2. Au cas où un système national d'imposition différenciée s'avère incompatible avec le droit communautaire, l'État membre en cause doit accorder aux produits importés un taux d'imposition tel que soit éliminée la marge de discrimination ou de protection prohibée par le traité. Ce traitement est assuré par l'article 95 aux seuls produits importés des autres États membres.

3. Par application du principe de coopération énoncé à l'article 5 du traité CEE, il incombe aux juridictions des États membres d'assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, de l'effet direct du droit communautaire.

4. En l'absence de réglementation communautaire en matière de restitution de taxes nationales perçues en violation de l'article 95 du traité CEE, il incombe aux États membres d'assurer le remboursement de ces taxes, conformément aux dispositions de leur droit interne; il leur appartient de désigner, à cet effet, les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice.

Ces modalités ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne et ne doivent pas rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés aux justiciables par l'ordre juridique communautaire.

Le droit communautaire n'exige pas d'accorder une restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit. Ainsi, il n'exclut pas qu'il soit tenu compte du fait que la charge de ces taxes a pu être répercutée sur d'autres opérateurs économiques ou sur les consommateurs.

Serait également conforme aux principes du droit communautaire la prise en considération éventuelle, en vertu du droit national de l'État concerné, du préjudice qu'un importateur peut avoir subi du fait que des mesures fiscales discriminatoires ou protectrices ont eu pour effet de restreindre le volume des importations en provenance d'autres États membres.

Dans l'affaire 68/79,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Østre Landsret (Cour d'appel compétente pour l'Est du Danemark) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction, entre

HANS JUST I/S, entreprise de production et d'importation de boissons spiritueuses, ayant son siège social à Copenhague,

et

MINISTÈRE DANOIS DES IMPÔTS ET ACCISES,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 95 du traité CEE, au regard de la loi danoise, du 4 avril 1978, relative aux droits d'accise sur les eaux-de-vie,

LA COUR,

composée de MM. H. Kutscher, président, A. O'Keeffe et A. Touffait, présidents de chambre, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans et O. Due, juges,

avocat général: M. G. Reischl
greffier: M. A. Van Houtte

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure écrite

La législation danoise en matière de droits d'accise sur les eaux-de-vie et produits apparentés (le texte actuellement applicable est la loi coordonnée n° 151, du 4 avril 1978) prévoit la perception d'un droit d'accise sur l'alcool, dont le taux est différencié selon qu'il s'agit d'akvavit et de snaps, qui bénéficient d'un taux préférentiel, ou d'autres eaux-de-vie.

Sont considérés comme akvavit (et snaps), selon les articles 3 et 4 de la loi, les produits qui sont fabriqués à partir d'alcools neutres, contiennent des substances aromatiques végétales, titrent 40° au minimum et 49,9° au maximum du volume primitif, ont un extrait végétal inférieur à 2 g/100 ml, ne présentent pas les caractéristiques du gin, de la vodka, du genièvre, du wacholder et autres liqueurs, du punch, du bitter et boissons assimilées, des spiritueux à l'anis, du rhum, des eaux-de-vie de fruits et autres dont le goût typique provient de la distillation ou de la maturation.

L'accise perçue sur les eaux-de-vie, qui était de 130,30 couronnes DKR pour

l'akvavit (et le snaps) et de 185,75 DKR pour les autres boissons alcoolisées, a été portée, par la loi n° 437, du 6 septembre 1977, avec effet au 7 septembre 1977, à 167,50 DKR par litre d'alcool éthylique pur pour l'akvavit (et le snaps) et à 257,15 DKR par litre d'alcool éthylique pur pour les autres eaux-de-vie.

La société Hans Just I/S, entreprise de production et d'importation de boissons spiritueuses, ayant son siège social à Copenhague, ne commercialise que dans une très faible mesure les produits classés comme akvavit (et snaps); par contre, elle a un important chiffre d'affaires sur la vente d'autres eaux-de-vie.

La société Just est, en application de l'article 6 de la loi relative aux droits d'accise sur les eaux-de-vie, enregistrée auprès de l'administration danoise des douanes. Elle est tenue, conformément à la loi, de calculer tous les mois les droits dont elle est redevable envers l'État sur les ventes ou reventes qu'elle effectue par l'intermédiaire d'entreprises non enregistrées auprès de l'administration des douanes.

La société Just a calculé comme suit le montant des droits d'accise dont elle était redevable, en vertu de la loi, pour le mois de juin 1978:

akvavit et snaps

5,88 l d'alcool éthylique pur à 167,50 DKR 984,90 DKR

autres eaux-de-vie

2 159,10 l d'alcool éthylique pur à 257,15 DKR 555 212,55 DKR

total

2 164,98 l 556 197,45 DKR

Le 31 juillet 1978, la société Just a fait valoir auprès de la direction générale des douanes que, conformément à l'article 95 du traité CEE, les droits d'accise sur les autres eaux-de-vie ne devraient être perçus qu'au taux applicable à l'akvavit (et au snaps) et qu'en conséquence, le montant légalement dû par elle pour le mois de juin, calculé sur la base de 2 164,98 litres d'alcool éthylique pur et d'un taux d'accise de 167,50 DKR par litre, serait seulement de 362 634,15 DKR.

L'administration des douanes ayant averti la société Just que le non-paiement de l'intégralité du montant exigible en vertu de la loi entraînerait le recouvrement par saisie ainsi que le retrait de l'enregistrement de la société auprès de l'administration des douanes, la société Just a acquitté la différence, soit 193 563,30 DKR, tout en maintenant sa contestation et sans préjudice à une action en répétition.

La société Just s'est pourvue devant l'Østre Landsret (Cour d'appel compétente pour l'Est du pays), devant lequel elle a demandé que le Ministère des impôts et accises soit condamné à lui rembourser le montant de 193 563,30 DKR, majoré des intérêts, et s'est réservé le droit d'exiger le remboursement des montants correspondants payés pour la période du 1er janvier 1973 au 31 mai 1978, ainsi que pour la période postérieure au 1er juillet 1978.

L'Østre Landsret, par ordonnance de sa 4e chambre du 26 mars 1979, a, en application de l'article 177 du traité CEE, sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice se soit prononcée, à titre préjudiciel, sur les questions suivantes:

Question 1 A

Le droit communautaire s'oppose-t-il à ce qu'un régime national d'imposition prévoie des taux de taxation différents pour, d'une part, l'akvavit et le snaps et, d'autre part, les autres eaux-de-vie, compte tenu de ce que

a) la législation nationale distingue les deux catégories d'eaux-de-vie sur la base d'une définition se référant aux matières premières et aux extraits qui les composent, à leur degré alcoolique ainsi qu'à des caractéristiques distinctives liées à leur goût,

b) la différenciation opérée par la loi entre les deux catégories n'est pas fondée sur une éventuelle distinction

entre produits nationaux et produits importés et ne tient pas davantage compte, à l'intérieur des deux classes de taxation, de l'origine des marchandises.

Question 1 B

La circonstance que la charge fiscale, envisagée par rapport au coût de fabrication du produit, soit la même pour la catégorie de spiritueux la moins fortement taxée (akvavit et snaps) que celle grevant les spiritueux ressortissant à la classe fiscale la plus élevée (eaux-de-vie autres que l'akvavit) a-t-elle une quelconque incidence sur la réponse à donner à la première question sous A?

