



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

14 martie 2024\*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Regimul general al accizelor – Directiva 2008/118/CE – Articolul 1 alineatul (2) – Taxe indirecte suplimentare asupra produselor accizabile – Condiții de percepere – Anumit scop urmărit de taxă – Accize aplicabile tutunului prelucrat – Directiva 2011/64/UE – Articolul 14 – Norme de impunere – Respectarea acestor reguli de taxe indirecte suplimentare asupra produselor accizabile – Tutun de încălzit – Reglementare națională care prevede pentru acest tutun o structură și o cotă de impozitare diferite de cele aplicabile categoriei „alte tipuri de tutun de fumat»”

În cauza C-336/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Financiar din Düsseldorf, Germania), prin decizia din 29 aprilie 2022, primită de Curte la 23 mai 2022, în procedura

**f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG**

împotriva

**Hauptzollamt Bielefeld**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, și domnii N. Piçarra (raportor), N. Jääskinen și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul D. Dittert, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 iunie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, de D. Atanasova și C. Salder, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul german, de J. Möller, R. Kanitz și N. Scheffel, în calitate de agenți;

\* Limba de procedură: germana.

– pentru Comisia Europeană, de A. C. Becker și M. Björkland, în calitate de agenți,  
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 septembrie 2023,  
pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea 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 (JO 2009, L 9, p. 12), precum și a articolului 14 alineatul (1) primul paragraf litera (b), alineatul (2) primul paragraf litera (c) și alineatul (3) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO 2011, L 176, p. 24).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (denumită în continuare „f6”), pe de o parte, și Hauptzollamt Bielefeld (Biroul vamal principal din Bielefeld, Germania), pe de altă parte, în legătură cu legalitatea taxei suplimentare la acciză, aplicabilă începând cu 1 ianuarie 2022 tutunului de încălzit fabricat de această societate.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva 2008/118*

- 3 Considerentul (4) al Directivei 2008/118, abrogată și înlocuită prin Directiva (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (JO 2020, L 58, p. 4), dar aplicabilă *ratione temporis* litigiului principal, enunța:

„Produsele 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.”

- 4 Articolul 1 din această directivă prevedea:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, 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.

[...]"

*Directiva 2011/64*

5 Considerentele (2) și (9) ale Directivei 2011/64 enunță:

„(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 [...]

[...]

(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 [...]"

6 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.”

7 Articolul 2 din directiva menționată are următorul cuprins:

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

(a) țigarete;

(b) trabucuri și țigări de foi;

(c) tutun de fumat:

(i) tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete;

(ii) alte tipuri de tutun de fumat.

(2) Sunt considerate țigarete 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).

[...]"

8 Articolul 5 alineatul (1) din aceeași directivă 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. [...]"

9 Potrivit articolului 14 din Directiva 2011/64:

„(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.

[...]"

### ***Dreptul german***

10 Articolul 1 din 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:

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

(2) Tutunul prelucrat include:

1. trabucuri sau țigări de foi [...]

[...]

2. țigarete:

[...]

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

(2a) Tutunul de încălzit este, în sensul prezentei legi, tutunul de fumat sub forma unor unități compuse fiecare dintr-o porție individuală, destinată consumului prin inhalarea unui aerosol sau a unui fumat produs de un aparat.

[...]

11 Articolul 1a din TabStG, intitulat „Tutun de încălzit, tutun pentru narghilea”, prevede:

„Cu excepția cazului în care se prevede altfel, dispozițiile prezentei legi referitoare la tutunul de fumat, precum și măsurile de punere în aplicare a acestora se aplică și tutunului de încălzit și tutunului pentru narghilea.”

