ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

27 novembre 2003 *

Dans l'affaire C-185/00,

Commission des Communautés européennes, représentée par MM. E. Traversa et I. Koskinen, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

soutenue par

Royaume de Suède, représenté par MM. I. Simfors et A. Kruse, en qualité d'agents,

partie intervenante,

contre

République de Finlande, représentée par M^mes^ T. Pynnä et E. Bygglin, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: le finnois.

ayant pour objet de faire constater que, en maintenant en vigueur les dispositions législatives et réglementaires relatives à l'utilisation du gazole comme carburant, telles qu'elles sont mises en œuvre en pratique, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 12), et 5, paragraphe 1, de la directive 92/82/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 19),

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. V. Skouris (rapporteur), faisant fonction de président de la sixième chambre, MM. C. Gulmann et J.-P. Puissochet, M^mes^ F. Macken et N. Colneric, juges,

avocat général: M. L. A. Geelhœd,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les parties en leur plaidoirie à l'audience du 26 septembre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 5 décembre 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 17 mai 2000, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 226 CE, un recours visant à faire constater que, en maintenant en vigueur les dispositions législatives et réglementaires relatives à l'utilisation du gazole comme carburant, telles qu'elles sont mises en œuvre en pratique, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 12), et 5, paragraphe 1, de la directive 92/82/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 19).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 Ainsi qu'il ressort du troisième considérant de la directive 92/82, «les États membres doivent appliquer des taux d'accises minimaux sur [les huiles minérales] à partir du 1er janvier 1993 afin que le marché intérieur puisse exister à partir de cette date».

3 L'article 5, paragraphes 1 et 2, de la directive 92/82 dispose:

«1. À partir du 1er janvier 1993, le taux minimal de l'accise sur le gazole utilisé comme carburant est fixé à 245 écus par 1 000 litres [...].

2. À partir du 1er janvier 1993, le taux minimal de l'accise sur le gazole utilisé aux fins définies à l'article 8 paragraphe 3 de la directive 92/81/CEE est fixé à 18 écus par 1 000 litres.»

4 L'article 2, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81 dispose:

«2. Les huiles minérales, autres que celles pour lesquelles un niveau d'accise est fixé par la directive 92/82/CEE, sont soumises à une accise si elles sont destinées à être utilisées, mises en vente ou utilisées comme combustible ou carburant. Le taux de l'accise exigible est fixé, selon l'utilisation, au taux applicable au combustible ou au carburant pour moteur équivalent.

3. Outre les produits imposables visés au paragraphe 1, tout produit destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme carburant ou comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants est taxé comme un carburant. [...]»

5 Le sixième considérant de la directive 92/81 indique qu'«il y a lieu de permettre aux États membres d'appliquer, s'ils le souhaitent, certaines [...] exonérations ou taux réduits à l'intérieur de leur territoire, lorsque cela n'entraîne pas de distorsions de concurrence».

6 Aux termes de l'article 8 de la directive 92/81:

«1. Outre les dispositions générales de la directive 92/12/CEE concernant les utilisations exonérées de produits soumis à accises et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent les produits suivants de l'accise harmonisée, selon les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus:

a) les huiles minérales utilisées autrement que comme carburant ou combustible;

[...]

2. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres peuvent appliquer des exonérations ou réductions totales ou partielles du taux de l'accise aux huiles minérales utilisées sous contrôle fiscal:

[...]

f) exclusivement pour des travaux agricoles ou horticoles et dans la sylviculture et la pisciculture d'eau douce;

[...]

3. Les États membres peuvent également appliquer, en ce qui concerne tout ou partie des usages industriels et commerciaux suivants, un taux d'imposition réduit pour le gazole et/ou le gaz de pétrole liquéfié et/ou le méthane et/ou le pétrole lampant utilisés sous contrôle fiscal, pour autant que le taux appliqué ne soit pas inférieur au taux minimal fixé par la directive 92/82/CEE concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales:

[...]

b) le matériel et les machines utilisés dans la construction, le génie civil et les travaux publics;

[...]»

7 La directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1), qui fixe le régime des produits soumis à accise et autres impositions indirectes frappant directement ou indirectement la consommation de ces produits, est applicable, conformément à son article 3, paragraphe 1, notamment aux huiles minérales.

8 En vertu de l'article 6, paragraphe 1, de cette directive, l'accise y visée devient exigible lors de la mise à la consommation des produits soumis à accise, à l'exception du cas où ces produits ont déjà été mis à la consommation dans un État membre et sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre. Dans ce cas, les droits d'accises sont perçus, conformément à l'article 7, paragraphe 1, de la même directive, dans l'État membre dans lequel ces produits sont détenus.

9 L'article 8 de la directive 92/12 dispose:

«Pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, le principe régissant le marché intérieur dispose que les droits d'accises sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis.»

10 Aux termes de l'article 9, paragraphes 1 et 3, de la directive 92/12:

«1. Sans préjudice des articles 6, 7 et 8, l'accise devient exigible lorsque les produits mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre.

Dans ce cas, l'accise est due dans l'État membre sur le territoire duquel les produits se trouvent et devient exigible auprès du détenteur des produits.

[...]

3. Les États membres peuvent également prévoir que l'accise devient exigible dans l'État membre de consommation lors de l'acquisition d'huiles minérales ayant déjà été mises à la consommation dans un autre État membre si ces produits sont transportés suivant des modes de transport atypiques par des particuliers ou pour leur compte propre. Est à considérer comme mode de transport atypique le transport de carburant autrement que dans le réservoir des véhicules ou dans un bidon de réserve approprié ainsi que le transport de produits de chauffage liquides autrement que dans des camions-citernes utilisés pour le compte d'opérateurs professionnels.»

La réglementation nationale

11 Les accises applicables aux gazoles vendus sur le marché finlandais, à savoir au diesel et au mazout, sont fixées par la loi n° 1472/1994, relative à l'accise applicable aux combustibles liquides, telle qu'elle a été modifiée en dernier lieu par la loi n° 509/1998 (ci-après la «loi n° 1472/1994»). Selon l'article 2 de cette loi, on entend par «diesel» un gazole fourni en vue d'une utilisation comme carburant pour moteurs diesel (ci-après «diesel»). Par «mazout», on entend un gazole fourni en vue d'une utilisation pour le chauffage et rendu identifiable à la mise sur le marché au moyen d'un colorant rouge visible à l'œil nu (ci-après «mazout» ou «gazole plus faiblement taxé»).