Question 2

A supposer que les règles de droit communautaire ne s'opposent pas à l'existence des taux différenciés envisagés dans la première question, le droit communautaire pose-t-il certaines conditions quant à l'application de ces taux aux produits importés; plus précisément:

a) les eaux-de-vie importées doivent-elles être taxées au même taux que les produits nationaux identiques ou, à défaut, présentant par rapport à celles-là le plus de similitude?

b) l'ensemble des eaux-de-vie d'importation doivent-elles faire l'objet d'une taxation au taux le moins élevé, même si les «eaux-de-vie autres que l'akvavit» fabriquées dans le pays même sont taxées à un taux plus élevé?

Question 3

A. A supposer, au contraire, qu'une imposition différenciée soit incompatible avec le droit communautaire, quels sont les critères permettant de déterminer le taux applicable?

B. L'article 95 peut-il être revendiqué [également] par les producteurs danois, ou uniquement par les importateurs?

Question 4

Existe-t-il, en droit communautaire, des règles pouvant utilement s'appliquer au remboursement de droits perçus en violation de l'article 95? Le fait que le commerçant puisse établir la preuve qu'il a subi un dommage est-il important à cet égard?

L'ordonnance de l'Østre Landsret a été enregistrée au greffe de la Cour le 26 avril 1979.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées le 29 juin 1979 par la Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique, M. Johannes Føns Buhl, le 19 juillet 1979 par la société Hans Just I/S, demanderesse au principal, représentée par M[e] Peter Alsted, et le 20 juillet 1979 par le gouvernement du royaume de Danemark, représenté par M. Per Lachman, chef du secrétariat de la division «marché commun» au Ministère des affaires étrangères, assisté, pour compte de M[e] Poul Schmith, avocat du gouvernement, par M[e] Georg Lett, avocat.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

La *société Hans Just I/S*, demanderesse au principal, est d'avis que la législation danoise relative aux droits d'accise sur les eaux-de-vie est contraire à l'article 95, alinéa 1 du traité CEE et, surtout, à l'article 95, alinéa 2, en raison de la protection indirecte que la taxation moins élevée de l'akvavit (et du snaps) confère à la production intérieure, prépondérante sur le marché danois, et

qu'il y a lieu à remboursement des droits perçus en violation du traité.

Quant à la première question, point A

a) Un régime d'imposition tel que celui appliqué au Danemark constituerait, de toute évidence, un cas de discrimination occulte des produits étrangers en raison de leur origine, interdite par l'article 95.

b) Deux faits suffiraient à l'établir:

— L'akvavit (ou snaps) représenterait environ deux tiers de la consommation intérieure totale d'eaux-de-vie au Danemark; or, 99 % de la consommation totale de ces produits seraient couverts par la production intérieure.

— La définition de l'akvavit (ou snaps) montrerait que la distinction opérée par la loi entre les différents types d'eaux-de-vie ne repose sur aucun critère objectif. Les autorités danoises n'auraient pas été à même de définir l'akvavit (ou snaps) autrement qu'en excluant, de façon nominative, une série d'autres produits qui, sans cela, satisferaient à la définition. Ainsi, une délimitation artificielle des produits soumis à un taux préférentiel de taxation permettrait d'exclure une série de produits de production typiquement étrangère, au point que le traitement de faveur ne s'appliquerait qu'à un seul produit, dont la production serait assurée à concurrence de 99 % sur le territoire national.

c) La législation danoise, il est vrai, n'aurait pas recours à l'origine du produit comme critère de distinction; mais, de toute évidence, elle utiliserait des critères conduisant sensiblement au même résultat. Il s'agirait d'une tentative manifeste de détournement de l'interdiction de discrimination en raison de l'origine. L'article 95 interdirait non seulement les cas manifestes et ostensibles de discrimination en raison de l'origine, mais également toute discrimination occulte, liée à l'origine; or, les règles danoises relatives à la taxation des eaux-de-vie auraient pour but et, en tout cas, pour effet de faire bénéficier la plupart des eaux-de-vie produites au Danemark d'un traitement fiscal plus avantageux que les eaux-de-vie étrangères.

d) L'article 95 ne postulerait pas une égalité générale de traitement, en matière fiscale, pour l'ensemble des eaux-de-vie; il interdirait simplement la discrimination fondée sur l'origine du produit. Cette interdiction serait absolue; selon la jurisprudence de la Cour de justice, en particulier l'arrêt du 10 octobre 1978 (aff. 148/77, Hansen, Recueil 1978, p. 1787), elle n'exclurait cependant pas la possibilité d'un traitement fiscal différencié pour des motifs autres que l'origine des produits. Dans la présente affaire, il s'agirait uniquement de savoir si des règles telles que celles qui sont en vigueur au Danemark créent une discrimination en raison de l'origine des marchandises, interdite par le traité.

Les règles d'interdiction de discrimination du traité auraient toujours été interprétées par la Cour de justice à la lumière de leur objectif, qui serait de garantir une égalité réelle, et pas seulement formelle, entre les produits nationaux et étrangers. Il y aurait discrimination non seulement lorsque la réglementation nationale utilise explicitement l'origine des produits comme critère de distinction, mais également lorsque, sans recourir ouvertement à ce critère prohibé, elle est conçue de manière à avoir, en pratique, les mêmes effets. Une discrimination, en matière de régime fiscal des alcools, ne saurait être exceptée du champ d'application de l'interdiction au seul motif que les règles nationales assurent l'égalité de traitement entre une

production étrangère tout à fait limitée et une production intérieure très importante, si, dans le même temps, ces règles fixent des taux sensiblement plus élevés pour des produits essentiellement originaires de l'étranger. Admettre la légalité de tels procédés reviendrait à ouvrir la voie aux discriminations fiscales fondées sur l'origine des produits.

La notion de «produits similaires», au sens de l'article 95, alinéa 1, ne serait que le reflet d'une exigence très générale, commune à l'ensemble des dispositions relatives à la discrimination: les produits devraient être comparables. Il ne s'agirait pas là d'une condition autonome par rapport à l'existence avérée d'une discrimination en raison de l'origine; la «comparabilité» devrait être appréciée en fonction des circonstances spécifiques de l'espèce.

L'article 95, alinéa 2, viserait à assurer une application aussi large que possible de l'interdiction de discrimination, en particulier chaque fois que les règles nationales entraînent, en fait, une discrimination fiscale, liée à l'origine de la marchandise. Tel serait le cas lorsque la réglementation nationale comporte des modalités dont l'effet, sur le plan purement pratique, est de soumettre concrètement les produits étrangers à un régime fiscal moins favorable par rapport aux produits nationaux. Une telle différence de traitement ne pourrait être justifiée que par des raisons objectives, sans rapport avec l'origine des marchandises. Le caractère de similitude et/ou de concurrence des produits constituerait un élément important pour vérifier si la différence de traitement est technique et objective.

e) Les données concernant les lieux d'origine des eaux-de-vie consommées au Danemark établiraient, à elles seules, que la réglementation danoise aboutit à privilégier les produits spiritueux nationaux par rapport aux eaux-de-vie étrangères. Par ailleurs, l'évolution du taux des droits d'accise et de l'indice des prix à la consommation confirmerait que la différenciation opérée entre les deux classes fiscales favorise la fabrication intérieure d'akvavit (et snaps) au détriment des autres eaux-de-vie.

f) La tradition danoise de consommer l'akvavit essentiellement aux repas n'aurait aucune importance dans le présent contexte: le traité ne viserait pas à maintenir ou à renforcer des modèles de consommation existant dans les différents pays. Une tradition nationale liée à certains schémas de consommation serait irrelevante pour le droit communautaire.

g) Il serait également évident que la législation danoise s'est efforcée, à longueur d'années, de protéger la production indigène d'akvavit (et snaps).

h) Il conviendrait, dans ce contexte, de prendre en considération la délimitation artificielle entre, d'une part, l'akvavit (ou snaps) et, d'autre part, les autres eaux-de-vie. La loi fixerait, en ce qui concerne les «autres produits», à la fois un critère de titre et un critère de goût, l'objectif étant de distinguer les produits qui, comme l'akvavit (ou snaps) sont consommés pour l'essentiel au cours d'un repas, de manière à pouvoir les traiter plus favorablement que les autres eaux-de-vie. La condition de titre visée par la loi — degré d'alcool éthylique compris entre 40 et 49,9° — apparaîtrait, comme le critère de goût, tout à fait arbitraire aux fins de la classification du produit dans telle ou telle classe fiscale.

