. Reclamanta, guvernul german, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceste părți au prezentat de asemenea observații orale în ședința de audiere a pledoariilor care a avut loc la 15 iunie 2023.

IV. Analiză

A. Cu privire la prima întrebare preliminară

23. Prima întrebare preliminară adresată de instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 permite unui stat membru să aplice unor produse precum rulourile de tutun pentru încălzit în discuție în litigiul principal, pe lângă acciza pe tutunul de pipă aplicabilă în continuare, o taxă suplimentară care se ridică la 80 % din cuantumul taxei pe țigarete minus cuantumul taxei pe tutunul de pipă.

24. Această întrebare se împarte în realitate în două subîntrebări, care trebuie distinse cu atenție.

25. Astfel, rezultă că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere urmărește să afle în esență, într-o primă etapă, dacă această taxă suplimentară trebuie calificată drept „acciză”, în sensul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2008/118, sau drept „taxă indirectă suplimentară”, în sensul alineatului (2) al acestui articol.

26. În ipoteza în care impozitul în cauză ar fi calificat drept „taxă indirectă suplimentară”, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, și ar intra, prin urmare, sub incidența acestei dispoziții, instanța de trimitere urmărește să afle, într-o a doua etapă, dacă această taxă respectă cerințele impuse de dispoziția menționată, astfel încât să fie admisibilă în raport cu dreptul Uniunii.

27. Cu titlu introductiv, din moment ce articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 reglementează condițiile potrivit cărora statele membre pot aplica „produselor accizabile” taxe indirecte suplimentare, trebuie să ne asigurăm că tutunul pentru încălzit intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

1. Cu privire la domeniul de aplicare al Directivei 2011/64

28. Trebuie să se constate, într-o primă etapă, că Directiva 2011/64 nu vizează în mod expres produse precum cele pe care le produce reclamanta. Mai precis, pe lângă faptul că această directivă nu definește termenul „tutun pentru încălzit”, acest produs nu aparține niciuneia dintre categoriile distincte de tutun care sunt identificate în mod expres în cadrul articolului 2 alineatul (1) din această directivă. Astfel cum reiese din diferitele rapoarte referitoare la Directiva 2011/64 emise de Comisie și de Consiliu, o serie de „noi” produse din tutun, inclusiv cel în discuție în prezenta cauză, nu existau la momentul adoptării acestei directive și au apărut pe piață după intrarea în vigoare a acesteia⁴. Pe de altă parte, spre deosebire de alte domenii ale dreptului

⁴ A se vedea în această privință Raportul de evaluare din 10 februarie 2020 al Directivei 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat, SWD(2020) 33 final, p. 15, precum și Concluziile Consiliului privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat, documentul nr. 8483/20 din 2 iunie 2020.

Uniunii, precum Nomenclatura combinată care este determinantă pentru clasificarea tarifară în dreptul vamal și care a fost adaptată între timp pentru a ține seama de apariția acestor noi produse⁵, Directiva 2011/64 a rămas neschimbată în această privință⁶.

29. În pofida constatărilor care precedă, considerăm că este necesar să se includă „tutunul pentru încălzit” în domeniul de aplicare al acestei directive.

30. În primul rând, din însuși textul directivei menționate rezultă că, întrucât a prevăzut o categorie reziduală de „alte tipuri de tutun de fumate”, intenția legiuitorului Uniunii nu era de a restrânge domeniul de aplicare al Directivei 2011/64 în ceea ce privește tutunul prelucrat accizabil, ci de a aplica accize și produselor din tutun existente, destinate a fi fumate, altele decât cele desemnate în mod explicit⁷.

31. Pe de altă parte, interpretarea largă a domeniului de aplicare al acestei directive, prin includerea, ca „alte tipuri de tutun de fumate”, a tuturor produselor din tutun comparabile care se află în concurență cu produsele menționate în mod expres, ar corespunde obiectivelor care urmăresc să garanteze atât funcționarea corectă a pieței interne⁸, cât și un nivel ridicat de protecție a sănătății⁹. Or, trebuie să se observe, în această privință, că Curtea a statuat că noțiunea de „tutun de fumate” menționată la articolul 2 alineatul (1) și la articolul 5 din Directiva 2011/64 nu poate face obiectul unei interpretări restrictive, ținând cont tocmai de obiectivele acestei directive¹⁰.

