



ОБЩ СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA
TRIBUNÁL EVROPSKÉ UNIE
DEN EUROPÆISKE UNIONS RET
GERICHT DER EUROPÄISCHEN UNION
EUROOPA LIIDU ÜLDKOHUS
ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
GENERAL COURT OF THE EUROPEAN UNION
TRIBUNAL DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT GHINEARÁLTA AN AONTAIS EORPAIGH
OPĆI SUD EUROPSKE UNIJE
TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA

EIROPAS SAVIENĪBAS VISPĀRĒJĀ TIESA
EUROPOS SĄJUNGOS BENDRASIS TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ TÖRVÉNYSZÉKE
IL-QORTI ĠENERALI TAL-UNJONI EWROPEA
GERECHT VAN DE EUROPESE UNIE
SĄD UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL GERAL DA UNIÃO EUROPEIA
TRIBUNALUL UNIUNII EUROPENE
VŠEOBECNÝ SÚD EURÓPSKEJ ÚNIE
SPLOŠNO SODIŠČE EVROPSKE UNIJE
EUROOPAN UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS TRIBUNAL

ARRÊT DU TRIBUNAL (deuxième chambre, siégeant avec cinq juges)

29 avril 2026 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Droits d'accise – Accises applicables aux tabacs manufacturés – Tabacs à fumer – Notion de “tabac susceptible d’être fumé sans transformation industrielle ultérieure” – Article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64/UE – Fragments (scraps) de tabac brut non coupé, mais battu et écôté, pouvant être transformé en tabac à pipe à eau par un processus complexe réalisé à domicile par le consommateur »

Dans l'affaire T-194/25,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 17 septembre 2024, parvenue à la Cour le 5 mars 2025, dans la procédure

Hauptzollamt A

contre

Scrap-Transporteur,

LE TRIBUNAL (deuxième chambre, siégeant avec cinq juges),

composé de M^{me} N. Póltorak, présidente, M. G. Hesse (rapporteur), M^{me} G. Steinfatt, MM. D. Petrлік et I. Dimitrakopoulos, juges,

avocate générale : M^{me} M. Brkan,

greffier : M. P. Cullen, administrateur,

vu la transmission par la Cour de la demande préjudicielle au Tribunal le 20 mars 2025, en application de l'article 50 ter, troisième alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne,

* Langue de procédure : l'allemand.

FR

Rec

vu la matière visée à l'article 50 ter, premier alinéa, sous b), du statut de la Cour de justice de l'Union européenne et l'absence de question indépendante d'interprétation au sens de l'article 50 ter, deuxième alinéa, dudit statut,

vu la phase écrite de la procédure,

à la suite de l'audience du 15 janvier 2026,

considérant les observations présentées :

- pour Scrap-Transporteur, par M^{es} L. Beernink, T. Krause et M. Nagel, Rechtsanwälte,
- pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et N. Scheffel, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. M. Björkland et M^{me} B. Eggers, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 1, sous a), 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 le Hauptzollamt A (bureau principal des douanes A, Allemagne) (ci-après le « bureau des douanes ») à Scrap-Transporteur, au sujet de la saisie de marchandises transportées en Allemagne dans un véhicule appartenant à ce dernier.

Cadre juridique

Droit de l'Union

- 3 Les considérants 2, 3, 8, 9 et 15 de la directive 2011/64 énoncent ce qui suit :

« (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 [...]

- (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, [...] 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 [...]

- (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.

[...]