12 Selon la loi n° 1472/1994, l'accise perçue sur le diesel et le mazout se compose d'une taxe de base et d'une taxe additionnelle, dont le montant est fonction du volume du combustible. À compter du début de l'année 1999 l'accise sur le diesel s'élève à 325 euros par 1 000 litres et celle sur le mazout à 64 euros par 1 000 litres. Si le gazole est utilisé comme carburant, il est taxé au taux de l'accise applicable au diesel.

13 La loi n° 722/1966, relative à la taxe sur les véhicules automobiles (ci-après la «loi n° 722/1966»), instaure une surtaxe, qui, par analogie avec la taxe annuelle proprement dite perçue sur les véhicules à moteur diesel, est également perçue annuellement.

14 Conformément aux articles 14 à 22 de la loi n° 722/1966, sont passibles de cette surtaxe tous les véhicules automobiles immatriculés en Finlande ou utilisés en Finlande sans immatriculation et qui contiennent, dans leur réservoir à carburant, du mazout au lieu de diesel. En vertu de l'article 16 de la même loi, le montant de la surtaxe est calculé en multipliant par vingt le montant de la taxe sur les véhicules automobiles applicable au véhicule en question.

15 Aux termes des articles 17 et 17 a de la loi n° 722/1966, sont également passibles de la surtaxe les tracteurs et engins de travaux publics, à l'exception des tracteurs dans la mesure où ils sont utilisés dans l'agriculture et la sylviculture ou dans les activités qui sont étroitement liées à ces secteurs et des engins de travaux publics dans la mesure où ils ne sont pas utilisés pour des activités autres que celles inhérentes à leur usage normal et qui sont effectuées sur le lieu de travail ou de construction, ou bien pour le transport de leurs propres carburants ou lubrifiants, ou encore lors de leur déplacement d'un lieu de travail à un autre. Toutefois, lorsque le tracteur ou l'engin de travaux publics est utilisé pour transporter des marchandises, l'emploi du diesel est obligatoire.

16 Conformément à l'article 25 de la loi n° 722/1966, le respect des dispositions prévues par celle-ci est contrôlé par les autorités policières et douanières, qui, selon l'article 28 de ladite loi, ont le droit d'effectuer, dans les espaces de stockage de carburants et dans les véhicules automobiles, les contrôles nécessaires pour examiner la qualité du carburant utilisé dans les véhicules. Cette disposition prévoit également la possibilité d'arrêter les véhicules pour effectuer de tels contrôles. Si la présence de mazout dans le réservoir est constatée, les autorités doivent, conformément à l'article 27 de la même loi, empêcher l'utilisation du véhicule jusqu'à la mise en œuvre des sanctions pertinentes.

17 La loi n° 337/1993, relative à la redevance carburant, telle que modifiée en dernier lieu par la loi n° 234/1998 (ci-après la «loi n° 337/1993»), prévoit la perception d'une redevance carburant correspondant au nombre de jours pendant lesquels un véhicule immatriculé en Finlande ou à l'étranger a utilisé du mazout, pour un maximum de 60 jours consécutifs, et pour au moins 10 jours lorsque la date d'importation du véhicule ne peut être déterminée. Le montant par jour de la redevance est de 1 000 FIM pour les voitures, de 1 500 FIM pour les camionnettes, de 2 000 FIM pour les autocars et de 3 000 FIM pour les camions.

18 En outre, l'utilisation illégale de mazout, c'est-à-dire sans déclaration préalable à l'autorité compétente, selon les modalités de l'article 3 de cette loi, entraîne le triplement de la redevance.

19 L'article 8 de la loi n° 337/1993 précise les modalités de contrôle par les autorités policières et douanières. L'article 11 de cette loi interdit la sortie du pays d'un véhicule immatriculé à l'étranger et passible d'une redevance carburant pour cause d'utilisation de mazout au lieu de diesel.

La procédure précontentieuse

20 Par lettres des 16 juillet 1996 et 3 avril 1997, la Commission a demandé au représentant permanent de la Finlande auprès de l'Union européenne des renseignements concernant la taxation des huiles minérales en Finlande, en précisant, dans le second courrier, que la question portait en particulier sur l'application des directives 92/81 et 92/82.

21 Le représentant permanent de la Finlande a répondu à ces deux demandes par lettres des 3 octobre 1996 et 5 juin 1997.

22 Le 3 décembre 1997, la Commission a adressé au gouvernement finlandais une lettre de mise en demeure, dans laquelle elle concluait que les possibilités d'utilisation de gazole plus faiblement taxé comme carburant ne pouvaient être considérées comme conformes aux règles communautaires.

23 Le gouvernement finlandais a répondu par lettre du 26 janvier 1998, dans laquelle il affirmait que sa législation était conforme aux dispositions du droit communautaire.

24 Par un courrier daté du 4 mai 1998, le représentant permanent de la Finlande a transmis à la Commission la loi n° 234/1998, portant modification de la loi n° 337/1993 entrée en vigueur le 1er mai 1998

25 Par lettre du 6 août 1998, la Commission a adressé au gouvernement finlandais un avis motivé, dans lequel elle reprenait les arguments de la mise en demeure en ajoutant que la modification de la loi n° 337/1993 ne remettait pas en question la possibilité d'utiliser du mazout comme carburant.

26 Dans sa réponse du 22 septembre 1998, le gouvernement finlandais a maintenu sa position.

27 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

28 Par ordonnance du président de la Cour du 15 janvier 2001, le royaume de Suède a été admis à intervenir dans la présente affaire au soutien des conclusions de la Commission.

Arguments des parties

Observation liminaire

29 Il convient de relever, à titre liminaire, que le gouvernement finlandais a soulevé des exceptions d'irrecevabilité relatives à la fois au recours de la Commission et à

la requête en intervention du gouvernement suédois, de sorte qu'il a développé ses moyens de fond à titre subsidiaire. Or, ces exceptions étant intrinsèquement liées au fond de l'argumentation soutenue par les parties, il convient de les présenter après l'exposé de celui-ci.

Sur le fond

30 La Commission reproche en substance à la république de Finlande de ne pas avoir procédé aux modifications nécessaires de sa réglementation relative à l'utilisation du gazole comme carburant, qui était en vigueur lors de son adhésion à l'Union européenne, de manière à la rendre conforme au système prévu par les dispositions des articles 5 de la directive 92/82 et 8 de la directive 92/81.