32. În ceea ce privește, în al doilea rând și mai precis, definiția termenului „tutun de fumate”, astfel cum a statuat Curtea, din modul de redactare a articolului 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64 reiese că acesta impune necesitatea respectării a două condiții cumulative, și anume, pe de o parte, ca tutunul să fie *tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri* și, pe de altă parte, ca acesta să *poată fi fumate fără prelucrare industrială ulterioară*¹¹.

33. Or, pare să reiasă atât din descrierea cuprinsă în decizia de trimitere, cât și din răspunsurile părților în ședință că produsele din tutun în discuție în litigiul principal sunt de natură să îndeplinească aceste două condiții.

⁵ Astfel, în versiunea sa care rezultă din Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2021/1832 al Comisiei din 12 octombrie 2021 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 2021, L 385, p. 1), Nomenclatura combinată face distincție, de la 1 ianuarie 2022, între „tutun pentru fumate” și „produse destinate inhalării fără ardere”. Tutunul pentru încălzit, ca produs care conține tutun destinat inhalării fără ardere clasică, se încadrează în prezent la subpoziția 2404.

⁶ A se vedea de asemenea Directiva 2014/40/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 3 aprilie 2014 privind apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre în ceea ce privește fabricarea, prezentarea și vânzarea produselor din tutun și a produselor conexe și de abrogare a Directivei 2001/37/CE (JO 2014, L 127, p. 1) care stabilește, la rândul său, o distincție între „produse din tutun pentru fumate” și „produse din tutun care nu arde”.

⁷ Acest lucru reiese de asemenea din articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2011/64, care prevede că alte produse care constau total sau parțial în alte substanțe decât tutunul sunt considerate țigarete sau tutun de fumate.

⁸ Astfel, considerentul (9) al Directivei 2011/64 enunță că armonizarea structurilor accizelor trebuie să conducă la concurență loială între diferitele categorii de tutun prelucrat care aparțin aceleiași grupe și care să nu fie denaturată de efectele induse de impozitare și, în consecință, la deschiderea piețelor naționale ale statelor membre. Obiectivul de a asigura o concurență nedaturată este evidențiat și în considerentul (8) al Directivei 2011/64, care enunță în esență că produse similare celor care fac parte dintr-o categorie ar trebui să fie tratate, în ceea ce privește accizele, ca făcând parte din această categorie.

⁹ A se vedea considerentul (2) al Directivei 2011/64 și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punctele 31 și 32).

¹⁰ Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, punctul 24).

¹¹ Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, punctul 25), și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punctul 36).

34. În ceea ce privește prima condiție, reiese în mod clar din decizia de trimitere că rulourile de tutun în discuție în litigiul principal constau în *tutun comprimat, fabricat din praf de tutun*. În ceea ce privește a doua condiție, din această decizie reiese că, chiar dacă tutunul nu este ars, ci doar încălzit, acest proces este comparabil cu acțiunea de a fuma țigarete sau alte produse din tutun, ceea ce ar fi de natură să facă acest produs susceptibil de a fi fumat¹². Or, Curtea a recunoscut deja în această privință că, chiar și în lipsa arderii, un produs care este doar încălzit poate fi considerat tutun de fumat¹³.

35. În al treilea rând, trebuie să se constate că, având în vedere obiectivele urmărite de Directiva 2011/64, amintite la punctul 31 din prezentele concluzii, este necesar să se includă în noțiunea de „tutun de fumat” și, prin urmare, în domeniul de aplicare al acestei directive toate produsele din tutun comparabile, ținând seama de caracteristicile lor, de efectele lor nocive pentru sănătate și de raportul de concurență existent cu alte produse menționate în mod explicit de directiva respectivă. Or, pe baza constatărilor efectuate de instanța de trimitere cu privire la modul său de consum ca substitut al produselor din tutun „convenționale”, tutunul pentru încălzit pare să fie suficient de comparabil cu celelalte produse din tutun menționate de Directiva 2011/64 pentru a putea, în consecință, să fie considerat drept „alt tip de tutun de fumat” în sensul acestei directive.

