

**Affaire C-674/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

10 septembre 2019

**Juridiction de renvoi :**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituanie)

**Date de la décision de renvoi :**

4 septembre 2019

**Partie requérante :**

UAB « Skonis ir kvapas »

**Partie défenderesse :**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

---

[omissis]

**LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS  
(Cour administrative suprême de Lituanie)**

**ORDONNANCE**

4 septembre 2019

[omissis]

Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), statuant en formation collégiale [omissis – composition],

a examiné, selon les règles de la procédure écrite, l'appel formé par la société UAB « Skonis ir kvapas », partie requérante en première instance, contre le jugement rendu le 7 juin 2018 par le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie) dans la procédure introduite par recours de ladite société contre le Muitinės departamentas prie Finansų

ministerijos (département des douanes près le ministère des Finances, Lituanie), la Vilniaus teritorinė muitinė (service régional des douanes de Vilnius, Lituanie) intervenant à la procédure, en vue de l'annulation d'une décision.

La juridiction de céans

a constaté :

I.

- 1 La partie requérante en première instance, la société UAB « Skonis ir kvapas » (ci-après la « société » ou la « partie requérante »), a saisi le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) d'un recours tendant à l'annulation du rapport de contrôle fiscal simplifié n° 7VM191147S (ci-après également le « rapport de contrôle fiscal ») établi par la Vilniaus teritorinė muitinė (service régional des douanes de Vilnius, ci-après le « service régional des douanes » ou la « partie intervenante ») le 23 août 2017, ainsi qu'à l'annulation de la décision n° 1A-280 du Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos (département des douanes près le ministère des Finances, ci-après le « département des douanes » ou la « partie défenderesse ») du 14 novembre 2017 et de la décision n° S-19 (7-264/2017) de la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie, Lituanie, ci-après la « commission des litiges fiscaux ») du 1<sup>er</sup> février 2018, rendues toutes deux dans le cadre du litige fiscal auquel le rapport de contrôle fiscal a donné lieu.
- 2 La partie défenderesse et la partie intervenante ont présenté des écritures en réponse au recours, contestant le bien-fondé du recours et concluant à son rejet.
- 3 Par jugement du 7 juin 2018, le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) a rejeté le recours de la partie requérante comme infondé.
- 4 La partie requérante a interjeté appel, demandant l'annulation du jugement rendu en première instance et le prononcé d'une nouvelle décision, faisant droit au recours. Elle demande également que l'institution juridictionnelle compétente de l'Union européenne soit saisie d'une demande de décision préjudicielle sur l'application et l'interprétation de certaines normes du droit de l'Union.
- 5 La partie défenderesse et la partie intervenante ont présenté des écritures en réponse à l'appel, contestant le bien-fondé de l'appel et concluant à son rejet.

La juridiction de céans

[Or. 2]

constate :

## II.

- 6 La présente affaire soulève une question d'interprétation et d'application du droit de l'Union ; il est dès lors nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle [omissis] relative à l'interprétation de l'article 2, paragraphe 2, et de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (JO 2011, L 176, p. 24), ainsi que de certaines dispositions de la nomenclature combinée (ci-après la « NC ») 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), tel que modifié par le règlement (UE) n° 1006/2011 de la Commission, du 27 septembre 2011 (JO 2011, L 282, p. 1), le règlement d'exécution (UE) n° 927/2012 de la Commission, du 9 octobre 2012 (JO 2012, L 304, p. 1), le règlement d'exécution (UE) n° 1001/2013 de la Commission, du 4 octobre 2013 (JO 2013, L 290, p. 1), et le règlement d'exécution (UE) n° 1101/2014 de la Commission, du 16 octobre 2014 (JO 2014, L 312, p. 1).
- 7 Le litige dont la juridiction de céans est saisie en appel oppose la partie requérante et l'administration fiscale au sujet de la partie du rapport de contrôle fiscal qui imposait à la partie requérante un redressement à hauteur de 1 308 750,28 euros au titre de l'accise et de 274 837,74 euros au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») à l'importation sur du tabac pour pipe à eau importé et mis à la consommation au cours des années 2012 à 2015, et lui infligeait une amende d'un montant de 158 359 euros.