31 La Commission soutient, d'une part, que, si la réglementation finlandaise impose sur le gazole utilisé comme carburant, ainsi qu'il ressort de la loi n° 1472/1994, un taux d'accise supérieur au taux minimal fixé à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, elle ne saurait toutefois être considérée comme étant conforme à cette disposition, puisqu'elle ne garantit pas, en toutes circonstances, que ledit gazole soit effectivement imposé au taux qui y est prévu.

32 La Commission explique que, s'il est vrai que l'article 5 de la directive 92/82 n'oblige pas les États membres à inclure dans leur législation nationale une interdiction formelle d'utiliser le gazole plus faiblement taxé comme carburant, il résulte en revanche de cette disposition que les réglementations nationales applicables en la matière doivent empêcher, dans la pratique, cette utilisation.

33 Or, selon la Commission, le régime finlandais n'est pas de nature à atteindre cet objectif, dans la mesure où il permet l'utilisation du gazole plus faiblement taxé comme carburant, sur la base d'une déclaration préalable et moyennant le paiement d'une surtaxe, conformément à la loi n° 722/1966, et/ou d'une redevance carburant, conformément à la loi n° 337/1993. Elle en conclut que, dans la pratique, une telle utilisation devrait être interdite.

34 D'autre part, la Commission fait valoir que la république de Finlande a omis de mettre en œuvre, au niveau de la distribution et de l'utilisation du gazole aux fins visées à l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, un contrôle adéquat et efficace, tel qu'exigé par ces dispositions afin d'assurer que le gazole sert strictement à l'utilisation pour laquelle il est taxé.

35 À cet égard, elle fait observer que, en Finlande, les stations-service peuvent vendre le gazole plus faiblement taxé sans aucun contrôle fiscal, alors que le nombre annuel de contrôles routiers effectués au niveau du consommateur final est insuffisant par rapport au nombre de véhicules équipés de moteurs diesel. En outre, elle fait valoir qu'elle ne dispose pas d'informations indiquant qu'un contrôle fiscal suffisant est garanti en ce qui concerne l'utilisation de mazout dans les secteurs visés à l'article 8, paragraphes 2, sous f), et 3, de la directive 92/81, tels que l'agriculture et la sylviculture ainsi que les travaux publics.

36 La Commission ajoute que c'est précisément en raison de l'insuffisance des contrôles effectués en Finlande que le législateur suédois a envisagé d'adopter une loi visant à assurer que l'interdiction d'utilisation du mazout suédois comme carburant s'applique également au mazout en provenance de Finlande. Elle explique à cet égard que les contrôles douaniers à la frontière entre la Suède et la Finlande étant presque impossibles, du fait de la longueur de la frontière et du petit nombre de bureaux de douane, le mazout finlandais est facilement importé en Suède par des bandes de trafiquants sans être soumis à l'accise et vendu pour servir de carburant.

37 Le gouvernement finlandais soutient que le système instauré par la réglementation finlandaise repose sur l'obligation imposée aux propriétaires ou détenteurs de véhicules automobiles de déclarer au préalable aux autorités fiscales leur intention de commencer à utiliser le mazout comme carburant. Ainsi, à défaut de déclaration préalable, le montant de la surtaxe pourrait être triplé, alors que le montant de la redevance carburant perçu serait, dans ces cas, toujours multiplié par trois.

38 La surtaxe et la redevance carburant ne constitueraient donc ni des paiements donnant droit à l'utilisation du mazout comme carburant, ni des taxes frappant les transports, ni des accises, mais des sanctions de nature fiscale à effet dissuasif, instaurées en vue de prévenir les abus.

39 À l'appui de la thèse selon laquelle la possibilité de déclaration préalable et de versement anticipé de la surtaxe ainsi que de la redevance carburant est purement théorique et ne s'avère jamais rentable économiquement, le gouvernement finlandais fait valoir en outre que, au cours des dix dernières années, il n'a pas été fait usage une seule fois de cette possibilité et que toutes les mises en paiement de ces deux sanctions fiscales concernent en pratique des abus constatés lors de contrôles.

40 Le gouvernement finlandais soutient qu'il ne résulte aucunement de l'article 5 de la directive 92/82 une obligation d'inclure dans la législation nationale une interdiction formelle d'utiliser le gazole plus faiblement taxé comme carburant, mais uniquement celle d'assurer qu'il ne soit pas utilisé en tant que tel. Estimant que la compétence quant aux moyens de mise en œuvre de l'objectif fixé par cet article est laissée aux États membres, ce gouvernement fait valoir que le système de sanctions fiscales mis en place par la réglementation finlandaise constitue le moyen le plus approprié pour prévenir une telle utilisation.

41 Ce gouvernement ajoute que l'instauration d'une interdiction formelle entraînerait le remplacement du régime des sanctions fiscales par des sanctions pénales, qui ne permettraient pas d'atteindre, avec autant d'efficacité, l'objectif poursuivi par l'article 5 de la directive 92/82.

42 En particulier, il affirme, d'une part, que le niveau d'une sanction pénale devrait être concilié, par souci de cohérence, avec le niveau général des autres sanctions prévues par le système répressif. Dans la pratique, il s'ensuivrait des sanctions considérablement plus faibles que les sanctions fiscales actuelles. En outre, les sanctions fiscales en vigueur ne pourraient venir s'ajouter à une sanction pénale puisque, selon les principes du droit finlandais, une activité prohibée par le droit pénal ne saurait faire l'objet d'une taxation.

43 D'autre part, le gouvernement finlandais fait valoir que le recours au droit pénal entraînerait un alourdissement de la mise en œuvre des sanctions au niveau des éléments de preuve exigés. À cet égard, il souligne que la seule constatation par les autorités policières ou douanières du fait qu'un réservoir contient du mazout teinté en rouge, en quantité même minime, suffit pour l'application de sanctions fiscales. Ainsi, aucune autre preuve, établissant par exemple que l'automobiliste a agi de manière délibérée, ne serait nécessaire, comme ce serait le cas dans un système pénal.

44 S'agissant du grief tiré de l'absence d'un contrôle adéquat au niveau de la distribution et de l'utilisation du gazole plus faiblement taxé, le gouvernement finlandais relève d'emblée que la réglementation communautaire ne contient pas de dispositions relatives aux modalités de mise en œuvre du contrôle fiscal qu'elle prévoit. Plus particulièrement, elle n'imposerait aux États membres ni de soumettre la vente ou la distribution de mazout à des contrôles spécifiques ni de prévoir des sanctions frappant la vente au détail.