36. Din elementele care precedă reiese că tutunul pentru încălzit este un tutun prelucrat în sensul articolului 1 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/118 și, prin urmare, intră în domeniul de aplicare al Directivei 2011/64 ca „alt tip de tutun de fumat” [în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) punctul (ii) din Directiva 2011/64].

2. Cu privire la calificarea taxei în litigiu drept taxă „indirectă suplimentară”

37. După ce s-a stabilit că produsul în cauză intră în domeniul de aplicare al Directivei 2008/118, trebuie, într-o a doua etapă, să se examineze dacă taxa în litigiu poate fi considerată o „taxă indirectă suplimentară” în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, astfel cum susțin guvernul german și Comisia, sau dacă este vorba mai degrabă despre o acciză, astfel cum sugerează reclamanta.

38. Trebuie să se constate, cu titlu introductiv, că Directiva 2011/64 nu reglementează în mod armonizat și exhaustiv impozitarea produselor din tutun și prevede în mod expres posibilitatea statelor membre de a aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare¹⁴.

39. Totuși, conform articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, aceste taxe indirecte, distincte de accize, nu pot fi aplicate produselor accizabile decât cu două condiții. Pe de o parte, asemenea taxe trebuie să fie aplicate în *anumite scopuri* și, pe de altă parte, taxele în cauză trebuie să fie conforme cu normele Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, precum și calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei. Aceste două condiții, care urmăresc să împiedice restricționarea neadecvată a comerțului prin aplicarea unor taxe indirecte suplimentare, sunt cumulative, astfel cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118¹⁵.

¹² Instanța de trimitere constată, în această privință, că, atunci când sunt încălzite, produsele fabricate de reclamantă eliberează un aerosol care conține nicotină, care, precum fumul de tutun tradițional, este inhalat de consumator printr-un muștic.

¹³ Hotărârea din 16 septembrie 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punctul 45).

¹⁴ A se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.

¹⁵ Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctele 21 și 22).

a) Cu privire la existența unui „scop specific” nebugetar

40. Reiese din jurisprudența constantă a Curții că un anumit scop în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 este un alt scop decât unul pur bugetar¹⁶. Cu toate acestea, din moment ce orice taxă urmărește în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că o taxă are un obiectiv bugetar nu poate, în sine, fără a lipsi articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 de orice efect util, să fie suficientă pentru a exclude ca aceasta să poată fi considerată ca având și un scop specific în sensul acestei dispoziții¹⁷.

41. Pe de altă parte, deși afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea exercitării de către autoritățile unui stat membru a unor competențe care le sunt atribuite poate constitui un element care trebuie luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific, o asemenea afectare, care ține de o simplă modalitate de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui, în sine, o condiție suficientă, orice stat membru putând decide să impună, indiferent de scopul urmărit, afectarea încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli. În caz contrar, orice scop ar putea fi considerat specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, ceea ce ar priva acciza armonizată instituită prin această directivă de orice efect util și ar fi contrar principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum acest articol 1 alineatul (2) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte¹⁸.

42. Or, în lipsa unui asemenea mecanism de afectare prestabilită a încasărilor, o redevență care se aplică produselor accizabile nu poate să fie considerată ca urmărind un anumit scop, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, decât dacă această redevență este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care permite realizarea scopului specific invocat, de exemplu prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora¹⁹ sau prin încurajarea utilizării altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare în raport cu obiectivul urmărit²⁰.

43. Odată aduse aceste clarificări cu privire la jurisprudența Curții, trebuie să se analizeze în continuare măsura fiscală în cauză pentru a stabili dacă aceasta urmărește un „scop specific”²¹.