La première question, point A comporterait la réponse suivante:

Un régime national de taxation applicable aux eaux-de-vie, traitant les groupes de produits de manière différenciée et de telle sorte qu'un groupe de produits fabriqués essentiellement dans l'État membre considéré bénéficie d'avantages fiscaux par rapport à un autre groupe de produits, fabriqués essentiellement à l'étranger, est contraire à l'article 95 du traité CEE, à moins qu'on ne puisse faire état de raisons objectives et techniques justifiant cette charge fiscale différenciée, c'est-à-dire de motifs n'ayant rien à voir avec l'origine typique des produits. Il est d'autant plus nécessaire de poser des conditions strictes aux fins d'une telle justification objective et technique qu'une quantité relative plus importante des produits bénéficiant du taux réduit est fabriquée dans le pays considéré.

Quant à la première question, point B

Cette question serait de nature purement hypothétique. A supposer même que le régime danois de taxation soit bien un régime de droits «ad valorem», il ne serait pas exclu qu'il puisse traduire une discrimination occulte, contraire à l'article 95. En toute hypothèse, le point décisif serait qu'un grand nombre de produits dont le coût de fabrication n'est pas plus élevé que celui de l'akvavit (ou snaps) sont, à l'évidence, imposés au taux, plus élevé, applicable aux «autres eaux-de-vie». Le régime de taxation danois ne saurait donc être assimilé à un régime de taxation «ad valorem».

Quant à la deuxième question

a) Cette question ne serait pas pertinente: la différenciation fiscale opérée en application de règles telles que celles en vigueur au Danemark serait contraire à l'article 95.

b) Il résulterait de l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire 148/77 (Hansen) qu'il n'est pas interdit de maintenir en vigueur plusieurs taux de taxation interne, dès lors que des circonstances particulières le justifient, et que le taux le plus bas doit s'appliquer tant aux produits indigènes qu'aux produits importés de même type.

c) En toute hypothèse, à l'intérieur de chaque classe fiscale établie conformément au droit et éventuellement autorisée par le droit communautaire, les droits devraient être les mêmes pour les produits importés et la production indigène.

Quant à la troisième question

a) L'article 95 interdirait toute discrimination fondée sur l'origine; concernant les taux de taxation, il se bornerait à exiger qu'ils ne soient pas discriminatoires. La méconnaissance de l'article 95 donnerait, à l'entreprise concernée, le droit d'exiger que soient annulés les effets de la discrimination; elle aurait le droit d'être placée dans la situation qui eût été la sienne si la discrimination n'avait pas existé. Elle devrait donc être traitée comme si, depuis la survenance de la violation du traité, elle n'avait dû acquitter que le moins élevé des deux taux de taxation.

b) Réserver le droit d'invoquer l'article 95 aux seuls importateurs aboutirait à la création, au Danemark, de deux nouvelles classes fiscales, en remplacement de celles qui existent actuellement; une telle distinction apparaîtrait, par avance, tout à fait déraisonnable. Si les producteurs nationaux ne pouvaient exiger l'égalité de traitement dans une situation telle que celle de l'espèce, ils seraient exposés à une discrimination fiscale par rapport aux produits importés; il y aurait là une forme de «discrimination à rebours», contraire aux principes fondamentaux du marché commun.

Quant à la quatrième question

a) Une demande de répétition, fondée sur l'incompatibilité de règles nationales de taxation avec le droit communautaire, s'apprécierait, en principe, en fonction de règles nationales; il n'en serait autrement, selon la jurisprudence de la Cour, que si les modalités et délais du droit interne aboutissaient à rendre, en pratique, impossible l'exercice de droits que les juridictions nationales ont l'obligation de sauvegarder. Il faudrait tenir compte, dans ce contexte, du fait que les règles du droit danois relatives à la répétition de droits illégalement perçus manquent de clarté et, surtout, de l'incertitude quant aux exigences, en la matière, du droit communautaire, au regard de la protection juridique accordée aux citoyens danois.

b) Les contribuables n'auraient pas, selon le droit danois, la possibilité de se soustraire au paiement des taxes tant qu'un arrêt définitif n'a pas été rendu; au surplus, ils ne pourraient faire valoir aucun droit au remboursement de droits acquittés dans la conviction erronée qu'ils étaient tenus à cet égard par une dette fiscale. Cette situation juridique serait, du point de vue du droit communautaire, tout à fait inacceptable.

c) Quant à la question de la preuve, le préjudice subi par suite du recouvrement de la taxe litigieuse ne pourrait être mis en évidence qu'indirectement. Il conviendrait, à cet égard, de tenir compte du fait que, plus la différence de prix entre deux catégories de produits est importante, plus il est difficile de vendre le produit cher; on pourrait également constater que le relèvement des taux des droits d'accise au 7 septembre 1977 a fait chuter les ventes des «eaux-de-vie autres que l'akvavit (ou snaps)». Cette baisse des ventes n'aurait pas seulement impliqué une sérieuse diminution des bénéfices de la société Just, mais l'aurait aussi obligée à procéder à une réduction d'effectifs.

En l'état actuel de la jurisprudence danoise, une demande en répétition n'aurait guère de chance d'être accueillie si la taxe recouvrée à tort peut être présumée avoir été répercutée sur le consommateur.

La législation danoise ne comporterait pas les règles présupposées par le droit communautaire: les droits d'une entreprise pourraient, certes, être revendiqués devant le juge national, mais le défaut de base légale et la jurisprudence antérieure pourraient l'amener à rejeter la demande.

d) En l'absence de dispositions légales et de jurisprudence sur ce point, on pourrait considérer qu'en droit danois, la réclamation préalable au recours ne confère pas, en elle-même, à l'entreprise un droit de remboursement plus étendu; le point décisif serait donc de savoir si le droit communautaire accorde de l'importance au fait d'avoir contredit le recouvrement, dès lors que celui-ci s'est effectué en violation du droit communautaire.

e) Le fait que la législation danoise litigieuse soit contraire au traité depuis le 1er janvier 1973, date de l'adhésion du Danemark à la CEE, serait irrelevant: l'objectivité de la Cour ne devrait pas être influencée par les conséquences économiques considérables que ses décisions pourraient avoir pour un État membre.

f) Eu égard à la nécessité de conférer une portée effective au droit communautaire, il apparaîtrait correct de reconnaître, dans un cas comme celui de l'espèce, à l'entreprise en cause un droit absolu de répétition; à tout le moins,

faudrait-il admettre un remboursement portant, en principe, sur les sommes indûment versées depuis le jour où la réglementation nationale s'est opposée au droit communautaire ou, à titre subsidiaire, en tout cas à compter de la réclamation ou du déclenchement de la procédure judiciaire.

g) La quatrième question comporterait la réponse suivante:

Le droit communautaire exige ou, en tout cas, implique que la législation nationale accorde le remboursement des droits perçus en violation de l'article 95. Afin que soient sauvegardées les conditions posées par le traité CEE, il n'y aurait pas lieu concrètement de rechercher à cet égard si celui qui sollicite le remboursement peut établir qu'il a subi un préjudice réel, étant donné que la protection que le droit communautaire doit assurer aux entreprises concernées deviendrait illusoire si des dispositions nationales pouvaient écarter les droits que le traité CEE garantit aux ayants droit.