12 Articolul 2 din această lege prevede următoarele:

„(1) Taxa se ridică:

1. pentru țigarete

[...]

b) pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2022 și 31 decembrie 2022, la 10,88 eurocenți pe bucată și la 19,84 % din prețul de vânzare cu amănuntul, suma trebuind să fie, cu toate acestea, de cel puțin 22,276 eurocenți pe bucată, după deducerea [TVA-ului] aplicat prețului 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, la 15,66 euro pe kilogram și la 13,13 % din prețul de vânzare cu amănuntul, suma trebuind să fie însă de cel puțin 24,00 de euro pe kilogram;

5. pentru tutunul de încălzit, la taxa prevăzută la punctul 4, majorată cu o taxă suplimentară de 80 % din cuantumul taxei prevăzute la punctul 1, după deducerea cuantumului taxei prevăzute la

punctul 4. În scopul calculării quantumului prevăzut la punctul 1, o unitate de tutun de fumat sub formă de porție individuală este echivalentă cu o țigaretă;

[...]”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 13 F6 produce rulouri de tutun de încălzit destinate inserării într-un aparat de încălzire care funcționează cu o baterie. Aceste rulouri sunt ambalate în hârtie laminată cu un strat de aluminiu, astfel încât nu pot fi nici aprinse, nici arse în acest aparat. Acestea sunt încălzite de energia electrică la o temperatură inferioară temperaturii lor de combustie și produc astfel un aerosol care conține nicotină pe care consumatorii îl pot inhala, precum fumul de tutun tradițional, printr-un muștiuc.
- 14 Până la 31 decembrie 2021, rulourile de tutun de încălzit au fost impozitate în Germania doar la rata de impozitare a tutunului aplicabilă tutunului pentru pipă. Articolul 2 alineatul (1) punctul 5 din TabStG prevede însă, începând de la 1 ianuarie 2022, pe lângă această acciză, o taxă suplimentară aplicată tutunului de încălzit. Quantumul acestei taxe suplimentare reprezintă 80 % din quantumul accizei aplicabile țigaretelor, din care se deduce quantumul accizei aplicabile tutunului pentru pipă (denumită în continuare „taxa suplimentară în discuție”).
- 15 f6 a depus, la 2 decembrie 2021, la Biroul vamal principal din Bielefeld o declarație fiscală în care a estimat quantumul pe care trebuia să îl plătească cu titlu de taxă aplicabilă tutunului de încălzit, utilizând în acest scop baremul de impozitare în vigoare începând de la 1 ianuarie 2022. Acest quantum corespundea, pentru suma de 2 181,02 euro, accizei aplicabile în temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 5 prima teză din TabStG și, pentru suma de 4 100,44 euro, taxei suplimentare prevăzute de a doua teză a acestei dispoziții. f6 a sesizat Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), instanța de trimitere, cu o acțiune împotriva acestei declarații fiscale, prin care contestă legalitatea respectivei taxe suplimentare, printre altele în raport cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.
- 16 În susținerea acțiunii formulate, f6 arată, în primul rând, că taxa suplimentară în cauză, în lipsa îndeplinirii condițiilor prevăzute de această dispoziție, nu constituie o „taxă indirectă suplimentară” autorizată de dispoziția menționată. În al doilea rând, o astfel de taxă ar încălca articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2011/64 prin faptul că tratează diferit tutunul de încălzit în raport cu alte tipuri de tutun de fumat din care face parte. În al treilea rând, taxa suplimentară în cauză ar încălca dispozițiile coroborate ale articolului 14 alineatul (1) primul paragraf litera (b) și alineatul (2) primul paragraf litera (c) din această directivă, luând în considerare, în modul său de calcul, nu numai greutatea produsului, ci și numărul de unități ale acestuia.
- 17 Biroul vamal principal din Bielefeld susține că perceperea taxei suplimentare în cauză este compatibilă cu dispozițiile articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118. Această taxă ar fi, pe de o parte, percepută pentru atingerea unui anumit scop, și anume reducerea consumului de nicotină, nociv pentru sănătate, prin taxarea tutunului de încălzit în mod similar țigaretelor. Pe de altă parte, taxa menționată, ca acciză națională nearmonizată, nu ar trebui să îndeplinească toate cerințele prevăzute la articolul 14 din Directiva 2011/64.