44. Trebuie să se arate, mai întâi, că din decizia de trimitere reiese că legislația națională în discuție nu prevede niciun mecanism de afectare prestabilită a încasărilor din această taxă suplimentară în scopuri legate de protecția sănătății²².

45. Prin urmare, în lipsa unei astfel de afectări prestabilite, trebuie să se examineze, în continuare, dacă această taxă este concepută astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care permite realizarea scopului specific invocat, în sensul jurisprudenței citate la punctul 42 din prezentele concluzii.

¹⁶ Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 23 și jurisprudența citată).

¹⁷ Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 39 și jurisprudența citată).

¹⁸ Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 40 și jurisprudența citată).

¹⁹ Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 42 și jurisprudența citată).

²⁰ Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), și Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punctele 17-32).

²¹ A se vedea de asemenea punctul 54 din prezentele concluzii.

²² Pe de altă parte, subliniem că această constatare nu este contestată de guvernul german.

46. Trebuie amintit, în această privință, că obiectivul urmărit de legiuitorul german este cel de protecție a sănătății și, mai precis, cel de reducere a consumului de nicotină, prin taxarea tutunului pentru încălzit în mod similar țigaretelor.

47. Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește „scopurile specifice” urmărite de legea germană ca urmare a faptului că obiectivul legat de protecția sănătății vizat de această lege este urmărit și de dispozițiile Directivei 2011/64²³. Reclamanta, la rândul său, susține de asemenea că împrejurarea că obiectivele urmărite de legislația în discuție în litigiul principal corespund cu cele ale accizei exclude astfel posibilitatea ca legea menționată să poată fi interpretată ca urmărind un „scop specific”.

48. Problematika ridicată de instanța de trimitere necesită, în opinia noastră, următoarele observații.

49. Trebuie să se observe, în primul rând, că, deși articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 autorizează statele membre să recurgă la o impozitare indirectă suplimentară în ceea ce privește produsele accizabile, nu este mai puțin adevărat că această dispoziție are un caracter derogatoriu și, prin urmare, trebuie să facă obiectul unei interpretări restrictive. Într-adevăr, noțiunea de „taxe indirecte suplimentare”, în sensul acestei dispoziții, desemnează astfel taxele indirecte percepute pentru consumul produselor enumerate la articolul 1 alineatul (1) din directiva menționată, altele decât „accizele”, în sensul acestei dispoziții, și care sunt percepute în scopuri specifice²⁴. Or, dacă un stat membru ar putea invoca și scopurile urmărite deja de taxa armonizată pe tutun ca „scopuri specifice” în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, dispozițiile armonizate ale acestei directive ar fi golite de sens. Pe de altă parte, o astfel de interpretare ar compromite eforturile de armonizare a regimului accizelor și ar da naștere unei accize suplimentare, ceea ce ar fi contrar însuși scopului directivei menționate, care constă în eliminarea barierelor rămase în cadrul pieței interne²⁵.

50. Totuși, în pofida marjei de manevră limitate de care dispun statele membre pentru a urmări scopuri specifice, a recunoaște acestei dispoziții derogatorii domeniul de aplicare pe care îl sugerează reclamanta ar echivala în esență cu a priva statele membre de orice putere de inițiativă și ar lipsi, în consecință, dispoziția menționată de orice rațiune de a fi. Or, însăși existența acestei derogări decurge din intenția legiuitorului Uniunii de a nu realiza o armonizare completă a regimului de impozitare a produselor accizabile în discuție pentru a ține seama de diferitele legislații naționale din cadrul Uniunii²⁶. După cum a statuat de altfel Curtea, articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 urmărește să țină seama de diversitatea tradițiilor fiscale ale statelor membre în materie și de recurgerea frecventă la impozite indirecte pentru punerea în aplicare a unor politici nebugetare, permițând statelor membre să introducă, în plus față de acciza minimă, alte impozite indirecte care urmăresc un anumit scop²⁷.