*Le droit de l'Union*

- 8 Les considérants 2 et 9 de la directive 2011/64 énoncent :
- « (2) Il convient que la législation fiscale de l'Union applicable aux produits du tabac assure le bon fonctionnement du marché intérieur et, en même temps, un niveau élevé de protection de la santé, comme le prévoit l'article 168 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'autant que les produits du tabac peuvent nuire gravement à la santé et que l'Union est partie à la convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé pour la lutte antitabac (CCLAT). Il convient de tenir compte de la situation existant pour chacun des différents types de tabacs manufacturés. »
- « (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. »
- 9 Aux termes de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64 :

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

Par dérogation au premier alinéa, les produits ne contenant pas de tabac ne sont pas considérés comme tabac manufacturé lorsqu'ils ont une fonction exclusivement médicale. »

10 L'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 précise que l'on entend par tabacs à fumer :

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

b) les déchets de tabac conditionnés pour la vente au détail, qui ne relèvent pas de [la qualification de cigare, cigarillo ou cigarette] et qui sont susceptibles d'être fumés. Aux fins du présent article, les déchets de tabac sont réputés être des restes de feuilles de tabac et des sous-produits obtenus dans le cadre du traitement du tabac ou de la fabrication de produits du tabac. »

11 « Les États membres appliquent une accise qui peut être [...] spécifique, exprimée en montant par kilogramme ou par nombre de pièces pour les cigares et cigarillos » [article 14, paragraphe 1, sous b), de la directive 2011/64].

12 La deuxième partie de la NC inclut une section IV, consacrée aux « [p]roduits des industries alimentaires ; boissons, liquides alcooliques et vinaigres ; tabacs et succédanés de tabac fabriqués ». Cette section comprend notamment un chapitre 24 intitulé « Tabacs et succédanés de tabac fabriqués » :

« [...] Note de sous-position

**[Or. 3]**

1. Au sens du n° 2403 11, il faut entendre par “tabac pour pipe à eau” le tabac destiné à être fumé dans une pipe à eau et qui est constitué par un mélange de tabac et de glycérol, même contenant des huiles et des extraits aromatiques, des mélasses ou du sucre et même aromatisé aux fruits. Toutefois, les produits pour pipe à eau, ne contenant pas de tabac, sont exclus de la présente sous-position.

Code NC	Désignation des marchandises
2403	Autres tabacs et succédanés de tabac, fabriqués ; tabacs “homogénéisés” ou “reconstitués” ; extraits et sauces de tabac :
	– Tabac à fumer, même contenant des succédanés de tabac en toute proportion :
2403 11 00	– – Tabac pour pipe à eau visé à la note 1 de sous-position du présent chapitre
2403 19	– – autres

2403 19 10	--- en emballages immédiats d'un contenu net n'excédant pas 500 g
2403 19 90	--- autres
	- autres :
2403 91 00	-- Tabacs "homogénéisés" ou "reconstitués"
2403 99	-- autres :
2403 99 10	--- Tabac à mâcher et tabac à priser
2403 99 90	--- autres

[...] »

### *Le droit national*

- 13 L'article 3, paragraphe 27, du Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (loi de la République de Lituanie sur les accises, ci-après la « loi sur les accises » ; sauf indication contraire, nous nous référerons ci-après à la loi telle que modifiée par la loi n° XI-722 du 1<sup>er</sup> avril 2010) (telle que modifiée par la loi n° XI-1185 du 30 novembre 2010) énonce :

« On entend par "tabac à fumer" les produits suivants :

- 1) tabac déchiré, coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques (cubes), qui est susceptible d'être fumé sans autre transformation industrielle ;
- 2) les déchets de tabac (restes de feuilles de tabac et sous-produits obtenus dans le cadre du traitement du tabac ou de la fabrication de produits du tabac) conditionnés pour la vente au détail, qui ne relèvent pas de [la qualification de cigare, cigarillo ou cigarette], s'ils sont susceptibles d'être fumés. »

- 14 L'article 3, paragraphe 35, de la loi sur les accises (telle que modifiée par la loi n° XI-1185 du 30 novembre 2010) dispose que « [l]es produits constitués partiellement de substances autres que le tabac mais répondant aux autres critères [de qualification de cigare ou cigarillo] sont assimilés aux cigares et cigarillos ».