Le *gouvernement du royaume de Danemark* relève que la présente procédure préjudicielle constitue un prolongement de l'affaire 171/78 (Commission des Communautés européennes/royaume de Danemark), pendante devant la Cour, et il renvoie, pour une large part, aux mémoires déposés par lui dans cette affaire.

Quant à la première question, point A

a) Il résulterait de l'arrêt de la Cour dans l'affaire 148/77 (Hansen) que l'article 95 ne s'oppose pas à ce qu'un régime national de taxation comporte plusieurs taux pour les eaux-de-vie. La loi danoise relative à la taxation des eaux-de-vie ne comporterait aucune discrimination à l'égard des produits importés, les mêmes règles s'appliquant tant aux produits nationaux qu'aux produits étrangers. Le clivage en deux taux s'appliquant, l'un et l'autre, aussi bien aux produits étrangers qu'aux produits nationaux ne serait pas discriminatoire, n'étant fondé sur aucun critère rendant plus difficile ou plus onéreuse l'importation. L'akvavit (ou snaps) étranger serait importé au Danemark et imposé au même taux que l'akvavit danois; de même, la production danoise d'autres eaux-de-vie, qui couvrirait un tiers de la concommation danoise de ce type, serait taxée au taux élevé.

L'actuelle situation de l'akvavit sur le marché danois ne serait pas pertinente en l'espèce: elle ne saurait être la conséquence d'une discrimination, mais serait due au fait que les consommateurs danois préfèrent l'akvavit danois.

b) Quant au problème de la «similitude» entre différents produits, il y aurait lieu de retenir que l'article 95, alinéa 1, ne peut être entendu en tant que répartition abstraite de l'ensemble des groupes de produits, de sorte que les États membres seraient tenus à une neutralité fiscale à l'intérieur de chaque catégorie de produits pouvant être considérés comme similaires. Au contraire, les États membres pourraient octroyer des avantages fiscaux, sous forme d'exemption ou de diminution des taxes applicables à certains types d'eaux-de-vie ou à certains groupes de producteurs; l'article 95, alinéa 1, leur imposerait uniquement, dans le cadre d'une imposition différenciée, de traiter les produits nationaux et les produits importés de manière uniforme.

En toute hypothèse, l'akvavit (ou snaps) et les autres eaux-de-vie ne seraient pas des produits similaires.

Il n'y aurait pas non plus lieu à application de l'article 95, alinéa 2. Le taux de taxation plus élevé applicable aux eaux-de-vie autres que l'akvavit (ou snaps) ne saurait être assimilé à une protection des produits danois par rapport aux produits originaires d'autres États membres. En

effet, il ne serait pas possible de considérer les eaux-de-vie autres que l'akvavit comme «produits originaires d'autres États membres», d'importantes quantités d'eaux-de-vie autres que l'akavit étant également fabriquées au Danemark; par ailleurs, l'akvavit et les autres eaux-de-vie ne seraient pas substituables entre eux. Enfin, l'imposition différenciée n'impliquerait aucune protection de l'akvavit par rapport aux autres eaux-de-vie; elle correspondrait à la différence moyenne de valeur entre les différents produits.

c) Il y aurait donc lieu de répondre par la négative à la première question, point A.

Quant à la première question, point B

Une taxation purement «ad valorem» ne serait pas contraire au droit communautaire. Il n'y aurait aucune discrimination entre produits au sens de l'article 95, alinéa 1, ni une quelconque protection de l'akvavit au sens de l'article 95, alinéa 2, la charge fiscale sur la catégorie de spiritueux la moins fortement taxée étant la même que celle qui grève les eaux-de-vie ressortissant à la classe fiscale la plus élevée.

Quant à la deuxième question

La Cour (arrêt Hansen) aurait retenu qu'un régime national de faveur doit s'appliquer, sans distinction, également aux alcools d'autres États membres remplissant les mêmes conditions que les produits nationaux; tel serait le cas du régime danois concernant la taxation des eaux-de-vie.

Il y aurait donc lieu de répondre par l'affirmative à la deuxième question, point a). Dès lors, la réponse à la deuxième question, point b) coulerait de source.

Quant à la troisième question

a) La troisième question, point A, partirait de l'hypothèse que l'application aux eaux-de-vie de taux différenciés est contraire au droit communautaire; or, il résulterait de l'arrêt Hansen que cette conception est erronée. Il n'y aurait donc pas lieu de se prononcer sur les critères qui seraient applicables si l'état du droit était différent. Au reste, un tel régime ne saurait résulter que de l'harmonisation des différentes législations nationales, et non d'une décision judiciaire.

b) S'agissant de la troisième question, point B, il conviendrait de retenir que l'article 95 porte uniquement sur la question du traitement fiscal des produits importés. Les producteurs d'eaux-de-vie autres que l'akvavit ne sauraient, en se fondant sur l'article 95, exiger, pour leur production, le même traitement fiscal que l'akvavit. En l'espèce, il conviendrait d'ailleurs de noter qu'une partie importante des eaux-de-vie sur lesquelles porte le litige ont été fabriquées par la société Just elle-même.

Il conviendrait de répondre à la troisième question, point B, que l'article 95 ne peut être invoqué que par les importateurs, en ce qui concerne les produits importés.

Quant à la quatrième question

a) Cette question n'aurait pas de raison d'être: le régime danois de taxation en matière d'eaux-de-vie serait conforme au droit communautaire.

b) A toutes fins utiles, on pourrait constater que si, au plan communautaire, la question du droit au remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire n'est réglée ni dans le traité ni par une disposition du droit dérivé et qu'il n'y a pas non plus d'harmonisation des règles nationales régissant la restitution, il résulte cependant de la jurisprudence de la Cour que la protection de l'effet direct du droit communautaire implique, en principe, le droit de réclamer la restitution des droits perçus en violation du droit communautaire. En application du principe de coopération

énoncé à l'article 5 du traité, il incomberait aux juridictions nationales d'assurer cette protection, selon les modalités déterminées par la règle nationale. En particulier, la question de savoir s'il y a lieu à remboursement et, le cas échéant, dans quelle mesure, relèverait de la compétence du juge national. Le droit communautaire, cependant, assignerait certaines limites à la réglementation, par le droit national, des questions liées à la restitution. D'une part, les modalités et délais déterminés par le droit national ne devraient pas aboutir à rendre, en pratique, impossible l'exercice de droits que les juridictions nationales ont l'obligation de sauvegarder; en revanche, la fixation de délais, raisonnables, de recours de nature fiscale constituerait l'application du principe fondamental de sécurité juridique. D'autre part, les modalités procédurales de l'action en justice ne devraient pas être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne.