²³ A se vedea considerentul (2) al Directivei 2011/64.

²⁴ Hotărârea din 3 martie 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punctul 48 și jurisprudența citată).

²⁵ A se vedea Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punctul 22).

²⁶ Trebuie amintit, în această privință, că din lucrările pregătitoare pentru adoptarea Directivei 92/80/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor pe tutunul prelucrat, altul decât pentru țigaretete (JO 1992, L 316, p. 10, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 182) reiese că Comisia dorea inițial ca produsele vizate de această directivă să nu fie supuse niciunei alte impozitări în afară de accize și de TVA, o abordare care a fost respinsă de Consiliu, care a dorit să mențină posibilitatea statelor membre de a recurge la instrumentul impozitării indirecte. A se vedea în acest sens Propunerea de directivă a Consiliului privind regimul general, deținerea și circulația produselor supuse accizelor [COM(90) 431 final, p. 3].

²⁷ Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 20).

51. În acest context, criteriul „scopului specific” contribuie, în opinia noastră, la încadrarea posibilității de care dispun statele membre de a introduce o impozitare suplimentară prin limitarea efectelor sale la ceea ce este necesar pentru a nu repune în discuție în întregime regimul accizelor instituit prin Directivele 2008/118 și 2011/64.

52. În ceea ce privește, în al doilea rând, obiectivul de protecție a sănătății, trebuie să se observe că, deși, într-adevăr, acesta figurează printre obiectivele menționate în considerentul (2) al Directivei 2011/64, aceasta din urmă a fost adoptată în temeiul articolului 113 TFUE și urmărește în principal armonizarea accizelor (și a altor impozite indirecte) pentru a asigura instituirea și buna funcționare a pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței. Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese că împrejurarea că protecția sănătății constituie un obiectiv general al Directivei 2011/64 nu poate exclude din oficiu posibilitatea ca o taxă suplimentară care este de asemenea destinată protejării sănătății să urmărească un „scop specific” în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118²⁸.

53. În al treilea rând, din jurisprudența Curții citată la punctul 42 din prezentele concluzii reiese că o măsură fiscală este de natură să garanteze realizarea unui „scop specific” atunci când este susceptibilă să descurajeze consumul anumitor produse ca urmare a unei impozitări mai ridicate.

54. În această privință, trebuie amintit că, atunci când Curtea este sesizată cu o trimitere preliminară prin care se urmărește să se determine dacă o impozitare instituită de un stat membru urmărește un anumit scop, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, rolul său constă mai curând în a oferi instanței naționale clarificări cu privire la criteriile a căror punere în aplicare îi va permite acesteia din urmă să determine dacă impozitarea respectivă urmărește în mod efectiv un asemenea scop, decât în a efectua ea însăși această evaluare, cu atât mai mult cu cât Curtea nu dispune în mod necesar de toate elementele indispensabile în această privință²⁹. În definitiv, este de competența instanței de trimitere, căreia îi revine sarcina de a stabili toate faptele relevante, să determine dacă taxa suplimentară în discuție în litigiul principal poate efectiv să fie înțeleasă ca urmărind un „anumit scop” în sensul descris mai sus³⁰.

55. Acestea fiind precizate, asemenea guvernului german și Comisiei, considerăm că taxa în litigiu urmărește un „scop specific”.

56. Astfel, din constatările efectuate de instanța de trimitere reiese că taxa suplimentară în discuție în litigiul principal nu vizează numai în general obiectivul unei protecții ridicate a sănătății, ci are mai ales ca *obiectiv specific* să descurajeze consumatorii care au o dependență de nicotină să renunțe la țigarete în favoarea rulourilor de tutun pentru încălzit. Astfel, prin adaptarea regimului fiscal aplicabil tutunului pentru încălzit și prin „apropierea” acestuia de cel al țigaretelor, legislația germană în cauză urmărește un scop stimulat (sau disuasiv) specific care vizează împiedicarea trecerii de la o categorie de tutun la alta mai puțin impozitată.