- 18 Considerând că tutunul de încălzit trebuie calificat drept „tutun de fumat”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) punctul (ii) din Directiva 2011/64, și că acesta constituie, așadar, ca tutun prelucrat, un „produs accizabil”, în sensul articolului 1 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/118, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea taxei suplimentare în cauză cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.
- 19 Această instanță ridică în esență problema dacă respectiva taxă constituie o „taxă indirectă suplimentară”, în sensul acestei din urmă dispoziții, sau dacă trebuie considerată o simplă majorare a accizei aplicabile tutunului de încălzit, contrară dispoziției menționate. Ea arată că taxa suplimentară în cauză urmărește o finalitate bugetară, din moment ce veniturile fiscale pe care le generează sunt vărsate la bugetul general al statului federal german, fără a fi alocate în mod necesar protecției sănătății. În orice caz, instanța de trimitere ridică problema dacă obiectivul urmărit de taxa suplimentară în discuție, și anume, în opinia sa, reducerea consumului de nicotină, nociv pentru sănătate, este suficient pentru a fi calificat drept „anumit scop” în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.
- 20 În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă perceperea unei taxe suplimentare pe tutunul de încălzit contravine articolului 14 alineatul (3) din Directiva 2011/64 prin faptul că acest tip de tutun de fumat ar fi în final supus unei impozitări mai ridicate decât alte tipuri de tutun de fumat, creând astfel o inegalitate de tratament în cadrul categoriei „alte tutunuri de fumat” prevăzute la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din această directivă.
- 21 Ea ridică de asemenea problema compatibilității cu articolul 14 alineatul (1) primul paragraf litera (b) și alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva 2011/64 a bazei de impozitare a taxei suplimentare în cauză, în măsura în care unul dintre elementele care compun această bază de impozitare nu este exprimat, făcând trimitere la normele aplicabile accizei pe țigarete, în funcție de greutatea tutunului de încălzit, ci în funcție de numărul său de unități.
- 22 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 1 alineatul (2) din [Directiva 2008/118] trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale [...] privind perceperea taxei pe tutun pentru tutunul de încălzit care prevede, în ceea ce privește calculul [acestei] taxe, că, în plus față de o cotă de impozitare aplicabilă tutunului pentru pipă, se percepe o taxă suplimentară care se ridică la 80 % din cuantumul taxei pe țigarete minus cuantumul taxei pentru tutunul pentru pipă?
- 2) În cazul în care taxa suplimentară pe tutunul de 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 interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale [...] privind perceperea taxei pe tutun pentru tutunul de încălzit care prevede, în ceea ce privește calculul [acestei] taxe, că, în plus față de cota de impozitare aplicabilă tutunului pentru pipă, se percepe o taxă suplimentară care se ridică la 80 % din cuantumul taxei pe țigarete minus cuantumul taxei pentru tutunul pentru pipă?
- 3) În cazul în care taxa suplimentară pe tutunul de 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 interpretat în sensul că

se opune unei reglementări naționale privind perceperea taxei pe tutun pentru tutunul de încălzit care, pentru calculul [acestei] taxe, prevede 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?”