- 15 L'article 3, paragraphe 36, de la loi sur les accises précise que « [l]es produits qui sont entièrement ou partiellement constitués de succédanés de tabac, mais qui satisfont aux autres critères prévus à [l'article 3, paragraphe 27 de la présente loi] sont assimilés [...] au *tabac à fumer*. Ces dispositions ne sont pas applicables aux produits ne contenant pas de tabac destinés à un usage médical. »

- 16 « Le tabac à fumer est soumis à accise au taux de 54,16 euros par kilogramme de produit » (article 31, paragraphe 2, de la loi sur les accises, telle que modifiée par la loi n° XI-1185 du 30 novembre 2010).

### *Les faits [Or. 4]*

- 17 Il est établi que la partie requérante (une entreprise établie en Lituanie qui exerce, entre autres, une activité de vente au détail de divers produits du tabac) a, au cours

des années 2012 à 2015, importé en Lituanie diverses quantités de tabac pour pipe à eau, c'est-à-dire des produits du tabac conditionnés en des paquets de 50 ou 250 g, composés de tabac (jusqu'à 24 %), de sirop de sucre (47 %), de glycérine \* (27 %) en tant qu'agent humidificateur, de substances aromatiques (2 %) et de sorbate de potassium (moins d'un gramme par kilogramme) en tant que conservateur (ci-après le « produit en cause »).

- 18 Dans les déclarations, les marchandises ont été classées, en application de la NC alors en vigueur, sous le code 2403 11 00 00, c'est-à-dire comme « tabac pour pipe à eau », ainsi que sous le code national additionnel X203, « tabac à fumer, soumis à accise au taux fixé à l'article 31, paragraphe 2, de la loi sur les accises » (Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašas, liste des codes additionnels du tarif intégré de la République de Lituanie, adoptée par arrêté n° 1B-240 du directeur du département des douanes du 29 mars 2007, telle que modifiée par arrêté n° 1B-779 du 29 décembre 2010).
- 19 Le produit en cause – le tabac pour pipe à eau – a été (est) distribué par la partie requérante et acheté par les consommateurs comme produit du tabac destiné à être fumé. Ce produit est destiné à être utilisé dans des pipes à eau et les fumées qu'il s'agit d'inhaler sont obtenues par combustion ou chauffage du produit en cause, c'est-à-dire que les fumées inhalées se forment par consommation simultanée de tous les composants (substances) du produit en cause ; le produit en cause pouvait (peut) se fumer tel quel, le sirop de sucre, le tabac et les substances aromatiques qu'il contient étant en substance destinés à donner un certain goût aux fumées.
- 20 À l'issue d'une vérification des déclarations électroniques d'importation présentées par la société, le service régional des douanes a constaté que le poids (*net*) des produits en cause indiqué (déclaré) par la partie requérante ne correspondait pas aux indications figurant sur les factures et documents d'emballage ; la partie requérante n'avait en effet pas déclaré le poids (*net*) total du produit en cause mais uniquement celui du tabac y contenu, c'est-à-dire d'un de ses composants. Considérant qu'en application de la législation nationale, il fallait considérer comme tabac à fumer soumis à accise l'ensemble du produit en cause et non pas uniquement le tabac qu'il contenait, cette administration fiscale locale a, par le rapport de contrôle fiscal contesté, procédé à un redressement du montant des droits d'accise dus par la société à hauteur de 1 308 750,28 euros et du montant de la TVA à l'importation à hauteur de 274 837,74 euros, le montant des intérêts de retard s'élevant à 512 513 euros au titre des droits d'accise et à 43 532 euros au titre de la TVA, et a infligé à la société une amende d'un montant de 158 359 euros.
- 21 Saisie d'une réclamation contre cette décision du service régional des douanes, la partie défenderesse a, par décision du 14 novembre 2017, confirmé le rapport de

\* Ndt : « glycérine » et « glycérol » sont des synonymes désignant un seul et même composé chimique.

contrôle fiscal et refusé de faire droit à la demande de la société à bénéficier d'un dégrèvement en ce qui concernait les intérêts de retard et l'amende.

- 22 En désaccord avec les décisions de l'administration fiscale et estimant, entre autres, que seul devait être frappé d'accise le tabac contenu dans le produit en cause et non pas le produit dans son ensemble, la partie requérante a introduit un recours contre ces décisions devant la commission des litiges fiscaux, laquelle a confirmé le montant des droits d'accise et de la TVA fixé dans le rapport fiscal, mais a accordé à la partie requérante un dégrèvement en ce qui concernait les intérêts de retard.
- 23 Le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius), saisi du litige fiscal relatif aux décisions de l'administration fiscale locale, de la partie défenderesse et de la commission des litiges fiscaux, ayant lui aussi confirmé lesdites décisions, la partie requérante a interjeté appel devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie).