²⁸ Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța (C-434/97, EU:C:2000:98), și Concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauza Comisia/Franța (C-434/97, EU:C:1999:341, punctul 13). A se vedea de asemenea prin analogie, în domeniul mediului, Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 45), și Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punctul 32), precum și Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punctul 22).

²⁹ Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 28 și jurisprudența citată).

³⁰ Trebuie să se precizeze, în această privință, că Curtea nu este competentă nici să examineze caracterul mai mult sau mai puțin nociv al rulourilor de tutun pentru încălzit în raport cu țigaretetele (convenționale), nici să se pronunțe cu privire la recomandările emise de Organizația Mondială a Sănătății în ceea ce privește nocivitatea tutunului pentru încălzit.

57. În al patrulea și ultimul rând, trebuie să se observe că, deși, în principiu, astfel cum s-a stabilit la punctul 49 din prezentele concluzii, o taxă indirectă nu ar trebui să urmărească obiective similare cu cele ale accizelor, în caz contrar golind de sens dispozițiile armonizate ale Directivei 2008/118, acest lucru nu ar putea conduce la o interdicție pentru statele membre de a-și adapta legislația fiscală pentru a lua în considerare particularitățile noilor produse din tutun introduse pe piață pentru a asigura buna funcționare a pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței care constituie, ambele, obiective urmărite de această directivă³¹. Or, prin „apropierea” regimului fiscal al tutunului pentru încălzit de cel al țigaretelor, legislația germană urmărește în speță, pe lângă protecția sănătății, să asigure și un tratament fiscal analog pentru produse care ar părea interschimbabile în percepția consumatorilor.

b) Cu privire la conformitatea modalității de calcul al impozitului suplimentar cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și cu articolul 14 din Directiva 2011/64

58. După ce s-a stabilit că prima condiție legată de caracterul specific al impozitului este îndeplinită, trebuie să se examineze în continuare dacă măsura în cauză respectă și cea de a doua condiție enumerată în cadrul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118. Astfel, pentru ca o asemenea taxă suplimentară să fie considerată conformă cu dreptul Uniunii, este necesar ca aceasta să respecte normele comunitare de impunere aplicabile accizelor sau TVA-ului, în ceea ce privește printre altele determinarea bazei de impozitare și calcularea acestei taxe. Astfel, această dispoziție face trimitere la Directiva 2011/64 și în special la articolul 14 din aceasta, care stabilește modalitățile de calcul al taxelor suplimentare pentru produsele din tutun accizabile.

59. Instanța de trimitere ridică în esență problema conformității cu articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2011/64 a reglementării naționale în discuție în litigiul principal, care prevede că quantumul accizei datorate pentru tutunul pentru încălzit se determină pe baza accizei aplicate tutunului de pipă și a unei taxe suplimentare al cărei quantum este egal cu 80 % din acciza aplicată țigaretelor, scăzându-se quantumul accizei pe tutunul de pipă. Potrivit acestei instanțe, trebuie să se stabilească dacă această reglementare națională instituie o distincție în cadrul produselor care aparțin aceleiași grupe de tutun prelucrat, care este interzisă de acest articol 14 alineatul (3).

60. Instanța de trimitere are de asemenea îndoieli cu privire la compatibilitatea cu articolul 14 alineatul (1) primul paragraf litera (b) și alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva 2011/64 a unei reglementări naționale care prevede că taxa pe tutunul pentru încălzit este compusă din două quantumuri, dintre care unul se determină pe baza unei cote de impozitare *ad valorem*, iar celălalt pe baza unei cote de impozitare specifice, calculate pornind de la greutatea și de la numărul de rulouri de tutun pentru încălzit. Ea arată că aceste dispoziții nu prevăd o astfel de formulă de impozitare.

61. Trebuie să se constate, de la început, că modalitățile de calcul al acestei taxe, exprimată ca procent din quantumul accizei aplicate țigaretelor, scăzându-se quantumul accizei aplicate celorlalte tipuri de tutun de fumat, figurează printre cele care sunt prevăzute la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2011/64.