45 Le gouvernement finlandais considère que la seule obligation qui en découle consiste à garantir que le consommateur final n'utilise pas le gazole plus faiblement taxé comme carburant et qu'il appartient aux seuls États membres d'apprécier les conditions spécifiques en vigueur sur leur territoire pour choisir les moyens permettant d'atteindre cet objectif. Or, ce gouvernement estime avoir mis en place des contrôles permettant d'atteindre cet objectif dans les modalités les mieux adaptées aux conditions prévalant en Finlande.

46 À cet égard, il attire l'attention sur le fait que l'utilisation du mazout pour le chauffage est nettement plus répandue en Finlande que dans les autres États membres. En fait, la quantité totale de gazole utilisée pour le chauffage serait nettement supérieure à la quantité de diesel utilisée comme carburant dans les véhicules routiers. Le gouvernement finlandais ajoute que les réservoirs à combustible des maisons individuelles et des immeubles peuvent contenir de 1 500 à 3 000 litres de mazout et doivent, normalement, être remplis au moins deux fois par an. En général, le mazout serait livré par les camions distributeurs des compagnies pétrolières, mais les grandes distances et les conditions climatiques extrêmes des parties septentrionales faiblement peuplées du pays imposeraient également de mettre le mazout en vente dans les stations-service. Or, seulement 4 % de la quantité totale de mazout seraient vendus par l'intermédiaire de ces stations-service.

47 Ce gouvernement soutient que la vulnérabilité de l'infrastructure de distribution déjà clairsemée dans ces régions, la longue période de chauffage et le grand nombre de ménages ayant besoin de mazout en permanence n'autorisent pas la mise en place d'un régime où la distribution du mazout ne pourrait se faire que sous le contrôle des autorités. En effet, il affirme que le pays ne dispose pas de ressources pour faire fonctionner un tel régime et que des restrictions supplémentaires sur l'infrastructure de distribution pourraient conduire à des difficultés d'approvisionnement en mazout, ce qui pourrait avoir, dans le pire des cas, des conséquences fatales.

48 À cela s'ajouterait que les besoins des agriculteurs et les coûts trop élevés inhérents à un approvisionnement au moyen exclusif de camions distributeurs justifient également la possibilité d'acheter le mazout en petites quantités dans les stations-service.

49 Pour ce qui est du contrôle fiscal, le gouvernement finlandais fait valoir que le mazout est stocké dans des dizaines de milliers de réservoirs des maisons individuelles et des exploitations agricoles et sylvicoles et qu'il est relativement facile de l'en retirer pour le transférer dans les réservoirs à carburant des véhicules, sans qu'il y ait aucun moyen d'empêcher ces abus par un contrôle quelconque de la distribution ou de la vente au détail. Ledit gouvernement affirme que c'est la raison pour laquelle, afin d'empêcher cette utilisation dans le trafic routier, la réglementation finlandaise prévoit un système de sanctions suffisamment efficaces accompagné de contrôles au niveau de l'utilisateur final et que, pour cette même raison, il n'est pas raisonnable d'appliquer des mesures de contrôle dans les domaines dans lesquels l'utilisation du mazout est autorisée, comme dans l'agriculture et la sylviculture.

50 Par ailleurs, le gouvernement finlandais considère que le régime de contrôle fiscal instauré sur son territoire est correctement ciblé, efficace et adéquat, dans la mesure où il atteint l'objectif poursuivi par les dispositions de l'article 8 de la directive 92/81, qui consiste à assurer que le gazole plus faiblement taxé ne soit pratiquement pas utilisé pour le trafic routier.

51 Relevant que, chaque année, environ 3 500 à 4 500 véhicules font l'objet d'un tel contrôle, le gouvernement finlandais expose, à titre d'exemple que, en 1999, les contrôles effectués ont été au nombre de 3 923 et que, dans 141 cas, des échantillons de laboratoire ont été prélevés, dont 125 ont été positifs, ce qui, selon ce gouvernement, est un nombre très faible compte tenu de la consommation totale très importante de mazout dans le pays.

52 Quant aux allégations de la Commission concernant la contrebande qui a lieu en Suède, le gouvernement finlandais estime qu'elles ne prouvent nullement que la république de Finlande ne respecte pas les dispositions des directives pertinentes. À cet égard, il fait valoir que les acheteurs suédois sont aussi tenus par l'obligation de déclaration préalable et d'acquittement de la surtaxe et que, si l'automobiliste suédois remplit son réservoir de gazole plus faiblement taxé en Finlande sans le déclarer préalablement aux autorités et sans acquitter la surtaxe, ledit gazole n'est pas acheté légalement. Il soutient dès lors que l'introduction d'une interdiction formelle dans la loi finlandaise n'empêcherait pas la possibilité de contrebande et souligne que, en tout état de cause, la présente affaire ne porte pas sur les moyens de combattre la contrebande.

53 En ce qui concerne l'argument du gouvernement finlandais selon lequel d'éventuelles sanctions pénales prévues par une loi seraient moins sévères que les sanctions fiscales, la Commission attire notamment l'attention sur le fait que la possibilité de recours aux sanctions administratives pour prévenir les abus en matière d'utilisation de mazout comme carburant n'a pas été exploitée. Citant, à titre d'exemple, les sanctions administratives prévues par la réglementation finlandaise en cas de surcharge d'un véhicule, ou encore celles qui frappent les entrepositaires d'huiles combustibles lorsqu'ils ont négligé de procéder à l'identification du mazout, elle fait valoir que le législateur finlandais aurait également pu faire usage de cette possibilité afin de sanctionner l'utilisation de mazout comme carburant.

54 S'agissant du manquement aux obligations découlant de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, la Commission estime que sa thèse selon laquelle, en Finlande, il n'y a pas systématiquement de contrôle des véhicules diesel et que les contrôles effectués par la police sont occasionnels est confirmée par les données statistiques fournies par le gouvernement finlandais. Elle relève que, dans son mémoire en défense, ce gouvernement a indiqué que 3 500 à 4 500 véhicules sont actuellement contrôlés chaque année, tandis que, dans sa réponse à la lettre de mise en demeure, il avait déclaré que le chiffre des contrôles annuels était supérieur à 5 000. Soulignant que les statistiques recensaient en 1998 un total de 755 377 véhicules et tracteurs diesel immatriculés en Finlande, la Commission fait

valoir que, compte tenu de l'augmentation du nombre des véhicules diesel et du fait que des véhicules immatriculés à l'étranger ont probablement également fait l'objet de contrôles, le chiffre de 3 923 contrôles que le gouvernement finlandais a déclaré en 1999 doit être considéré comme très faible.