#### IV.

- 24 La directive 2011/64 a pour objet de fixer les principes généraux de l'harmonisation des structures et des taux de l'accise à laquelle les États membres soumettent les tabacs manufacturés. Cette directive relève donc de la législation fiscale de l'Union applicable aux produits du tabac (arrêts du 6 avril 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, point 17, ainsi que du 9 octobre 2014, Yesmoke Tobacco, C-428/13, EU:C:2014:2263, point 23). Elle s'inscrit dans le cadre d'une politique d'harmonisation des structures des accises sur les tabacs manufacturés ayant pour but d'éviter que la concurrence entre différentes catégories de tabacs manufacturés appartenant à un même groupe ne soit faussée (voir arrêt du 19 octobre 2000, Commission/Grèce, C-216/98, EU:C:2000:571, point 18). Afin d'en garantir une application uniforme, l'interprétation des notions de cette directive doit être autonome, fondée sur le libellé des dispositions en cause ainsi que sur les finalités poursuivies par ladite directive (voir arrêt du 30 mars 2006, Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, point 17 et jurisprudence citée).
- 25 Partant, chacune des notions définissant les produits soumis à accise utilisées par la directive 2011/64 constitue une notion du droit de l'Union qui doit être interprétée et appliquée [Or. 5] de manière uniforme dans tous les États membres (à ce sujet, voir, par exemple, par analogie, arrêt du 30 mars 2006, Smits Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, point 17, et jurisprudence citée).

*Sur la qualification du produit en cause de « tabac à fumer » au sens de la directive 2011/64*

- 26 Le produit en cause n'appartient pas à la catégorie des cigares et cigarillos ni à celle des cigarettes au sens de la directive 2011/64 et ne saurait y être classé ; il n'est de même pas contesté que ce produit n'est pas exclusivement constitué de

tabac et contient aussi d'autres substances (voir point 17 de la présente ordonnance).

*Sur la qualification du produit en cause de produit « partiellement constitué de substances autres que le tabac » au sens de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64*

- 27 Le législateur européen n'a pas précisé à l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64 de quelles « substances autres » un produit devait être constitué pour être assimilé à du tabac manufacturé.
- 28 À cet égard, on peut, d'une part, penser que toute substance ne relève pas de cette notion et qu'en relèvent uniquement les substances qui viennent se substituer au tabac dans le produit de tabac manufacturé concerné, c'est-à-dire qui répondent à la finalité du tabac dans le produit concrètement en cause (remplissent la même fonction). En effet, il ne fait pas de doute que, en ce qui concerne par exemple les cigarettes, le papier des cigarettes n'est pas considéré comme « substance autre » au sens de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64.
- 29 Les substances autres que le tabac contenues dans le tabac pour pipe à eau, tel qu'il est notamment défini au chapitre 24, note 1 de sous-position, de la NC, sont des composants normaux de ce produit et leur présence est conforme aux attentes des consommateurs. Par conséquent, à supposer que l'expression « substances autres » soit utilisée pour désigner les substances venant se substituer, dans le produit, au tabac, il y a lieu d'examiner si, indépendamment de la proportion respective du tabac et des autres substances que le produit en cause contient, ce dernier relève effectivement du champ d'application de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64.
- 30 D'autre part, le tabac contenu dans ce produit de tabac destiné à être fumé est enflammé ou chauffé en vue de produire des fumées ayant un certain goût qui seront inhalées. À cet égard, la partie requérante ne conteste pas que le sirop de sucre et les substances aromatiques contenus dans le produit en cause sont avant tout destinés à donner un certain goût aux dites fumées, c'est-à-dire que, de ce point de vue, les substances sont utilisées dans le produit aux mêmes fins que le tabac qu'il contient.
- 31 De troisième part, en l'absence de définition claire de la notion de « substances autres » dans la directive 2011/64, il est possible de considérer que ces mots sont utilisés dans leur sens le plus courant, c'est-à-dire englobent toute substance, indépendamment de sa destination et de son rapport avec le tabac contenu dans le produit.
- 32 Dans ces conditions, il y a lieu, par conséquent, d'interroger la Cour sur le point de savoir s'il faut interpréter l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64 en ce sens que du tabac pour pipe à eau tel que celui en cause dans la présente affaire [c'est-à-dire qui est composé de tabac (jusqu'à 24 %), de sirop de sucre, de glycérine, de substances aromatiques et d'un conservateur] doit être qualifié de



« produit constitué partiellement de substances autres que le tabac » au sens de cette disposition.