### **Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii**

- 23 Prin înscrisul depus la grefa Curții la 10 octombrie 2023, după prezentarea concluziilor avocatului general, f6 a solicitat redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.
- 24 În susținerea cererii sale, f6 arată în esență că concluziile avocatului general conțin argumente care nu au fost dezbătute de părți. Pe de o parte, avocatul general s-ar fi îndepărtat de cadrul factual și de interpretarea dreptului național prezentate de instanța de trimitere. Pe de altă parte, acesta nu ar fi luat în considerare jurisprudența Curții și ar propune o interpretare *contra legem* a articolului 14 alineatul (3) din Directiva 2011/64.
- 25 Trebuie amintit, pe de o parte, că Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură nu prevăd posibilitatea ca persoanele interesate menționate la articolul 23 din acest statut să prezinte observații ca răspuns la concluziile prezentate de avocatul general. Pe de altă parte, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate cu privire la cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, necesită intervenția sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiază avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte. În consecință, dezacordul unei persoane interesate față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care acesta le examinează în cadrul lor, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea procedurii orale [Hotărârea din 6 octombrie 2021, W.Ż. (Camera de control extraordinar și cauze publice a Curții Supreme – Numire), C-487/19, EU:C:2021:798, punctele 62 și 63, precum și jurisprudența citată].
- 26 Este adevărat că Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, conform articolului 83 din Regulamentul de procedură, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția persoanelor interesate.
- 27 Cu toate acestea, în speță, Curtea dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța, iar f6, în cererea sa de redeschidere a fazei orale a prezentei cauze, nu a demonstrat nicidecum că aceasta trebuie soluționată pe baza unui argument care nu ar fi fost pus în discuția persoanelor interesate. În plus, această cererea menționată nu conține niciun fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei pe care Curtea este chemată să o pronunțe în această cauză. În aceste condiții, Curtea consideră, după ascultarea avocatului general, că nu este necesar să dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.



## Cu privire la întrebările preliminare

### *Cu privire la prima întrebare*

- 28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „taxă indirectă suplimentară percepută în anumite scopuri asupra unui produs accizabil” acoperă o taxă suplimentară aplicabilă tutunului de încălzit, al cărei quantum se ridică la 80 % din quantumul accizei aplicabile țigaretelor, din care se deduce quantumul accizei aplicabile acestui tutun de încălzit.
- 29 Cu titlu introductiv, trebuie să se stabilească dacă tutunul de încălzit intră în domeniul de aplicare al Directivei 2008/118 ca „produs accizabil”, în sensul articolului 1 alineatul (1) din această directivă, și în special dacă face parte, în conformitate cu litera (c) a acestei dispoziții, din „tutunul prelucrat reglementat [de Directiva 2011/64]”, întrucât aceasta din urmă nu menționează tutunul de încălzit.
- 30 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2011/64 califică drept „tutun prelucrat” țigaretetele, trabucurile și țigările de foi, precum și tutunul de fumat. În această din urmă categorie figurează, pe de o parte, tutunul tăiat fin destinat rulării în țigaretete și, pe de altă parte, o categorie reziduală de „alte tipuri de tutun de fumat”. Alineatul (2) al acestui articol 2 asimilează țigaretelor și tutunului de fumat produsele constituite exclusiv sau parțial din alte substanțe decât tutunul, dar care îndeplinesc celelalte criterii prevăzute printre altele la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată.
- 31 Articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64 definește „tutunul de fumat” ca fiind cel care trebuie tăiat sau divizat în alt mod, răsucit sau presat în blocuri și care poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară, aceste două condiții fiind cumulative (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). Articolul 5 alineatul (1) litera (b) din această directivă prevede că tutunul de fumat poate fi de asemenea compus din „deșeuri de tutun destinate vânzării cu amănuntul”, altele decât cele care se încadrează în definiția țigaretelor prevăzută la articolul 3 din directiva menționată și în cea a trabucurilor și a țigărilor de foi prevăzută la articolul 4 alineatul (1) din aceeași directivă, aceste deșeuri trebuind în plus să poată fi fumate.
- 32 În ceea ce privește prima condiție care figurează în fiecare dintre dispozițiile menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre, din decizia de trimitere reiese că tutunul de încălzit în discuție în litigiul principal constă în tutun comprimat, fabricat din praf de tutun. Prin urmare, rezultă că tutunul de încălzit constă fie din tutun „tăiat” sau „divizat” în alt mod, în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/64, fie din „deșeuri de tutun destinate vânzării cu amănuntul”, în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (b) din aceasta.
- 33 În ceea ce privește a doua condiție care figurează în aceleași dispoziții, din decizia de trimitere reiese că tutunul de încălzit în discuție în litigiul principal generează, atunci când este încălzit prin energia electrică, un aerosol inhalat de consumator, permițând astfel să se considere că acest tutun poate fi fumat, în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2011/64, sau că poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară, în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (a) din această directivă, cu alte cuvinte fără transformare de materii prime în bunuri materiale

potrivit unui proces standardizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punctele 30-32, și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punctul 39).