- (15) En ce qui concerne les prix et les niveaux d'accises, en particulier pour les cigarettes – qui constituent de loin la catégorie de produits du tabac la plus importante – et pour le tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes, il subsiste des écarts considérables entre les États membres, qui sont susceptibles de perturber le fonctionnement du marché intérieur. Un certain degré d'harmonisation des taux appliqués par les États membres contribuerait à réduire la fraude et la contrebande au sein de l'Union. »

4 L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2011/64 prévoit ce qui suit :

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

[...]

c) le tabac à fumer :

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

5 L'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/64 énonce ce qui suit :

« Aux fins de la présente directive, sont considérés comme cigares ou cigarillos, s'ils peuvent être fumés en l'état et, compte tenu de leurs caractéristiques et des attentes normales des consommateurs, sont exclusivement destinés à l'être [...] »

6 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64, il est prévu ce qui suit :

« 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 [...] »

Droit allemand

7 L'article 1^{er} du Tabaksteuergesetz (loi relative à la taxe sur le tabac), du 15 juillet 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870), tel que modifié par le Fünftes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (cinquième loi modifiant les dispositions des lois sur le droit d'accise), du 21 décembre 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2221), dispose ce qui suit :

« (1) Les tabacs manufacturés sont soumis à la taxe sur le tabac sur le territoire d'application de la taxe [...] La taxe sur le tabac est une accise au sens du code des impôts.

(2) Sont des tabacs manufacturés :

[...]

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

[...] »

Litige au principal et questions préjudicielles

8 B, société établie dans un État membre, mélange des feuilles de tabac non transformées de la variété *Flue Cured Virginia*, avant de les écôter et de les emballer dans des paquets de différentes tailles. Elle a fait livrer à C, société établie en Allemagne, sept cartons d'un poids total de 1 225 kilogrammes de ces feuilles de tabac, qui ont été saisis par le Zollfahndungsamt (service d'inspection des douanes, Allemagne) le 7 février 2017. Ces marchandises, destinées à D, une autre société établie en Allemagne, afin qu'elles soient utilisées pour la fabrication de tabac à pipe à eau, se trouvaient à bord d'une camionnette conduite par le fondé de pouvoir de C, Scrap-Transporteur.

9 Le service d'inspection des douanes a ouvert une procédure d'enquête à l'égard de Scrap-Transporteur, suspectant la commission d'une fraude fiscale. Lors de son interrogatoire, ce dernier a précisé que les marchandises saisies ne consistaient pas

en du tabac à fumer, mais en du tabac brut destiné à être transformé en Allemagne en tabac à pipe à eau.