- 33 Cette question vise également à s'assurer de ce que l'article 3, point 36, de la loi sur les accises, adopté en transposition, entre autres, de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64, est applicable dans le cadre du présent litige.

*Sur la conformité du produit en cause aux critères de qualification de « tabac à fumer »*

- 34 S'agissant de vérifier ensuite si le produit en cause satisfait aux critères de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 (tant appliqué de façon autonome qu'appliqué conjointement avec l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64), il convient d'observer tout d'abord que, ainsi qu'il ressort du point 19 de la présente ordonnance, il est « susceptible d'être fumé sans transformation ultérieure » au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 (à ce sujet, voir, notamment, arrêt du 6 avril 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, points 30 à 32) et qu'il est également « susceptible d'être fumé » au sens de la disposition sous b) dudit paragraphe.

**[Or. 6]**

- 35 L'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 exige également qu'un autre critère soit satisfait, à savoir que le produit qu'il s'agit de qualifier de tabac à fumer soit « coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques ».
- 36 Les données figurant au dossier ne permettent pas de douter de ce que le tabac contenu dans le produit en cause soit « fractionné » au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64. Quand on fume le tabac contenu dans le produit en cause, destiné à être fumé sans transformation ultérieure et que les consommateurs utilisent en tant que produit manufacturé contenant de la nicotine, il est utilisé conformément à sa destination principale et première, c'est-à-dire pour obtenir, par combustion ou chauffage, des fumées contenant de la nicotine destinées à être inhalées.
- 37 L'analyse de l'économie des dispositions de la directive 2011/64 montre que l'accise frappe les tabacs manufacturés dans leur intégralité, c'est-à-dire les produits concernés, y compris ceux qualifiés de tabac à fumer, et non pas le tabac qu'ils contiennent (la quantité concrète de tabac). Cela permet, à son tour, de penser que dans des circonstances que celles en cause en l'espèce, les autres composants du produit en cause ne peuvent pas faire obstacle à la qualification de ce produit, dans son ensemble, de tabac à fumer au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.
- 38 En effet, lorsque, en raison de ses propriétés, un produit tel que le produit en cause ne peut être classé dans la catégorie des cigares et cigarillos ou des cigarettes et que le tabac qu'il contient présente les caractéristiques décrites au point 36 de la présente ordonnance, il y a lieu de penser que les autres substances contenues dans

ce produit, auxquelles le tabac est mélangé, ne peuvent faire obstacle à la qualification dudit produit de tabac à fumer au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64. Toute autre appréciation irait à l'encontre des objectifs de cette directive, énoncés aux considérants 2 et 9 de cette dernière, et ne satisferait pas à l'exigence que les différentes catégories de tabac manufacturé soient définies en fonction de critères relatifs à leurs caractéristiques et aux usages auxquels ils sont destinés (arrêt du 11 avril 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, point [43]).

- 39 En vue de confirmer ou d'infirmer cette analyse, il y a lieu de soumettre à la Cour la question de savoir si l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, y compris dans les cas où il est lu en conjonction avec l'article 2, paragraphe 2, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque le tabac contenu dans le mélange destiné à être fumé – dans le tabac pour pipe à l'eau (en l'occurrence, dans le produit en cause) – répond aux critères visés à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64, le mélange dans son ensemble est à considérer comme du tabac à fumer, indépendamment des autres substances qu'il contient.

*Sur la qualification du produit en cause au regard de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64*