55 La Commission soutient que, en tout état de cause, un contrôle fiscal, même parfait, n'empêcherait pas la législation finlandaise en vigueur d'être contraire aux dispositions communautaires et de permettre, au moyen du versement de taxes, aussi élevées soient elles, d'utiliser couramment le mazout comme carburant.

56 Dans son mémoire en intervention, le gouvernement suédois fait valoir, en premier lieu, que le régime finlandais, qui a pour effet de rendre possible l'utilisation, illégale ou légale, de mazout dans les véhicules équipés de moteurs diesel, méconnaît l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, qui prescrit un montant minimal d'accise. D'une part, dans le cas d'une utilisation illégale, un droit d'accise trop bas, à savoir celui qui s'applique au mazout, serait perçu. D'autre part, dans le cas d'une utilisation légale sur la base d'une déclaration préalable, les taxes perçues, à savoir la surtaxe et la redevance carburant, ne constitueraient pas des droits d'accises, dès lors qu'elles ne sont pas prélevées en fonction de la quantité de mazout utilisée, mais en fonction de la durée de l'utilisation.

57 En second lieu, le gouvernement suédois soutient que, à supposer même que le système finlandais conduise en pratique à ce que personne n'utilise du mazout comme carburant en Finlande, l'absence d'interdiction légale d'une telle utilisation constitue en elle-même une violation du droit communautaire, puisqu'elle a pour effet de rendre impossible la mise en œuvre d'un contrôle efficace du trafic transfrontalier et, partant, la pleine application en Suède du régime communautaire des droits d'accises sur les huiles minérales.

58 À cet égard, il explique que la transposition en Suède des directives 92/81 et 92/82 s'est traduite par une interdiction générale d'utiliser du mazout comme carburant ainsi que par des sanctions administratives importantes. Il précise encore que, compte tenu des volumes dont il est question en matière de chauffage, le besoin de maintenir un système où les particuliers doivent eux-mêmes assurer le transport du mazout entre la station-service et leur habitation n'a en tout cas jamais été ressenti en Suède. L'absence de demande expliquerait la raison pour laquelle le mazout n'est pas vendu dans les stations-service, et ce malgré le fait qu'une telle vente n'est pas interdite et que les conditions climatiques et de population sont sensiblement les mêmes dans le nord de la Suède et dans le nord de la Finlande.

59 Or, si la réglementation suédoise prévoit un système de contrôle efficace pour prévenir l'utilisation du mazout suédois, teinté en vert, comme carburant en revanche, le système finlandais aurait été à l'origine d'un commerce frontalier entre la Finlande et la Suède de mazout finlandais, teinté en rouge, ayant démarré après l'adhésion de ces deux États à l'Union européenne et pris une telle ampleur qu'il menacerait l'existence même du commerce légal de produits pétroliers dans le nord de la Suède.

60 Le gouvernement suédois explique que, en 1996, pour combattre cette contrebande, l'interdiction d'utilisation du mazout suédois comme carburant a été étendue au mazout finlandais, ce qui a entraîné une chute immédiate de l'introduction de celui-ci en Suède.

61 Toutefois, eu égard, d'une part, aux dispositions des articles 8 et 9, paragraphe 3, de la directive 92/12 et, d'autre part, au fait que l'on ne saurait tenir pour compatible avec le droit communautaire qu'un État membre introduise unilatéralement dans son droit interne des mesures visant à compenser le fait qu'un autre État membre manque à ses obligations en droit communautaire, le législateur suédois aurait levé, en 1997, l'interdiction unilatérale d'utilisation du mazout finlandais comme carburant.

62 Le gouvernement suédois explique à cet égard qu'il ressort du régime instauré par la directive 92/12 que, en ce qui concerne les huiles minérales acquises par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, les droits d'accises sont perçus dans l'État membre où ces produits sont acquis. Cela signifierait que le royaume de Suède ne peut pas percevoir d'accise ou imposer de sanctions à l'encontre d'un particulier suédois qui a légalement rempli le réservoir de son véhicule ou un bidon de réserve avec du mazout en Finlande.

63 D'après la législation suédoise actuellement en vigueur, il serait donc permis de détenir du mazout finlandais, teinté en rouge, dans le réservoir d'un véhicule ou dans un bidon de réserve de dix litres au maximum, dans la mesure où ce mazout y a été introduit par l'intéressé pour ses besoins personnels.

64 Or, l'introduction clandestine en Suède de mazout en provenance de Finlande, pour lequel aucune taxe n'est perçue en Suède, aurait par la suite connu un nouvel essor. Le gouvernement suédois souligne que lorsque les autorités constatent lors d'un contrôle que le réservoir d'un véhicule contient du mazout finlandais, il leur est impossible d'apporter la preuve contraire à l'affirmation selon laquelle le réservoir a été rempli en Finlande. Il en irait autrement si la république de Finlande appliquait également l'interdiction légale d'utiliser le mazout comme carburant.

65 Le gouvernement suédois en conclut donc que, même si les directives 92/81 et 92/82 ne prescrivent pas expressément l'interdiction d'utilisation du gazole plus faiblement taxé comme carburant pour les véhicules automobiles, il découle du but et de l'économie même du régime qu'elles instaurent qu'une telle interdiction légale est une condition du fonctionnement du marché intérieur. Il estime dès lors que, même si le système finlandais fonctionne en Finlande, cet État membre ne satisfait pas à ses obligations communautaires, puisque ce système a pour effet de créer une distorsion de la concurrence au sein du marché intérieur, distorsion contre laquelle la Suède ne peut agir unilatéralement.

66 Le gouvernement finlandais rétorque, à titre liminaire, que les situations de deux pays ne sont pas comparables, puisque, en Suède, à la différence de la Finlande, le mazout n'est pas utilisé dans l'agriculture et la sylviculture.

67 En outre, ce gouvernement affirme que sa réglementation nationale n'empêche pas un contrôle efficace de l'utilisation du mazout dans les autres États membres. Il explique que, dans le cas où un automobiliste suédois prétend faussement que le mazout finlandais, teinté en rouge, qu'il utilise a été introduit dans le réservoir du véhicule ou dans un bidon de réserve en Finlande alors que, en réalité, il a été frauduleusement introduit en Suède et, seulement sur le territoire de cet État membre, transféré dans le réservoir du véhicule, cet automobiliste donne une preuve suffisante pour permettre la mise à exécution des sanctions prévues par la réglementation finlandaise. À cet effet, il suffirait que les autorités suédoises transcrivent leurs griefs et transmettent les renseignements pertinents aux autorités finlandaises.