- 10 Le Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung (centre de formation et d'études scientifiques de l'administration fédérale des finances, Allemagne) a procédé à l'analyse d'un échantillon des marchandises saisies et en a conclu qu'elles consistaient en des fragments (scraps) de tabac, c'est-à-dire en des morceaux de feuilles de tabac brut ni aromatisés ni transformés, obtenus lors du battage des feuilles de tabac et adaptés à la consommation, une utilisation dans une pipe ou comme garniture de cigarettes à rouler n'étant pas exclue. Ce tabac, dont seulement une petite partie devait être fractionnée à l'aide d'un broyeur de jardin, pouvait être fumé dans une pipe à eau après un traitement thermique à base d'eau, de glycérine et de sucre, avant d'être mélangé avec un arôme pour pipe. Selon ces mêmes conclusions, les étapes de transformation pouvaient être effectuées par le consommateur final, à l'aide d'instructions disponibles en ligne. Enfin, du point de vue du tarif douanier, ces fragments devaient être considérés comme des déchets de tabac relevant de la position 2401 de la nomenclature combinée figurant à l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1987, L 256, p. 1).
- 11 En conséquence, le bureau des douanes a fixé le montant de la taxe sur le tabac dû par C et Scrap-Transporteur, se trouvant solidairement responsables. Scrap-Transporteur a présenté une réclamation contre cette imposition, en fournissant un rapport d'expertise affirmant que les marchandises saisies consistaient en du tabac brut de haute qualité, pouvant être transformé en tabac à pipe à eau ou en d'autres formes de tabac.
- 12 Sa réclamation ayant été rejetée, Scrap-Transporteur a déposé un recours devant le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) compétent pour juger sur l'affaire, qui l'a accueilli. En effet, un expert désigné par cette juridiction a constaté que le taux d'humidité de 6,9 % en moyenne était caractéristique du tabac brut et que celui-ci ne pouvait être fumé sans traitement industriel préalable. Par conséquent, le Finanzgericht (tribunal des finances) a jugé que la marchandise saisie consistait en du tabac brut non transformé, donc non soumis à la taxe sur le tabac.
- 13 Le bureau des douanes a introduit un recours en *Revision* contre le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), qui est la juridiction de renvoi.
- 14 Compte tenu des incertitudes concernant la qualification du produit en tant que tabac « qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure », au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1. L'expression "tabac [...] qui est susceptible d'être fumé", visée à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la [directive 2011/64], doit-elle être interprétée en ce sens qu'une telle aptitude n'existe que pour les produits qui, dans l'esprit du public, sont fumés ?
2. L'expression "sans transformation industrielle ultérieure", visée à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la [directive 2011/64], doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle couvre également des méthodes relativement complexes que les consommateurs peuvent toutefois réaliser à leur domicile ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 15 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 doit être interprété en ce sens que, pour apprécier si un produit est « susceptible d'être fumé », il y a lieu de s'appuyer sur la perception du public.
- 16 Conformément à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, « le tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure » fait partie des « tabacs à fumer ».
- 17 S'agissant des termes « susceptible d'être fumé », il convient de rappeler, d'emblée, que les termes d'une disposition du droit de l'Union européenne qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute l'Union, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du libellé de cette disposition, du contexte dans lequel elle s'insère et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir arrêt du 24 octobre 2024, *Kwantum Nederland et Kwantum België*, C-227/23, EU:C:2024:914, point 56 et jurisprudence citée).
- 18 En premier lieu, force est de constater que le libellé de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 ne comporte aucune référence à la perception des consommateurs en vue de classer un produit parmi les « tabacs à fumer ». Ainsi, il résulte des termes « susceptible d'être fumé » qu'ils signifient que le produit peut être fumé en ce sens que le chauffage et la combustion de ce produit génèrent une fumée à inhaler (voir, en ce sens, arrêt du 16 septembre 2020, *Skonis ir kvapas*, C-674/19, EU:C:2020:710, point 34). Il s'ensuit que les termes « susceptible d'être fumé » ne comportent pas de critère relatif à la perception des consommateurs.
- 19 En deuxième lieu, cette interprétation est corroborée par le contexte dans lequel s'inscrit l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64. Ainsi, l'article 4, paragraphe 1, de cette directive prévoit que des produits du tabac sont

considérés comme des « cigares ou cigarillos » s'ils « peuvent être fumés en l'état et [si], compte tenu de leurs caractéristiques et des attentes normales des consommateurs, [ils] sont exclusivement destinés à l'être ». En revanche, ainsi qu'il ressort du point 18 ci-dessus, une telle condition portant sur les attentes normales des consommateurs n'est pas mentionnée à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de ladite directive. Les deux dispositions faisant partie du même chapitre de la même directive, le législateur aurait pu ajouter le critère relatif aux attentes normales des consommateurs ou à la perception du public à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 s'il avait souhaité conférer un tel sens à cette disposition.

- 20 En troisième lieu, il ressort du considérant 3 de la directive 2011/64 que celle-ci vise 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 pour garantir une fiscalité uniforme et équitable, 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 (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, point 18).
- 21 En outre, il ressort du considérant 15 de la directive 2011/64 qu'un « certain degré d'harmonisation des taux appliqués par les États membres contribuerait à réduire la fraude et la contrebande au sein de l'Union ». Enfin, selon le considérant 2 de la directive 2011/64, celle-ci a pour objectif, notamment, d'assurer un niveau élevé de protection de la santé.
- 22 La réalisation des objectifs susmentionnés nécessite une interprétation de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 qui ne soit pas restrictive (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, point 24). En effet, une interprétation de cette disposition qui tiendrait compte de la perception des consommateurs serait susceptible de restreindre la part des produits qui seraient classés dans la catégorie des « tabacs à fumer » au sens de la directive 2011/64 et d'affecter le niveau de protection de la santé visé par cette directive en ce que ces produits ne seraient, le cas échéant, pas taxables de la même manière. S'agissant, enfin, de l'harmonisation des catégories de tabacs en vue de la protection de la concurrence, de la libre circulation des marchandises et de la prévention de la fraude, la perception des consommateurs est un critère qui est susceptible de varier en fonction de l'État membre concerné et qui risque de porter atteinte à ladite harmonisation.