- 40 Dans l'hypothèse où la Cour répondrait par la négative à cette question, c'est-à-dire où, même dans des circonstances telles que celles en cause en l'espèce, il faudrait examiner le produit en cause dans son intégralité (toutes les substances composant le mélange en cause), il faut, pour qualifier ce produit de tabac à fumer aux fins de sa taxation au titre de l'accise, vérifier tout d'abord s'il satisfait à la condition énoncée à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, à savoir s'il a été « coupé ou fractionné d'une autre façon ».
- 41 La Cour a déjà précisé que, en l'absence de définition des termes « coupé » et « fractionné » dans cette directive, il y a lieu de se reporter, pour en déterminer la portée, au sens général et communément admis de ceux-ci. Or, ces termes, dont le sens habituel est particulièrement large, désignent notamment, s'agissant du premier, le résultat de l'opération consistant à enlever une partie ou un morceau de quelque chose avec un instrument tranchant et, pour ce qui est du second, le résultat de l'opération consistant à démembler ou diviser quelque chose (arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak ; C-638/15, EU:C:2017:277, point 28).
- 42 Comme le produit en cause est un mélange, il serait logique de penser que c'est sur les substances composant le produit que doit porter l'appréciation au regard du critère du caractère « coupé ou « fractionné » \* aux fins de l'application de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64 et/ou de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette même directive.

\* Ndt : « *susmulkintas* », littéralement « réduit en petits morceaux ».

- 43 Compte tenu des autres versions linguistiques de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64 (par exemple de la version en langue anglaise, « *otherwise split* », ou de la version en langue française, « fractionné d'une autre façon »), il est permis de penser que les substances autres que le tabac – le sirop de sucre, la glycérine, les substances aromatiques et ledit conservateur – répondent peut-être à ce critère, indépendamment du fait que le produit en cause est, en substance, constitué en majeure partie de substances liquides (visqueuses) et de substances se présentant d'ordinaire sous forme de poudre. [Or. 7] Cette analyse serait peut-être également conforme à la déclaration faite par la Cour dans l'arrêt du 6 avril 2017, *Eko-Tabak* (C-638/15, EU:C:2017:277, point 24), précité, selon laquelle la notion de « tabac à fumer » ne saurait faire l'objet d'une interprétation restrictive.
- 44 Il est toutefois également possible que l'appréciation qu'il y a lieu de porter sur les composants autres que le tabac soit tout autre, de savoir si le fait de mélanger des substances se présentant d'ordinaire sous forme de liquide ou de poudre ou de diviser le mélange final en des quantités plus petites peut être considéré comme une « coupe » ou un « fractionnement » au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64. En effet, la notion définissant l'objet de l'accise doit être objective et le résultat de l'appréciation à porter au regard de ce critère (« coupé » ou « fractionné ») ne devrait pas dépendre du point de savoir s'il existait une quantité plus importante du liquide ou de la substance se présentant d'ordinaire sous forme de poudre utilisés pour fabriquer le produit en cause.
- 45 Il y a par ailleurs lieu d'examiner l'éventuelle conformité du produit en cause aux critères de qualification de « tabac à fumer » énoncés à l'article 5, paragraphe 1, sous b), de la directive 2011/64 ; le considérant 8 de ladite directive précise notamment que « les déchets de tabac [doivent être] clairement définis », ce qui permet de penser que les termes « déchets de tabac » utilisés à ladite disposition ne sauraient être interprétés largement. Le produit en cause, quant à lui, bien qu'il soit destiné à être vendu au détail, ne saurait être considéré comme déchet ou sous-produit ; de même, rien n'indique que les différents composants du produit en cause pourraient recevoir cette qualification.
- 46 En outre, en l'absence de jurisprudence de la Cour, du fait que le produit litigieux soit obtenu en transformant du tabac\* – c'est-à-dire en le mélangeant à d'autres substances –, on ne saurait écarter la possibilité que ce produit, qui n'est constitué de tabac qu'à 24 %, au plus, puisse être considéré comme un sous-produit obtenu lors du traitement du tabac au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous b), de la directive 2011/64.
- 47 Par conséquent, afin de dissiper ces doutes, il y a lieu de saisir la Cour et de lui demander de préciser s'il faut interpréter l'article 2, paragraphe 2, et/ou l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 en ce sens qu'est considéré comme « tabac à

\* Ndt : « *šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką* » dans la version en langue lituanienne de l'article 5, paragraphe 1, sous b), de la directive 2011/64, « sous-produits obtenus dans le cadre du traitement du tabac » dans sa version en langue française.

fumer » au sens de cette directive tout produit, tel que celui en cause en l'espèce, obtenu en mélangeant du tabac fractionné avec d'autres liquides et des substances se présentant d'ordinaire sous forme de poudre (du sirop de sucre, de la glycérine, des substances aromatiques et un conservateur).