62. Cu toate acestea, s-ar părea că taxa menționată contravine principiilor prevăzute la articolul 14 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/64, în măsura în care baza de impozitare a taxei suplimentare este, asemenea țigaretelor, numărul de bucăți, iar nu greutatea, astfel cum este

³¹ A se vedea punctul 31 din prezentele concluzii.

cazul pentru „alte tutunuri de fumat”³². În plus, modalitățile de calcul al impozitului suplimentar se deosebesc de cele ale accizei aplicabile celorlalte produse din cadrul grupei „alte tutunuri de fumat” și, mai precis, pentru tutunul de pipă. Prin urmare, ele nu respectă articolul 14 alineatul (3) din această directivă, care prevede că taxele sau cantitățile menționate la alineatele (1) și (2) ale acestui articol se aplică tuturor produselor care aparțin grupei de tutunuri în cauză, fără deosebire în cadrul fiecărei grupe de tutun prelucrat.

63. Considerăm însă că diferența constatată între modul de calcul prevăzut de Directiva 2011/64, pe de o parte, și legislația în discuție în litigiul principal, pe de altă parte, nu ar fi de natură să determine în mod automat incompatibilitatea taxei în litigiu cu această directivă.

64. În primul rând, din jurisprudența Curții reiese că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 nu impune statelor membre respectarea tuturor normelor referitoare la accize sau la TVA în ceea ce privește determinarea bazei de impozitare, calcularea, exigibilitatea și monitorizarea taxei. Este suficient ca taxele indirecte care urmăresc scopuri specifice să fie conforme, cu privire la aceste aspecte, cu economia generală a uneia dintre aceste tehnici de impozitare³³.

65. În al doilea rând, trebuie să se observe că, atunci când prevede la articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2011/64 că tutunul prelucrat nu poate fi tratat diferit în cadrul aceleiași grupe, legiuitorul Uniunii urmărește, în principal, să asigure un tratament fiscal nediscriminatoriu între produse ale căror caracteristici esențiale și mod de consum sunt, dacă nu identice, cel puțin comparabile.

66. Or, astfel cum s-a stabilit la punctele 30 și 31 din prezentele concluzii, a treia categorie de tutun identificată de această directivă, care este cea a „altor tipuri de tutun de fumat”, trebuie interpretată în sens larg ca fiind o categorie reziduală care urmărește să includă diferite tipuri de tutun care nu se încadrează în categoriile specifice identificate de directiva menționată. Rezultă că această categorie cuprinde, prin definiție, produse din tutun eterogene ale căror caracteristici de fabricație și mod de consum variază și sunt mai diversificate decât cele care sunt cuprinse în celelalte două categorii în care produsele sunt identificate în mod expres, și anume „țigarete” și „trabucuri și țigări de foi”³⁴. A impune în avans un tratament fiscal identic pentru toate produsele care aparțin acestei din urmă categorii, indiferent de caracteristicile lor și în pofida eventualelor diferențe care pot exista în ceea ce privește modul lor de consum, ar risca să creeze o discriminare între aceste produse și să denatureze concurența între produse din tutun care aparțin aceleiași grupe, ceea ce ar contraveni obiectivelor Directivei 2011/64³⁵.

67. În al treilea rând, trebuie amintit că introducerea taxei în litigiu de către legiuitorul german avea ca obiectiv să descurajeze consumatorii să treacă de la o categorie de tutun, și anume țigaretele, la alta, și anume produsele în discuție în cauza principală, care erau inițial mai puțin impozitate. Or, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, s-ar părea că singura metodă posibilă pentru a obține o apropiere a cuantumului global al taxei pe tutunul pentru încălzit de

³² Astfel, taxa în discuție în litigiul principal ar conduce la aplicarea unor metode diferite de determinare, printre altele, a bazei de impozitare și a calculului, pentru sarcina fiscală globală asupra aceluiași produs, constituită dintr-o combinație între acciza și taxa suplimentară pentru aceleași produse. Mai precis, modalitățile de calcul al impozitului suplimentar diferă de cele referitoare la grupa „alte tutunuri de fumat”, în măsura în care cuantumului global al taxei suplimentare este stabilit ca procent din prețul de vânzare cu amănuntul și pe număr de bucăți, iar nu ca procent din prețul de vânzare cu amănuntul și/sau pe kilogram, astfel cum este definit la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2011/64 pentru „alte tutunuri de fumat”.