En ce qui concerne plus particulièrement la relation avec l'article 95, il appartiendrait également au juge national de déterminer si une imposition intérieure discriminatoire au sens de l'article 95 doit être considérée comme indue en totalité ou seulement en partie.

c) Étant donné que, sous réserve des exigences inhérentes au droit communautaire, sont applicables les règles du droit national relatives à la restitution, l'appréciation du préjudice éventuel relèverait de la compétence du juge national.

Or, l'entreprise Just aurait vendu ses produits à des prix normaux, de sorte qu'elle se serait couverte, outre le prix coûtant, du montant des droits contestés, tout en y ajoutant une marge bénéficiaire normale. En réalité, les droits auraient été payés par les consommateurs et la société Just aurait simplement servi d'instance de recouvrement de la taxe. Elle n'aurait donc subi aucun préjudice du fait de la perception des droits litigieux; au contraire, elle jouirait d'un enrichissement sans cause si le ministère des impôts et accises était tenu de lui rembourser la différence entre le taux de taxation le plus élevé et le taux moins élevé.

Le critère d'enrichissement constituerait la pierre angulaire des règles du droit danois en matière de restitution de contributions versées par erreur et indûment. Un droit à répétition ne serait ouvert que si l'enrichissement s'est opéré au détriment de celui qui a effectué le versement. La prise en considération du dommage en tant que condition d'application du droit à restitution ne serait nullement excessive. Réserver l'effet direct du droit communautaire signifierait respecter les droits que les citoyens tirent du droit communautaire, mais non poser, vis-à-vis du droit national, des exigences qui aboutiraient à une série d'enrichissements sans cause.

Il y aurait lieu de répondre à la dernière partie de la quatrième question que la prise en considération du critère de lésion dépend du contenu même du droit interne, en ce qu'aucune disposition du droit communautaire n'interdit le recours à un tel critère aussi longtemps qu'il n'est pas appliqué, dans le contexte d'une instance contentieuse fondée sur le droit communautaire, de manière moins favorable que dans le cadre de recours fondés sur le droit interne, étant donné, par ailleurs, que la prise en considération d'un tel critère n'a pas pour effet de porter atteinte à la protection conférée par l'effet direct du droit communautaire.

La *Commission* fait également observer que les questions posées à la Cour dans la présente affaire sont étroitement liées au recours qu'elle a introduit contre le royaume de Danemark (affaire 171/78) et qui a pour objet le manquement aux obligations prévues par l'article 95 du traité CEE que constitue, aux yeux de la Commission, l'application d'une taxation différentielle des eaux-de-vie au Danemark.

Quant à la première question, points A et B

a) Les critères avancés pour justifier la taxation différentielle ne pourraient être envisagés isolément. La licéité d'une taxation différentielle devrait être appréciée en fonction du fait qu'elle influence, ou non, le consommateur dans un sens propre à favoriser, de manière discriminatoire, les produits de production nationale de nature similaire.

b) Pour le consommateur, les eaux-de-vie, à base de grains, de vin ou de fruits, posséderaient des caractéristiques semblables et satisferaient les mêmes besoins. Ceux-ci pourraient être déterminés ou influencés par divers facteurs: habitudes, préférences individuelles, traditions locales ou nationales; il n'en resterait pas moins que les eaux-de-vie, en tant que produits manufacturés, sont, du point de vue du consommateur, des produits parallèles, en d'autres termes, des produits de nature similaire.

c) La différence entre l'akvavit (ou snaps), d'une part, le gin, la vodka et le genièvre, d'autre part, résiderait uniquement dans l'arôme utilisé; une différence d'arôme ne suffirait pas, à elle seule, à mettre en cause la similarité des produits. Il en serait de même des boissons alcoolisées obtenues par distillation, telles que le cognac, le whisky et l'eau-de-vie de fruits; ces produits pourraient également être considérés comme similaires à l'akvavit.

d) Le but de l'article 95, qui comporterait une interdiction absolue, serait d'empêcher le maintien, après la suppression des droits de douane ou taxes d'effet équivalent, d'autres entraves aux échanges en ce qui concerne l'importation de produits non seulement identiques, mais également similaires ou concurrents. Son application s'effectuerait sur la base de critères objectifs et sans égard à des considérations d'ordre économique ou social. L'interdiction de tout traitement discriminatoire en matière fiscale ne souffrirait aucune exception; toute autre interprétation empêcherait l'article 95 de garantir et de maintenir la transparence du marché commun et d'imposer le principe de la neutralité fiscale à l'intérieur de la Communauté.

Quant à la deuxième question

a) L'article 95 viserait toute imposition intérieure frappant des produits similaires, importés d'autres États membres.

Il résulterait de l'arrêt Hansen que le droit communautaire n'interdit pas aux États membres de faire bénéficier d'un traitement fiscal différentiel certains types d'alcools ou certaines catégories de producteurs; mais ce traitement différentiel devrait être étendu aux alcools originaires d'autres États membres.

b) L'article 95 ne permettrait pas d'appliquer un traitement discriminatoire selon les motifs économiques, sociaux ou autres qui peuvent être à l'origine d'un régime national d'imposition différentielle. S'agissant de produits de «caractère similaire», tous les alcools importés devraient donc être imposés au taux national le plus bas, nonobstant le fait que d'«autres alcools» d'origine nationale sont éventuellement imposés à un taux plus élevé.

Quant à la troisième question

a) Le critère déterminant serait que l'imposition n'exerce pas d'effet discriminatoire sur les produits importés d'autres États membres, en faveur de produits nationaux de caractère similaire. L'article 95 ne comporterait, à cet égard, qu'une obligation de résultat; il n'indiquerait pas quels critères les États membres doivent appliquer pour la fixation des impositions intérieures. La quantité d'alcool pur apparaîtrait, à cet égard, comme le critère le plus adéquat.

b) La question de savoir si seuls les importateurs peuvent se réclamer de l'ar-

ticle 95 apparaîtrait peu claire: l'article 95 interdirait toute forme d'imposition discriminatoire des produits importés des autres États membres. En revanche, il ne prendrait pas position sur l'hypothèse, théorique, dans laquelle un État membre grèverait plus lourdement les marchandises produites dans le pays que les produits étrangers similaires.

Quant à la quatrième question

a) L'article 95 aurait des effets directs et conférerait aux justiciables des droits que les juridictions nationales doivent sauvegarder. Il résulterait de la jurisprudence de la Cour que les actions concernant des droits indûment perçus doivent être intentées conformément aux règles en vigueur du droit interne. La réparation pourrait donc être subordonnée, en l'état actuel du droit communautaire, à l'application de règles qui diffèrent selon les États membres. En vertu du principe de coopération énoncé à l'article 5 du traité, il incomberait aux juridictions nationales d'assurer la protection juridictionnelle découlant, pour les justiciables, de l'effet direct des dispositions du droit communautaire.

b) Il conviendrait également de se référer aux dispositions nationales applicables en la matière pour savoir si l'établissement de la preuve de l'existence d'un dommage revêt une importance particulière pour trancher la question du remboursement des droits.