*Sur la notion de « succédané du tabac »*

- 48 Dans l'hypothèse où la Cour répondrait par l'affirmative à cette dernière question et confirmerait ainsi 1) que l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64 est d'application dans la présente affaire et 2) que, pour décider s'il y a lieu ou non de qualifier le produit en cause de tabac à fumer, il faut vérifier la conformité aux critères visés à l'article 5, paragraphe 1, du règlement 2011/64 non seulement du tabac qu'il contient, mais aussi de toutes les autres substances dont il est composé, il convient de s'interroger également sur le caractère éventuellement incorrect de la transposition de la directive en droit national. Il s'agit concrètement de savoir si l'article 3, paragraphe 36, de la loi sur les accises est conforme à l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64.
- 49 En effet, les termes utilisés pour caractériser la composition du produit sont « substances autres » dans cette disposition du droit de l'Union, mais « succédanés du tabac » dans la loi nationale. Bien que la loi sur les accises elle-même ne définisse pas la notion de « succédané du tabac », le fait que, parlant du classement de produits dans la catégorie des cigares et cigarillos, le législateur utilise les termes « substances autres que du tabac » (article 3, paragraphe 35, de la loi sur les accises, telle que modifiée par la loi n° XI-1185 du 30 novembre 2010), mais ceux de « succédanés du tabac » au sujet de l'assimilation de produits aux cigarettes et au tabac à fumer (article 3, paragraphe 36, de la loi sur les accises), montre que, en droit national, ces notions ne sont pas identiques.
- 50 Si l'on analyse la réglementation régissant la situation litigieuse en partant du principe que le législateur n'utilise pas des mots dépourvus de signification et en ayant égard à l'interdiction, établie par la jurisprudence des juridictions nationales, y compris constitutionnelle, d'interpréter largement les dispositions définissant l'objet de l'impôt, on peut raisonnablement penser, à ce stade, que cette notion (« succédanés du tabac ») correspond à celle utilisée par la NC.
- 51 La juridiction de céans partage l'analyse selon laquelle les dispositions de la directive 2011/64 définissant les produits soumis à accise n'opèrent pas de renvoi à la NC (à cet égard, voir arrêt du 11 avril 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, point 46). Le contenu de la NC revêt cependant en l'espèce de la pertinence pour l'application du droit national et pour décider de l'incidence d'une éventuelle non-conformité de la transposition du droit de l'Union sur les obligations fiscales de la partie requérante.

**[Or. 8]**

- 52 La partie requérante a classé le produit en cause sous la sous-position 2403 11 00 de la NC, à savoir comme « [t]abac pour pipe à eau visé à la note 1 de sous-

position du présent chapitre ». Cette dernière note précise que, « [a]u sens du n° 2403 11, il faut entendre par “tabac pour pipe à eau” le tabac destiné à être fumé dans une pipe à eau et qui est constitué par un mélange de tabac et de glycérol, même contenant des huiles et des extraits aromatiques, des mélasses ou du sucre et même aromatisé aux fruits [...] ».

- 53 Ladite sous-position est classée, [au sein de] la position 2403 de la NC, sous « [t]abac à fumer, même contenant des succédanés de tabac en toute proportion ».
- 54 Cela permet de penser que le tabac pour pipe à eau, tel qu’il est défini à la note 1 de sous-position précitée, doit *dans son ensemble* être considéré comme du tabac à fumer et que ses composants autres que le tabac (la glycérine, le sucre, la mélasse, etc.) ne sont peut-être pas à considérer comme des « succédanés de tabac ».
- 55 C’est ce que vient confirmer, en partie, la deuxième phrase de la note I de sous-position relative à la position 2403 de la NC (« [...] les produits pour pipe à eau, ne contenant pas de tabac, sont exclus de la présente sous-position ») ainsi que les notes explicatives de la nomenclature combinée de l’Union européenne (JO 2019, C 119, p. 1, ci-après les « notes explicatives de la NC ») relatives à la sous-position 2403 99 90 de la NC – relèvent notamment de cette sous-position « les produits destinés à être fumés (par exemple le “tabac pour pipe à eau”) constitués exclusivement de succédanés de tabac *et de substances autres que le tabac* ».
- 56 Que, aux fins de l’application de la NC, les « succédanés de tabac » incluent les substances destinées à se substituer au tabac qui se trouve (normalement) dans le produit se trouve confirmé non seulement par la signification purement linguistique de ce terme, mais aussi (en partie) par les dispositions des notes explicatives de la NC relatives à la sous-position 2402 90 00 – « [r]elèvent de cette sous-position les cigares, cigarillos et cigarettes constitués exclusivement de succédanés de tabac, telles que les cigarettes fabriquées à l’aide de feuilles d’une variété de laitue, spécialement préparées, ne contenant ni tabac ni nicotine ».
- 57 Dans ces circonstances, il y a lieu de saisir la Cour en outre de la question de savoir s’il faut interpréter les dispositions de la NC relatives à la position 2403 en ce sens que ne sont pas considérés comme des « succédanés de tabac » des composants du tabac pour pipe à eau tels que 1) le sirop de sucre, 2) les substances aromatiques et 3) la glycérine.