³³ Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, punctul 47).

³⁴ A se vedea articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2011/64.

³⁵ A se vedea considerentele (8) și (9) ale acestei directive.

cuantumul accizei globale pe țigarete este cea pentru care a optat guvernul german. Astfel, având în vedere caracteristicile lor și modul lor de consum, aceste produse par să constituie înlocuitori de țigarete și, prin urmare, se aseamănă mai mult cu acestea din urmă decât cu celelalte produse din tutun accizabile ca „alte tipuri de tutun de fumat”, ceea ce ar justifica să se rețină drept criteriu de impozitare numărul de bucăți, iar nu greutatea³⁶.

68. În consecință, considerăm că a impune o concordanță deplină între reglementările naționale și dispozițiile directivelor privind structura și ratele accizelor aplicate diferitelor subcategorii de produse accizabile ar putea lipsi de efect util articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118³⁷.

69. Având în vedere ceea ce precedă, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară că dispozițiile coroborate ale articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și ale articolului 2 alineatul (1) primul paragraf litera (c) punctul (ii) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede o taxă suplimentară aplicată tutunului pentru încălzit, care, în ceea ce privește calculul taxei, prevede că, pe lângă cota de impozitare pentru tutunul de pipă, se percepe o taxă suplimentară de 80 % din cuantumul taxei pentru țigarete minus cuantumul taxei pentru tutunul de pipă.

B. Cu privire la a doua și la a treia întrebare preliminară

70. A doua și a treia întrebare preliminară sunt adresate de instanța de trimitere în ipoteza în care taxa suplimentară în discuție în litigiul principal nu ar fi o taxă indirectă suplimentară aplicată produselor accizabile în anumite scopuri în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118. Prin urmare, aceste întrebări sunt relevante numai în măsura în care taxa suplimentară în litigiu ar constitui o acciză.

71. Având în vedere analiza care precedă, precum și răspunsul propus la prima întrebare preliminară, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare preliminară.

V. Concluzie

72. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania) după cum urmează:

Dispozițiile coroborate ale articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE și ale articolului 2 alineatul (1) primul paragraf litera (c) punctul (ii) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat

trebuie interpretate în sensul că

³⁶ Din decizia de trimitere reiese că produsul fabricat de reclamantă este în realitate tutun în bucăți individuale al cărui mod de consum este similar cu cel al țigaretelor. Această constatare este confirmată de asemenea de însuși modul de redactare a legislației germane care a introdus taxa în litigiu, care descrie, la articolul 1 alineatul 2a din TabStG, tutunul pentru încălzit ca fiind „tutun de fumat porționat individual”, precizând, pe de altă parte, la articolul 2 alineatul 1 punctul 5 din TabStG, că „tutunul de fumat porționat individual este echivalent cu o țigaretă”. În plus, potrivit observațiilor scrise ale guvernului german, obiectivul și durata consumului de tutun pentru încălzit ar corespunde mai degrabă cu cele ale consumului de țigarete, decât cu cele ale unor produse care fac parte din alte categorii de tutun prelucrat, o constatare care de altfel nu a fost contestată de reclamantă.

³⁷ A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauza Comisia/Franța (C-434/97, EU:C:1999:341, punctul 14).

nu se opun unei reglementări naționale care prevede o taxă suplimentară aplicată tutunului pentru încălzit, care, în ceea ce privește calculul taxei, prevede că, pe lângă cota de impozitare pentru tutunul de pipă, se percepe o taxă suplimentară de 80 % din cuantumul taxei pentru țigarete minus cuantumul taxei pentru tutunul de pipă.