Conclusions

Les questions posées à la Cour comporteraient les réponses suivantes:

Question 1 A

Il s'impose de constater que l'«akvavit et le snaps» et «les autres eaux-de-vie» sont des produits similaires ou de nature similaire. En vertu de l'article 95 du traité CEE, qui a des effets directs dans les États membres et engendre des droits au profit des justiciables, le droit communautaire s'oppose, dès lors, à ce qu'un régime national de taxation prévoie des taux de taxation différents pour, d'une part, l'akvavit et le snaps et, de l'autre, les eaux-de-vie autres que l'akvavit.

Question 1 B

L'application d'un régime de taxation différentielle, dans lequel la charge fiscale est calculée «ad valorem» en fonction du coût de fabrication du produit, ne soustrait pas les États membres à l'obligation, prévue par l'article 95 du traité CEE, de ne frapper ni directement ni indirectement les produits des autres États membres d'une imposition qui constitue, au détriment de ces produits, une discrimination par rapport aux produits nationaux similaires.

Question 2

L'interprétation proposée du droit communautaire est rejetée, étant donné que l'article 95 du traité CEE ne vise pas uniquement les produits «identiques» importés d'autres États membres, mais toute imposition frappant des produits «similaires» importés d'autres États membres.

Question 3

A. L'élément qui permet de déterminer si un régime de taxation est conforme ou non à l'article 95 du traité est que la taxation n'exerce pas d'effet discriminatoire sur l'importation de produits d'autres États membres au profit de produits nationaux similaires.

B. L'article 95 du traité CEE ne s'oppose pas, en tant que tel, à ce qu'un producteur se réclame de ses dispositions, mais celles-ci visent uniquement à garantir des conditions non discriminatoires pour les importations en provenance d'autres États membres.

Question 4

L'article 95 confère directement aux justiciables des droits que les juridictions nationales doivent sauvegarder. En l'état

actuel du droit communautaire, il n'existe pas de dispositions communes en matière de remboursement de droits perçus par les États membres en violation des dispositions de cet article. Il résulte, en outre, des dispositions du traité CEE que les États membres doivent assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, des effets directs des dispositions du droit communautaire et que les disparités existant en cette matière entre les dispositions des États membre ne peuvent être de nature à provoquer des distorsions ou à nuire au fonctionnement du marché commun.

III — Procédure orale

La société Hans Just I/S, demanderesse au principal, représentée par Me Peter Alsted, le gouvernement du royaume de Danemark, représenté par Me Georg Lett, et la Commission, représentée par M. Johannes Føns Buhl, ont été entendus en leurs observations orales et en leurs réponses à des questions posées par la Cour à l'audience du 10 octobre 1979.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 4 décembre 1979.

En droit

1 Par ordonnance du 26 mars 1979, reçue à la Cour le 26 avril suivant, l'Østre Landsret de Copenhague a posé à la Cour, en vertu de l'article 177 du traité CEE, des questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 95 du traité CEE en vue, d'une part, d'apprécier la compatibilité, avec cette disposition, de la différenciation fiscale opérée par la loi coordonnée n° 151 du 4 avril 1978 relative aux droits d'accise sur les eaux-de-vie et, d'autre part, de juger dans quelle mesure un contribuable astreint au paiement de taxes prélevées en violation du droit communautaire peut faire valoir un droit au remboursement des taxes perçues.

2 Selon l'article 2 de la loi coordonnée n° 151 à laquelle il est fait référence par la juridiction de renvoi, les droits d'accise sont fixés comme suit:

1) pour l'akvavit et le snaps (produits désignés ci-après par le seul terme d'«akvavit», en raison de la synonymie des deux expressions) à 167,50 DKR par litre d'alcool éthylique pur et

2) pour les «autres produits», à 257,15 DKR par litre d'alcool éthylique pur.

3 Aux termes de l'article 3 de la même loi, les produits bénéficiant du taux d'imposition fixé par le numéro 1 de l'article 2 sont définis comme étant «fabriqués à partir d'alcools neutres et comprenant, dans leur composition, des essences aromatiques végétales» et, en outre, comme «ne présentant pas les caractéristiques du gin, de la vodka, du genièvre, du wacholder ou autres produits similaires, ni les mêmes caractéristiques que la liqueur, le punch, le bitter ou les spiritueux à l'anis, le rhum, les eaux-de-vie à base de fruits et autres eaux-de-vie dont le goût typique provient de la distillation ou de la maturation».

4 Il résulte de l'ordonnance de renvoi que la société Hans Just, requérante au principal, importe du vin et des eaux-de-vie et produit au surplus des boissons alcoolisées. Elle ne commercialise que dans une faible mesure des produits taxés comme akvavit et vend, par contre, des quantités importantes d'autres eaux-de-vie. Dans son décompte mensuel adressé à l'administration des douanes pour le mois de juin 1978, la requérante a déclaré un lot de boissons alcooliques importées en vue de l'application des droits d'accise. Une faible partie de ces quantités était constituée d'akvavit, taxé au montant de 167,50 DKR par litre d'alcool éthylique pur, la majeure partie consistant dans des eaux-de-vie autres que l'akvavit, taxées au taux de 257,15 DKR par litre d'alcool éthylique pur.

5 Au moment de présenter à l'administration le décompte de ces taxes, la requérante a fait valoir que les droits frappant les eaux-de-vie autres que l'akvavit ne sauraient être perçus que suivant le taux applicable à celui-ci. L'administration ayant fait savoir à la requérante qu'à défaut d'être acquittés dans leur totalité, conformément à la loi, les droits devenus exigibles feraient l'objet d'un recouvrement par voie de saisie, sans préjudice de la radiation éventuelle de la société du registre des douanes. La requérante a en conséquence acquitté la taxe totale, mais en protestant et en se réservant le droit de réclamer le remboursement de la différence entre les deux taux d'imposition. Par la suite, la requérante a introduit le recours actuellement pendant devant l'Østre Landsret en faisant valoir que l'imposition des eaux-de-vie importées autres que l'akvavit, à un taux plus élevé que celui appliqué à celui-ci, serait contraire aux dispositions de l'article 95 du traité. Elle a conclu en conséquence au remboursement des sommes qu'elle estime avoir été astreinte à verser en violation des dispositions du droit communautaire.

6 La juridiction nationale, tenant compte de l'introduction par la Commission du recours en manquement d'État 171/78 contre le royaume de Danemark, qui met en cause la compatibilité avec le traité de la législation en question, a

décidé de surseoir à statuer et de soumettre à la Cour un ensemble de questions préjudicielles dont les trois premières ont trait à la compatibilité, avec l'article 95, du régime fiscal qui fait l'objet du litige, alors que la quatrième question concerne le remboursement éventuel des droits perçus.

Sur la compatibilité avec l'article 95 du régime fiscal contesté (questions 1, 2 et 3)

7 Les trois premières questions sont libellées en ces termes:

Question 1 A

Le droit communautaire s'oppose-t-il à ce qu'un régime national d'imposition prévoie des taux de taxation différents pour, d'une part, l'akvavit et le snaps et, d'autre part, les autres eaux-de-vie, compte tenu de ce que

a) la législation nationale distingue les deux catégories d'eaux-de-vie sur la base d'une définition se référant aux matières premières et aux extraits qui les composent, à leur degré alcoolique ainsi qu'à des caractéristiques distinctives liées à leur goût,

b) la différenciation opérée par la loi entre les deux catégories n'est pas fondée sur une éventuelle distinction entre produits nationaux et produits importés et ne tient pas d'avantage compte, à l'intérieur des deux classes de taxation, de l'origine des marchandises.