68 Le gouvernement finlandais ajoute que, ainsi, dans le cas d'une voiture de tourisme, s'il n'y a pas eu de déclaration et que la date d'importation du véhicule ne peut être déterminée, la redevance carburant serait d'un montant qui dépasserait notablement les sanctions comparables en vigueur en Suède. Ce gouvernement souligne encore que les contrôles routiers ne couvrent pas seulement les véhicules immatriculés en Finlande. Il relève que, environ 120 automobilistes suédois ont été contrôlés au cours des années 1998 à 2002 et que l'efficacité et le rôle préventif du régime mis en place en Finlande ont augmenté du fait qu'un véhicule immatriculé à l'étranger pour lequel la redevance carburant est exigible ne peut être exporté avant que cette redevance n'ait été payée.

69 La Commission relève dans ce contexte que, comme il n'est pas exercé en Finlande de contrôle fiscal sur la distribution, les conducteurs de véhicules immatriculés à l'étranger peuvent librement faire le plein de mazout dans une station-service, qui n'a pas le droit d'exiger la présentation d'une attestation de versement de la redevance carburant. En revanche, en Suède, il n'existerait pas de possibilité légale d'exiger une telle attestation, qui n'a pas d'équivalent dans la législation suédoise.

70 La Commission souligne encore que l'administration des douanes du district douanier du nord de la Finlande, qui emploie au total 223 personnes, ne semble pas être en mesure d'effectuer des contrôles suffisants dans la région de plus de 150 000 kilomètres carrés couverte par ce district. En outre, dans les régions septentrionales de la Finlande, le nombre de policiers par kilomètre carré serait plus faible que dans le reste du pays. Elle considère dès lors comme assez vraisemblable le fait que les autorités chargées de la surveillance des frontières ne disposent pas d'effectifs suffisants pour effectuer des contrôles portant sur les véhicules étrangers avant qu'ils ne quittent le territoire finlandais.

Sur la recevabilité

71 S'agissant des arguments de la Commission tirés, d'une part, de l'absence de contrôle fiscal en ce qui concerne l'utilisation de mazout dans les secteurs visés à l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, tels que l'agriculture et la sylviculture ainsi que les travaux publics, et, d'autre part, des mesures envisagées par le législateur suédois, le gouvernement finlandais fait valoir qu'il s'agit d'éléments évoqués par la Commission pour la première fois dans la requête et que, dès lors, il n'a pas eu la possibilité de se prononcer à cet égard dans le cadre de la procédure précontentieuse. Rappelant que, selon une jurisprudence constante, la procédure doit se fonder sur les motifs exposés dans la phase précontentieuse, ce gouvernement soutient qu'ils doivent être déclarés irrecevables.

72 À cet égard, la Commission précise notamment que, dans sa requête, elle a estimé utile de signaler, à titre d'information, que l'insuffisance des contrôles effectués en Finlande a pour conséquence l'existence en Suède d'une fraude fiscale très étendue portant sur l'utilisation de mazout finlandais, qui a nécessité l'adoption de mesures législatives, sans pour autant formuler une conclusion ou un moyen de recours nouveau.

73 En outre, le gouvernement finlandais conclut, à titre principal, à l'irrecevabilité des conclusions du mémoire en intervention du gouvernement suédois, au motif qu'elles ne remplissent pas les conditions imposées par les articles 37, paragraphe 4, du statut CE de la Cour de justice et 93, paragraphe 5, du règlement de procédure de la Cour.

74 Plus particulièrement, il relève, d'une part, que la Commission ne prétend nulle part que la réglementation finlandaise ne garantit pas le respect du niveau minimal d'accises prévu par la directive 92/81 en ce qui concerne le gazole utilisé comme carburant. Cette conclusion du gouvernement suédois ne viserait donc pas à soutenir celles énoncées par la Commission, mais constituerait une conclusion nouvelle et autonome.

75 D'autre part, le gouvernement finlandais soutient que la Commission a admis expressément que ses développements relatifs aux rapports entre la Suède et la Finlande ne constituent ni une conclusion ni un moyen nouveau, mais simplement une constatation faite à titre d'information. Invoquant à cet égard la jurisprudence de la Cour, selon laquelle l'intervenant peut faire état d'arguments différents de ceux de la partie qu'il soutient, à condition qu'il vise à soutenir les conclusions de cette partie, il fait valoir que le gouvernement suédois, en tant qu'intervenant, ne peut pas valablement présenter lui-même des conclusions ou arguments tirés des conséquences du régime finlandais pour le royaume de Suède.

76 En revanche, la Commission soutient que les conclusions du royaume de Suède sont recevables.

77 En particulier, elle déclare souscrire à la thèse du gouvernement suédois selon laquelle la surtaxe et la redevance carburant ne sont pas des droits d'accises et rappelle qu'elle avait déjà signalé cette position au gouvernement finlandais dans la lettre de mise en demeure.

78 Par ailleurs, elle soutient que les éléments présentés d'abord par elle-même et ensuite par le gouvernement suédois en ce qui concerne le trafic organisé entre la Finlande et la Suède doivent être considérés comme une preuve des conséquences que le régime finlandais entraîne hors des frontières de la Finlande.

Appréciation de la Cour

Sur la recevabilité

Sur les exceptions d'irrecevabilité relatives au recours de la Commission

79 Il résulte d'une jurisprudence constante que la procédure précontentieuse a pour but de donner à l'État membre concerné l'occasion, d'une part, de se conformer à ses obligations découlant du droit communautaire et, d'autre part, de faire utilement valoir ses moyens de défense à l'encontre des griefs formulés par la Commission (voir, notamment, arrêts du 10 mai 2001, Commission/Pays-Bas, C-152/98, Rec. p. I-3463, point 23, et du 15 janvier 2002, Commission/Italie, C-439/99, Rec. p. I-305, point 10).

80 Il s'ensuit que la lettre de mise en demeure adressée par la Commission à l'État membre concerné puis l'avis motivé émis par celle-ci délimitent l'objet du litige, qui ne peut plus, dès lors, être étendu. Par conséquent, l'avis motivé et le recours doivent être fondés sur des griefs identiques (voir, notamment, arrêts du 29 septembre 1998, Commission/Allemagne, C-191/95, Rec. p. I-5449, point 55, et du 11 juillet 2002, Commission/Espagne, C-139/00, Rec. p. I-6407, point 18).