- 34 Rezultă din ceea ce precedă că, sub rezerva verificărilor a căror efectuare revine instanței de trimitere, tutunul de încălzit în discuție în litigiul principal, din moment ce intră sub incidența noțiunii de „tutun de fumat”, în sensul articolului 5 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 2011/64, este, în calitate de tutun prelucrat care intră sub incidența acestei directive, un produs accizabil în sensul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2008/118. Prin urmare, în această calitate, i se poate aplica o „taxă indirectă suplimentară percepută în anumite scopuri”, în sensul articolului 1 alineatul (2) din această directivă.
- 35 În conformitate cu această din urmă dispoziție, interpretată în lumina considerentului (4) al Directivei 2008/118, această taxă indirectă suplimentară nu poate fi percepută pentru produsele accizabile decât cu două condiții. Pe de o parte, aceasta trebuie prelevată pentru a urmări „anumite scopuri” și, pe de altă parte, trebuie să respecte 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.
- 36 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 2008/118. (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța, C-434/97, EU:C:2000:98, punctul 26, precum și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctele 21 și 22).
- 37 În ceea ce privește prima dintre aceste condiții, din jurisprudența Curții reiese că un „anumit scop”, în sensul acestei dispoziții, nu trebuie să fie pur bugetar. Cu toate acestea, din moment ce orice taxă urmărește în mod necesar un scop bugetar, doar această împrejurare nu poate exclude ca o taxă suplimentară să poată avea de asemenea un anumit scop, în sensul acestei dispoziții, fără a lipsi această taxă de orice efect util (Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punctele 23 și 27, precum și Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctele 38 și 39).
- 38 Astfel, o taxă suplimentară aplicată produselor accizabile, ale cărei încasări nu fac obiectul unei afectări predeterminate, nu poate fi considerată ca urmărind un anumit scop, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, decât dacă această taxă 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 anumit invocat, de exemplu prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora (Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punctul 32, și Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 42).
- 39 În speță, trebuie să se constate că scopul anumit indicat de instanța de trimitere, și anume protecția sănătății, figurează de asemenea printre obiectivele urmărite de Directiva 2011/64 care sunt menționate în considerentul (2) al acestei directive. Cu toate acestea, nici simpla împrejurare că o impozitare este destinată, în plus față de îndeplinirea unui scop bugetar, să asigure un nivel ridicat de protecție a sănătății, obiectiv general urmărit de asemenea de Directiva 2011/64, nu poate exclude de la bun început existența unui „anumit scop”, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.