Question 1 B

La circonstance que la charge fiscale, envisagée par rapport au coût de fabrication du produit, soit la même pour la catégorie de spiritueux la moins fortement taxée (akvavit et snaps) que celle grevant les spiritueux ressortissant à la classe fiscale la plus élevée (eaux-de-vie autres que l'akvavit) a-t-elle une quelconque incidence sur la réponse à donner à la première question sous A?

Question 2

A supposer que les règles de droit communautaire ne s'opposent pas à l'existence des taux différenciés envisagés dans la première question, le droit communautaire pose-t-il certaines conditions quant à l'application de ces taux aux produits importés; plus précisément:

a) les eaux-de-vie importées doivent-elles être taxées au même taux que les produits nationaux identiques ou, à défaut, présentant par rapport à celles-là le plus de similitude?

b) l'ensemble des eaux-de-vie d'importation doivent-elles faire l'objet d'une taxation au taux le moins élevé, même si les «eaux-de-vie autres que l'akvavit» fabriquées dans le pays même sont taxées à un taux plus élevé?

Question 3

A. A supposer, au contraire, qu'une imposition différenciée soit incompatible avec le droit communautaire, quels sont les critères permettant de déterminer le taux applicable?

B. L'article 95 peut-il être revendiqué [également] par les producteurs danois, ou uniquement par les importateurs?

8 Les dispositions de la loi dont l'application est à l'origine du litige porté devant l'Østre Landsret, ont donné lieu à un recours en manquement d'État, introduit par la Commission en vertu de l'article 169 du traité CEE et faisant l'objet de la procédure 171/78. En substance, les questions juridiques examinées dans le cadre de ce recours sont identiques à celles qui sont soulevées par les trois premières questions de l'Østre Landsret.

9 Par arrêt de ce jour, la Cour a reconnu que, par l'application d'une taxation différentielle en matière d'eaux-de-vie, telle qu'elle est prévue par la loi en question, le royaume de Danemark a manqué, en ce qui concerne les produits importés des autres États membres, aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95 du traité CEE. Il suffit dès lors de renvoyer, pour autant, à l'arrêt dans l'affaire 171/78, dont le texte est joint au présent arrêt. Compte tenu des motifs indiqués dans cet arrêt, il y a lieu de répondre comme suit aux questions posées par la juridiction nationale.

10 La première question fait référence à diverses caractéristiques de la législation fiscale danoise, en vue d'obtenir une réponse de la Cour sur la question de savoir si un tel régime fiscal est compatible avec les exigences du droit communautaire. Dans son arrêt 171/78, la Cour a examiné les caractéristiques de ce régime pour aboutir à la conclusion qu'il est discriminatoire à l'égard d'un nombre indéterminé de produits importés, ou susceptibles d'être importés au Danemark et que, pour le surplus, il est de nature à protéger la production nationale d'akvavit.

11 La Cour n'a pas exclu pour autant, dans son principe, la possibilité d'une différenciation, par une législation fiscale nationale, entre différentes boissons alcooliques, étant entendu cependant qu'une telle différenciation ne saurait être utilisée à des fins de discrimination fiscale, ou de manière à assurer une protection de productions nationales. Elle a reconnu que la diffé-

renciation établie par la législation danoise entre l'akvavit et toutes autres boissons alcoolisées a un caractère discriminatoire et protecteur.

12 Il convient donc de répondre à la première question que, si le traité n'exclut pas dans son principe une différenciation d'imposition entre divers produits alcooliques, une telle différenciation ne saurait être utilisée à des fins de discrimination fiscale ou de manière à protéger, fût-ce indirectement, une production nationale. Un système fiscal consistant à assurer un avantage fiscal à un seul produit, représentatif de la plus grande partie de la production nationale, à l'exclusion de tous autres produits importés, similaires ou concurrents, est incompatible avec le droit communautaire.

13 Les deuxième et troisième questions sont alternatives. Compte tenu de la réponse donnée à la première question, seule la troisième appelle une prise de position. Cette question comporte deux branches.

14 Il est demandé, en premier lieu, quel est le taux applicable aux produits importés lorsqu'un système de taxation différenciée est reconnu incompatible avec le droit communautaire. Étant entendu que le droit communautaire, dans l'état actuel, ne restreint pas la liberté des États membres en ce qui concerne la détermination des taux d'imposition en la matière, il découle de l'article 95 que le taux applicable aux produits importés doit être déterminé de manière à éliminer la marge de discrimination ou de protection prohibée par le traité.

15 Par la deuxième branche de la troisième question, il est demandé si le bénéfice de l'article 95 peut être réclamé seulement par des importateurs ou si cette disposition profite également aux producteurs danois. Cette question est posée en raison de la circonstance qu'une certaine partie de la production nationale d'eaux-de-vie est soumise au taux d'imposition le plus élevé, ainsi qu'il a été précisé dans la motivation de l'arrêt 171/78. L'article 95 faisant expressément référence aux «produits des autres États membres», le bénéfice de cette disposition ne saurait être invoqué par les producteurs nationaux de l'État membre en cause.

16 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question qu'au cas où un système national d'imposition différenciée s'avère incompatible avec le droit communautaire, l'État membre en cause doit accorder aux produits importés un taux d'imposition tel que soit éliminée la marge de discrimination ou de protec-

tion prohibée par le traité. Ce traitement est assuré par l'article 95 aux seuls produits importés des autres États membres.

Sur le remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire (question 4)

La quatrième question du Østre Landsret est libellée en ces termes:

Existe-t-il en droit communautaire des règles pouvant utilement s'appliquer au remboursement de droits perçus en violation de l'article 95? Le fait que le commerçant puisse établir la preuve qu'il a subi un dommage est il important à cet égard?

La requérante au principal expose à ce sujet que pendant une longue période, présumant que la législation danoise était conforme au droit communautaire, elle a acquitté de bonne foi et en toute confiance les droits sur les alcools importés. C'est à partir de l'année 1978, où elle s'est rendu compte de ce que la législation danoise pourrait être contraire au droit communautaire, qu'elle a élevé des réclamations. Toutefois, étant menacée de saisie et du retrait de son enregistrement auprès de la direction générale des douanes, elle s'est vue contrainte de verser les droits exigés, pour en réclamer, ensuite, la restitution par voie judiciaire. Elle admet que cette demande de répétition doive être appréciée dans le cadre du droit national, mais rappelle qu'aux termes de la jurisprudence de la Cour (arrêts *Rewe* et *Comet*, du 16 décembre 1976), l'application de ces dispositions ne saurait rendre en pratique impossible l'exercice de droits que les juridictions nationales ont l'obligation de sauvegarder.