81 Toutefois, cette exigence ne saurait aller jusqu'à imposer en toute hypothèse une coïncidence parfaite entre l'énoncé des griefs dans la lettre de mise en demeure, le dispositif de l'avis motivé et les conclusions de la requête, dès lors que l'objet du litige, tel que défini dans l'avis motivé, n'a pas été étendu ou modifié (voir, notamment, arrêts précités Commission/Allemagne, point 56, et Commission/Espagne, point 19).

82 Or, il convient de constater que, en l'espèce, la Commission n'a pas modifié l'objet du litige par un changement des motifs du prétendu manquement.

83 En effet, tant lors de la procédure précontentieuse que dans la requête, la Commission a clairement indiqué qu'elle reprochait à la république de Finlande d'avoir manqué aux obligations découlant, d'une part, de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, dans la mesure où la réglementation finlandaise ne garantit pas que des droits d'accises corrects sont appliqués sur les gazoles en fonction de leur utilisation, et, d'autre part, de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, dans la mesure où ladite réglementation ne prévoit pas un contrôle fiscal adéquat portant sur l'application des exonérations ou des taux d'accises réduits à l'utilisation des huiles minérales conformément à cette dernière disposition.

84 Certes, il est vrai que ce n'est que dans sa requête que la Commission a évoqué pour la première fois les conséquences qu'entraîne le manquement reproché à la république de Finlande sur le marché des huiles minérales en Suède. Toutefois, cet élément de fait, qui tend à illustrer l'insuffisance du système de contrôle mis en place par la réglementation finlandaise ne modifie ni la définition ni le fondement du manquement allégué.

85 De même, l'argumentation présentée par la Commission pour la première fois dans sa requête, relative à l'absence de contrôle fiscal concernant l'utilisation de

mazout en particulier dans les secteurs de l'agriculture, de la sylviculture et des travaux publics, n'a pas eu comme conséquence d'étendre ou de modifier l'objet du prétendu manquement, puisque l'obligation d'instaurer un tel contrôle dans ces secteurs est prévue explicitement à l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81.

86 Il en résulte que, lors de la procédure précontentieuse, la Commission a défini en des termes suffisamment précis l'objet du litige en énonçant les obligations résultant des directives 92/81 et 92/82, auxquelles la république de Finlande ne se serait pas conformée.

87 Il y a donc lieu de considérer que le fait que la Commission a, dans sa requête, détaillé les griefs qu'elle avait déjà fait valoir de manière plus générale dans la lettre de mise en demeure et l'avis motivé n'a pas eu d'incidence sur la portée du litige.

88 Il s'ensuit que les exceptions d'irrecevabilité soulevées par le gouvernement finlandais à l'égard du recours de la Commission doivent être rejetées.

Sur les exceptions d'irrecevabilité relatives à la requête en intervention du gouvernement suédois

89 Quant à la première exception d'irrecevabilité soulevée à cet égard par le gouvernement finlandais, telle qu'indiquée au point 74 du présent arrêt, il suffit de

rappeler que le premier grief de la Commission est tiré du fait que l'application du taux minimal de l'accise sur le gazole utilisé comme carburant, tel qu'il résulte de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, n'est pas garantie par la réglementation finlandaise.

90 Il apparaît dès lors que l'argumentation développée à cet égard par le gouvernement suédois, telle que décrite au point 56 du présent arrêt, tend précisément à soutenir le premier grief formulé par la Commission.

91 S'agissant de la deuxième exception d'irrecevabilité, telle qu'indiquée au point 75 du présent arrêt, il y a lieu de rappeler que l'article 37, paragraphe 4, du statut CE de la Cour de justice ne s'oppose pas à ce qu'un intervenant fasse état d'arguments différents de ceux de la partie qu'il soutient, pourvu qu'ils visent à soutenir les conclusions de cette partie (voir, notamment, arrêts du 19 novembre 1998, Royaume-Uni/Conseil, C-150/94, Rec. p. I-7235, point 36, et du 8 juillet 1999, ICI/Commission, C-200/92 P, Rec. p. I-4399, point 31).

92 Or, il convient de constater que l'argumentation développée par le gouvernement suédois, telle que décrite aux points 57 à 65 du présent arrêt, qui tend à démontrer que l'insuffisance du régime de contrôle fiscal finlandais a pour conséquence d'entraver l'application effective de la réglementation suédoise mettant en œuvre les dispositions communautaires pertinentes, vise à contribuer au succès du recours de la Commission, en apportant au litige un éclairage complémentaire. En effet, cette argumentation porte précisément sur les défaillances du contrôle fiscal présentées par la Commission comme étant à l'origine du manquement reproché à la république de Finlande.

93 Il s'ensuit que les exceptions d'irrecevabilité soulevées à l'encontre de la requête en intervention du gouvernement suédois doivent également être rejetées.

Sur le fond

94 Le régime finlandais relatif à l'utilisation du gazole comme carburant, tel qu'il résulte des lois n° 722/1966, 337/1993 et 1472/1994 et qu'il est mis en œuvre en pratique, repose sur deux éléments principaux. D'une part, les propriétaires ou détenteurs de véhicules automobiles sont obligés de déclarer au préalable aux autorités fiscales leur intention de commencer à utiliser le mazout comme carburant et de verser une surtaxe et/ou une redevance carburant. D'autre part, les autorités veillent au respect de ces conditions au moyen de contrôles routiers. Les infractions constatées sont sanctionnées par des prélèvements fiscaux imposés de plein droit et dont le montant est suffisamment élevé pour avoir un effet dissuasif.

95 Ainsi qu'il ressort des points 38, 56 et 77 du présent arrêt, il est constant que la surtaxe et la redevance carburant, dont la perception est prévue sur la base d'une déclaration préalable, ne constituent pas des droits d'accises. Il apparaît dès lors que, dans la mesure où elle prévoit la possibilité d'utiliser le gazole plus faiblement taxé comme carburant, la réglementation finlandaise ne saurait être considérée comme conforme à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, qui exige que le gazole utilisé comme carburant soit imposé au taux d'accise minimal qui y est prévu, la circonstance que cette possibilité est, selon les affirmations du gouvernement finlandais, purement théorique étant sans pertinence à cet égard.

96 Afin de déterminer si le régime finlandais atteint les objectifs visés par la réglementation communautaire, dans la mesure où, selon le gouvernement finlandais, il empêche, dans la pratique, l'utilisation du gazole plus faiblement taxé comme carburant, il importe de préciser la portée des obligations qui découlent pour les États membres des dispositions de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, lues en combinaison avec celles de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81.