- 23 Partant, il convient de répondre à la première question que l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 doit être interprété en ce sens que, pour apprécier si un produit est « susceptible d'être fumé », il n'y a pas lieu de s'appuyer sur la perception du public.

Sur la deuxième question

- 24 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 doit être interprété en ce sens que les termes « sans transformation industrielle ultérieure » englobent également des méthodes se composant de plusieurs étapes que les consommateurs peuvent toutefois réaliser à leur domicile.
- 25 S'agissant de la notion de « transformation industrielle », employée à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, elle vise communément la transformation, habituellement à grande échelle, selon un processus standardisé, de matières premières en biens matériels (arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 30).
- 26 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que ne relèvent pas de la notion de « transformation industrielle », au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, des manipulations aisées visant à rendre un produit du tabac non fini susceptible d'être fumé (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 31 et jurisprudence citée).
- 27 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 (arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 32). Toutefois, la complexité relative d'un processus de préparation ne saurait à elle seule suffire pour lui conférer un caractère industriel au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.
- 28 Dans l'affaire en cause au principal, les gestes pour rendre le tabac prêt à être fumé ne se limitent pas à insérer un rouleau de tabac dans un tube à cigarette (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 31 et jurisprudence citée). À cet égard, la juridiction de renvoi précise que le produit en cause peut être fumé après un traitement qu'un consommateur peut effectuer à domicile. Le tabac en cause a subi un premier processus de séchage et doit ensuite être maintenu dans un état d'humidification contrôlée. En outre, le produit doit encore être porté à ébullition avec de l'eau, de la glycérine et du sucre et mélangé avec le mélange aromatisé habituel pour le tabac à pipe à eau. Selon la juridiction de renvoi, des vidéos d'instructions sont disponibles en ligne.
- 29 En l'occurrence, d'une part, les différentes étapes de transformation du produit décrites par la juridiction de renvoi, à savoir l'ébullition avec de l'eau, de la

glycérine et du sucre ainsi que le mélange avec des arômes, ne requièrent aucun processus standardisé. D'autre part, la libre accessibilité en ligne d'instructions détaillées à l'attention des consommateurs pour la réalisation de ces étapes confirme que ce processus se distingue d'une transformation industrielle au sens de la jurisprudence citée au point 25 ci-dessus.

- 30 Sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, il s'agit de méthodes que les consommateurs peuvent réaliser à leur domicile et qui ne nécessitent pas de capacité à traiter de grandes quantités de tabac par des processus standardisés.
- 31 Partant, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 doit être interprété en ce sens que les termes « sans transformation industrielle ultérieure » englobent des méthodes se composant de plusieurs étapes que les consommateurs peuvent toutefois réaliser à leur domicile.

Sur les dépens

- 32 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 au Tribunal, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (deuxième chambre, siégeant avec cinq juges)

dit pour droit :

- 1) **L'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, doit être interprété en ce sens que, pour apprécier si un produit est « susceptible d'être fumé », il n'y a pas lieu de s'appuyer sur la perception du public.**
- 2) **L'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 doit être interprété en ce sens que les termes « sans transformation industrielle ultérieure » englobent des méthodes se composant de plusieurs étapes que les consommateurs peuvent toutefois réaliser à leur domicile.**

Półtorak

Hesse

Steinfatt

Petrлік

Dimitrakopoulos

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 29 avril 2026.

Signatures