- 40 Astfel, după cum a arătat domnul avocat general în esență la punctul 56 din concluzii, poate exista, în pofida acestei identități de obiective, un „anumit scop”, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, atunci când taxa suplimentară care se aplică unui produs accizabil urmărește să impoziteze mai mult produsul în cauză astfel încât să apropie impozitarea finală a acestuia de cele ale altor produse comparabile supuse accizelor, cu scopul final de a descuraja consumul acestuia.
- 41 Or, din decizia de trimitere reiese că taxa suplimentară în cauză urmărește să apropie impozitarea tutunului de încălzit de cea aplicată țigaretelor. Prin urmare, printr-o adaptare a regimului fiscal al tutunului de încălzit, această taxă are drept finalitate specifică descurajarea consumatorilor care au o dependență de nicotină să abandoneze țigaretetele în favoarea tutunului de încălzit în discuție în litigiul principal, din moment ce acesta din urmă este de asemenea nociv pentru sănătate.
- 42 În ceea ce privește a doua condiție referitoare la respectarea, printr-o taxă suplimentară precum cea în discuție în litigiul principal, a normelor Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, precum și calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, trebuie amintit că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 nu impune statelor membre respectarea tuturor acestor norme. Este suficient ca taxele indirecte suplimentare care urmăresc anumite scopuri să fie conforme, cu privire la aceste aspecte, cu economia generală a normelor Uniunii aplicabile sau cu acciza ori cu TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța, C-434/97, EU:C:2000:98, punctele 23, 24 și 27, precum și Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punctul 47).
- 43 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2011/64 autorizează principiul unei „combinații” care cuprinde un element *ad valorem* și un element specific, care este avut în vedere la litera (b) a acestui articol 14 alineatul (1), ca putând fi exprimat ca „sumă pe kilogram sau pentru un anumit număr de bucăți, în cazul trabucurilor și al țigaretelor de foi”. Pe de altă parte, articolul 14 alineatul (2) litera (c) din această directivă precizează că 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, este cel puțin echivalentă, pentru „alte tutunuri de fumat: [cu] 20 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau [cu] 22 [de euro] pe kilogram”.
- 44 Chiar dacă din aceste dispoziții ar rezulta că acciza combinată nu poate combina un element *ad valorem* decât cu un singur „element specific”, taxa suplimentară în cauză nu este rezultatul combinării unui element *ad valorem* cu două „elemente specifice”. După cum a subliniat guvernul german în ședință, aceasta rezultă, dimpotrivă, din deducerea unui quantum calculat pe baza unităților dintr-o sumă calculată pe baza greutateii.
- 45 Rezultă că a doua condiție impusă la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 pentru ca o taxă suplimentară precum cea în discuție în litigiul principal să poată fi calificată drept „taxă indirectă suplimentară percepută în anumite scopuri asupra produselor accizabile” este îndeplinită.
- 46 Pe de altă parte, în ceea ce privește eventuala distincție care ar fi fost instituită prin taxa suplimentară în cauză în cadrul produselor care aparțin grupei „alte tutunuri de fumat”, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2011/64, cu încălcarea articolului 14 alineatul (3) din această directivă, trebuie subliniat, așa cum a procedat domnul avocat general la punctul 65

din concluzii, că normele prevăzute la acest articol 14 alineatul (3) urmăresc să asigure lipsa unui tratament fiscal discriminatoriu între produse ale căror caracteristici esențiale și modul de consum sunt, dacă nu identice, cel puțin comparabile.

- 47 Or, după cum s-a amintit la punctul 30 din prezenta hotărâre, categoria tutunului identificat drept „alte tutunuri de fumat” este o categorie reziduală, care nu poate face obiectul unei interpretări restrictive (Hotărârea din 6 aprilie 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punctul 24). Prin urmare, așa cum a arătat domnul avocat general la punctul 66 din concluzii, această categorie include în mod necesar produse eterogene ale căror caracteristici de fabricație și mod de consum variază și care sunt mai diversificate decât cele care sunt cuprinse în celelalte două categorii, și anume „țigarete” și „trabucuri și țigări de foi”, în care produsele sunt identificate în mod expres. În astfel de împrejurări, cerința unui tratament fiscal identic pentru toate produsele care aparțin acestei categorii reziduale ar fi ea însăși susceptibilă să creeze discriminări și să denatureze concurența între produse din tutun care aparțin aceluiași grup, cu încălcarea obiectivelor urmărite de Directiva 2011/64, așa cum sunt amintite în considerentul (9) al acesteia.
- 48 Din motivele care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „taxă indirectă suplimentară percepută în anumite scopuri asupra unui produs accizabil” acoperă o taxă suplimentară aplicabilă tutunului de încălzit, al cărei quantum se ridică la 80 % din quantumul accizei aplicabile țigaretelor, din care se deduce quantumul accizei aplicabile acestui tutun de încălzit.

### *Cu privire la a doua și la a treia întrebare*

- 49 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 50 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

**Articolul 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**

**trebuie interpretat în sensul că**

**noțiunea de „taxă indirectă suplimentară percepută în anumite scopuri asupra unui produs accizabil” acoperă o taxă suplimentară aplicabilă tutunului de încălzit, al cărei quantum se ridică la 80 % din quantumul accizei aplicabile țigaretelor, din care se deduce quantumul accizei aplicabile acestui tutun de încălzit.**

Semnături