97 À cet égard, il y a lieu de relever que, si l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82 impose aux États membres l'obligation de garantir que les huiles minérales utilisées comme carburant soient taxées au minimum au taux d'accise fixé par cette disposition, l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81 énumère certains secteurs dans lesquels l'utilisation d'huiles minérales comme carburant peut bénéficier d'exonérations ou d'un taux d'accise réduit, à condition qu'elle soit soumise à un contrôle fiscal.

98 En effet, selon le sixième considérant de la directive 92/81, les États membres doivent veiller à ce que l'application d'exonérations ou de taux réduits à l'intérieur de leur territoire n'entraîne pas de distorsions de concurrence. À cet effet, ils doivent mettre en place un contrôle fiscal visant, ainsi qu'il ressort de l'article 8, paragraphe 1, de cette directive, à empêcher la fraude, l'évasion ou les abus.

99 Il résulte dès lors des dispositions de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, lues en combinaison avec celles de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, que l'exercice d'un contrôle fiscal effectif constitue une condition nécessaire à l'application correcte des différents taux des droits d'accises auxquels sont soumises les huiles minérales en fonction de leur utilisation.

100 Plus précisément, il en découle que, afin d'assurer l'effectivité du régime des droits d'accises instauré par ces dispositions en ce qui concerne les huiles minérales utilisées comme carburant, les États membres sont tenus de mettre en place, dans leur droit interne, des mécanismes empêchant dans la pratique l'utilisation comme carburant des huiles minérales destinées à être utilisées à d'autres fins et, partant, soumises, conformément aux dispositions des articles 5, paragraphe 2, de la directive 92/82, et 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, à un taux d'accise inférieur au taux minimal fixé à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82.

101 Il apparaît dès lors qu'il importe de vérifier si le mécanisme retenu par la réglementation finlandaise répond, par ses modalités d'exécution, aux exigences d'effectivité découlant du régime communautaire des droits d'accises applicable aux huiles minérales, telles que décrites aux points 97 à 100 du présent arrêt.

102 L'absence de restrictions ou de contrôles au niveau de la distribution du mazout, qui est mis en vente libre dans les stations-service, crée inévitablement une situation de fait favorable aux comportements frauduleux. C'est donc au regard de cette situation qu'il convient d'apprécier l'efficacité du mécanisme instauré par la réglementation finlandaise en vue de prévenir les abus.

103 Or, il résulte des données statistiques produites devant la Cour, telles qu'indiquées aux points 51 et 54 du présent arrêt, que le contrôle exercé à cet effet par les autorités policières et douanières au stade du consommateur final ne constitue pas un moyen adéquat de lutte contre le risque élevé d'abus que représente l'intégration des stations-service dans la chaîne de distribution du mazout. À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon les indications fournies à titre d'exemple par le gouvernement finlandais, en 1999, les autorités ont effectué 3 923 contrôles sur un total de 755 377 véhicules et tracteurs diesel immatriculés en Finlande, auxquels s'ajoutent les véhicules diesel immatriculés à l'étranger qui circulent en Finlande, et que, toujours selon ce gouvernement, les contrôles routiers effectués sur l'ensemble du territoire finlandais sont de l'ordre de 3 000 à 5 000 par an.

104 L'insuffisance du régime de contrôle instauré par la réglementation finlandaise est d'ailleurs confirmée par l'ampleur de la fraude fiscale qu'a évoquée le gouvernement suédois sans être contredit par le gouvernement finlandais et qui découle de l'introduction clandestine en Suède de mazout en provenance de Finlande.

105 Cette analyse n'est pas remise en cause par l'argument du gouvernement finlandais selon lequel l'instauration de contrôles ou d'autres mesures restrictives au niveau de la vente et de la distribution du mazout n'aurait aucun sens dès lors qu'il est toujours possible de retirer du mazout contenu dans les réservoirs à combustible des immeubles et que le même risque existe s'agissant des approvisionnements destinés à l'agriculture, à la sylviculture et aux travaux publics. Il est significatif à cet égard que ce gouvernement n'ait lui-même avancé aucun argument tendant à démontrer que cette possibilité pourrait être à l'origine des infractions constatées dans le cadre des contrôles routiers effectués en Finlande ou qu'elle a un rapport quelconque avec les défaillances du régime finlandais mises en évidence par la Commission.

106 En outre, il n'est pas contesté que le mazout, utilisé comme carburant dans l'agriculture, la sylviculture et les travaux publics, est, en règle générale, livré à domicile ou dans les exploitations, c'est-à-dire en dehors des stations-service.

107 En ce qui concerne enfin les arguments du gouvernement finlandais, tirés du fait que l'introduction dans la législation nationale d'une interdiction formelle d'utiliser du mazout comme carburant assortie de sanctions pénales n'empêcherait pas cette utilisation plus efficacement que le régime actuel, il suffit de relever que cet objectif pourrait être atteint de diverses manières, n'impliquant pas nécessairement la répression pénale. En effet, ainsi que l'a fait valoir la Commission sans être contredite par ce gouvernement, une telle interdiction

assortie de sanctions administratives ne devrait pas se heurter à des difficultés insurmontables.

108 Il y a donc lieu de conclure que l'examen des modalités d'application du mécanisme de contrôle fiscal mis en place par la réglementation finlandaise fait apparaître que ce mécanisme ne permet pas d'atteindre l'objectif poursuivi par les dispositions de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, lues en combinaison avec celles de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, dès lors qu'il n'est pas apte à empêcher effectivement l'utilisation comme carburant d'huiles minérales destinées à d'autres fins et, partant, plus faiblement taxées, et à garantir ainsi que le gazole utilisé comme carburant soit effectivement imposé au taux minimal d'accise prévu par ces dispositions.

109 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de constater que, en maintenant en vigueur les dispositions législatives et réglementaires relatives à l'utilisation du gazole comme carburant, telles qu'elles sont mises en œuvre en pratique, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81 et 5, paragraphe 1, de la directive 92/82.

Sur les dépens

110 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la république de Finlande et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. Conformément à l'article 69, paragraphe 4, de ce règlement, le royaume de Suède, qui est intervenu au soutien des conclusions présentées par la Commission, supporte ses propres dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

déclare et arrête:

1) **En maintenant en vigueur les dispositions législatives et réglementaires relatives à l'utilisation du gazole comme carburant, telles qu'elles sont mises en œuvre en pratique, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, et 5, paragraphe 1, de la directive 92/82/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales.**

2) **La république de Finlande est condamnée aux dépens.**

3) **Le royaume de Suède supporte ses propres dépens.**

Skouris Gulmann Puissochet

Macken Colneric

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 27 novembre 2003.

Le greffier

R. Grass

Le président

V. Skouris