*Sur la demande de décision préjudicielle*

- 58 Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) est la juridiction de dernière instance en matière administrative (article 21 du Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, loi de la République de Lituanie sur la justice administrative) ; dès lors qu’il se pose une question d’interprétation d’actes pris par les institutions de l’Union qu’il est nécessaire de résoudre pour pouvoir statuer sur le litige, il est par conséquent tenu de saisir la Cour de justice de l’Union européenne en vue d’une décision à titre

préjudiciel [article 267, troisième alinéa, TFUE, article 40(1) du Lietuvos Respublikos teismų įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à l'organisation juridictionnelle)].

- 59 Dans ces conditions, afin de dissiper tout doute quant à l'interprétation et à l'application des dispositions du droit de l'Union pertinentes aux fins du présent litige, il y a lieu de demander à la Cour d'interpréter les règles du droit de l'Union en cause. La réponse aux questions énoncées dans le dispositif de la présente ordonnance est d'une importance essentielle pour la présente affaire, car elle permettra de porter une appréciation sur les normes de droit national en vue de déterminer les obligations fiscales de la partie requérante.

Sur le fondement des considérations qui précèdent [omissis – renvoi à la base juridique du renvoi préjudiciel], le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie)

décide :

[omissis – point de procédure]

Les questions suivantes sont déférées à titre préjudiciel à la Cour de justice de l'Union européenne :

- 1) Convient-il d'interpréter l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, en ce sens que du tabac pour pipe à eau [Or. 9] tel que celui en cause dans la présente affaire [c'est-à-dire qui est composé de tabac (jusqu'à 24 %), de sirop de sucre, de glycérine, de substances aromatiques et d'un conservateur] doit être qualifié de « produit constitué partiellement de substances autres que le tabac » au sens de cette disposition ?
- 2) Convient-il d'interpréter l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, y compris dans les cas où il est lu en conjonction avec l'article 2, paragraphe 2, de cette directive, en ce sens que, lorsque le tabac contenu dans le mélange destiné à être fumé – dans le tabac pour pipe à l'eau (en l'occurrence, dans le produit en cause) – répond aux critères visés à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64, le mélange dans son ensemble doit être considéré comme du tabac à fumer, indépendamment des autres substances qu'il contient ?
- 3) En cas de réponse négative à la deuxième question, l'article 2, paragraphe 2, et/ou l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 doivent-ils être interprétés en ce sens qu'est considéré comme « tabac à fumer » au sens de cette directive tout produit, tel que celui en cause en l'espèce, obtenu en mélangeant du tabac fractionné avec d'autres liquides et des substances se présentant d'ordinaire sous forme de poudre (du sirop de sucre, de la glycérine, des substances aromatiques et un conservateur).

- 4) En cas de réponse négative à la deuxième question et de réponse positive aux première et troisième questions, les dispositions 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, tel que modifié par le règlement (UE) n° 1006/2011 de la Commission, du 27 septembre 2011, le règlement d'exécution (UE) n° 927/2012 de la Commission, du 9 octobre 2012, le règlement d'exécution (UE) n° 1001/2013 de la Commission, du 4 octobre 2013, et le règlement d'exécution (UE) n° 1101/2014 de la Commission, du 16 octobre 2014, relatives à la position 2403 doivent-elles être interprétées en ce sens que ne sont pas considérées comme des « succédanés de tabac » des substances entrant dans la composition du tabac pour pipe à eau telles que 1) le sirop de sucre, 2) les substances aromatiques et 3) la glycérine ?

La présente procédure est suspendue jusqu'à réception de la décision préjudicielle de la Cour de justice de l'Union européenne.

[omissis]

[Point de procédure et noms des juges]

DOCUMENT DE TRAVAIL