Selon la requérante, les États membres auraient pour devoir d'assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, de l'effet direct des dispositions du droit communautaire. La solution la plus correcte consisterait à reconnaître, dans un cas tel que celui de l'espèce, un droit pur et simple de répétition. Toutefois, les règles du droit danois relatives à la répétition de taxes illégalement perçues manqueraient de clarté. En l'état actuel de la jurisprudence il faudrait s'attendre à ce qu'une juridiction danoise ne fasse pas droit à la demande de répétition chaque fois qu'elle serait amenée à constater qu'un impôt ou une taxe recouvré à tort peut être présumé avoir été répercuté sur le consommateur. Quant à la question de savoir si une personne astreinte illegalement au versement d'une taxe peut être obligée à rapporter

la preuve d'un préjudice, la requérante fait remarquer que plus la différence de prix entre les deux catégories de produits est importante, plus il est difficile de vendre le produit cher. En tout cas, le relèvement des taux des taxes sur les eaux-de-vie, au 7 septembre 1977, par l'effet de la loi n° 437, du 6 septembre 1977, aurait eu pour effet de faire chuter les ventes des eaux-de-vie autres que l'akvavit; cette baisse des ventes n'aurait pas seulement impliqué une sérieuse diminution des bénéfices de la société, mais en outre aurait entraîné l'obligation de procéder à une réduction des effectifs. Un recul comparable de la vente des eaux-de-vie autres que l'akvavit aurait frappé l'ensemble de la branche au Danemark.

20 Le gouvernement danois reconnaît que la protection de l'effet direct du droit communautaire implique en principe le droit, pour les contribuables, de réclamer la restitution de taxes perçues en violation du droit communautaire. Il estime que cette restitution doit se faire en conformité des règles du droit national, étant entendu que celles-ci ne peuvent cependant écarter l'effet direct du droit communautaire et que les modalités qu'elles instituent ne doivent pas être moins favorables que celles, similaires, qui gouvernent les recours de nature interne. Or, selon le droit danois, ce serait le critère d'enrichissement qui constitue la pierre angulaire des règles concernant la restitution de contributions versées par erreur et indûment. Sous cet angle de vue, le gouvernement danois fait remarquer que la requérante au principal, après avoir acquitté les taxes, a vendu ses produits à des prix normaux, de sorte que la société s'est couverte, outre le prix coûtant, du montant des droits contestés, tout en y ajoutant une marge bénéficiaire normale. Ce seraient donc en réalité les consommateurs qui ont payé les droits et la requérante n'aurait par conséquent subi aucun préjudice. La restitution des taxes constituerait dès lors pour elle un enrichissement sans cause. Si la restitution était accordée à une entreprise qui en réalité n'a fait que servir d'instance de recouvrement de la taxe, l'État pourrait se trouver exposé ultérieurement à des revendications de la part de ceux qui ont, en dernière analyse, supporté le fardeau de l'imposition, de manière à devoir rembourser deux fois le même montant.

21 Le gouvernement danois souligne en outre les conséquences financières pouvant résulter, pour l'État danois, d'une obligation de restituer purement et simplement les taxes perçues, dans la mesure où celles-ci seraient reconnues contraires au droit communautaire. La différence de taxation entre les eaux-de-vie importées et l'akvavit correspondrait à une recette annuelle d'environ 200 millions de couronnes; le délai de prescription du droit à restitution étant de 5 ans, l'État danois pourrait se trouver devant des revendications de restitution d'un montant approximatif d'un milliard de couronnes.

22 Il ressort d'un rapprochement comparatif des systèmes nationaux que le problème de la contestation de taxes illégalement réclamées ou de la restitution de taxes indûment payées est résolu de différentes manières dans les divers États membres et même, à l'intérieur d'un même État, selon les divers types d'impôts et taxes en cause. Dans certains cas, les contestations ou demandes de ce genre sont soumises par la loi à des conditions précises de forme et de délai en ce qui concerne tant les réclamations adressées à l'administration fiscale que les recours juridictionnels. C'est en vue du fonctionnement de tels mécanismes de recours que, dans ses arrêts *Rewe* et *Comet* du 16 décembre 1976 (aff. 33 et 45/76, Recueil 1976, p. 1989 et 2043, resp.) la Cour a reconnu la compatibilité avec le droit communautaire de la fixation de délais raisonnables de recours dans l'intérêt de la sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernée.

23 Dans d'autres cas, les recours en remboursement de taxes indûment payées doivent être portés devant les juridictions ordinaires, sous forme notamment d'actions pour la restitution de l'indu. Ces recours sont ouverts pendant des délais plus ou moins longs, dans certains cas pendant le délai de prescription de droit commun, de manière que les États membres en cause peuvent se trouver devant des réclamations cumulées d'une importance considérable en cas de constatation d'une incompatibilité entre certaines dispositions fiscales nationales et les exigences du droit communautaire.

24. Le régime appliqué en la matière au royaume de Danemark appartient à ce dernier groupe puisque, dans cet État, la restitution de taxes indûment payées est poursuivie devant les juridictions ordinaires sous forme d'une action en répétition de l'indu soumise à une prescription qui est en principe de cinq ans. Selon la jurisprudence danoise, les juridictions tiennent compte, dans le cas de telles actions, de la circonstance que des taxes indûment payées, incorporées dans le prix des marchandises, ont pu être répercutées sur les échelons ultérieurs du circuit économique; il apparaît également que ces juridictions peuvent prendre en considération, en vue de déterminer le montant des sommes à restituer, le préjudice éventuellement subi par un contribuable du fait de l'incidence d'une taxation illégale sur le volume de ses affaires.

25 Il résulte des arrêts *Rewe* et *Comet,* du 16 décembre 1976, déjà cités, que, par application du principe de coopération énoncé à l'article 5 du traité, il incombe aux juridictions des États membres d'assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, de l'effet direct des dispositions du droit

communautaire. En l'absence de réglementations communautaires en matière de restitution de taxes nationales indûment perçues, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinées à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire, étant entendu que ces modalités ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne et qu'en aucun cas elles ne sauraient être aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits que les juridictions nationales ont l'obligation de sauvegarder.

26 Il y a lieu de préciser à cet égard que la protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique communautaire n'exige pas d'accorder une restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit. Rien ne s'oppose donc, du point de vue du droit communautaire, à ce que les juridictions nationales tiennent compte, conformément à leur droit national, du fait que des taxes indûment perçues ont pu être incorporées dans les prix de l'entreprise redevable de la taxe et répercutées sur les acheteurs. Il serait également conforme aux principes du droit communautaire que les juridictions saisies de demandes de récupération prennent en considération, selon leur droit national, le préjudice qu'un importateur peut avoir subi du fait que des mesures fiscales discriminatoires ou protectrices ont eu pour effet de restreindre le volume des importations en provenance d'autres États membres.

27 Il y a donc lieu de répondre à la quatrième question qu'il incombe aux États membres d'assurer le remboursement de taxes perçues en violation de l'article 95 conformément aux dispositions de leur droit interne dans des conditions qui ne doivent pas être moins favorables que celles qui concernent des recours semblables de nature interne et qui, de toute manière, ne doivent pas rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire; que le droit communautaire n'exclut pas qu'il soit tenu compte du fait que la charge des taxes indûment perçues a pu être répercutée sur d'autres opérateurs économiques ou sur les consommateurs; qu'enfin, la prise en considération éventuelle, en vertu du droit national de l'État concerné, du préjudice subi par la personne astreinte au paiement des taxes, en raison de l'effet restrictif de celles-ci sur le volume des importations en provenance d'autres États membres, serait conforme aux principes du droit communautaire.

Sur les dépens

Les frais exposés par le gouvernement du royaume de Danemark et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant l'Østre Landsret, il appartient à celui-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par l'Østre Landsret par ordonnance du 26 mars 1979, dit pour droit:

1) **Si le traité n'exclut pas, dans son principe, une différenciation d'imposition entre divers produits alcooliques, une telle différenciation ne saurait être utilisée à des fins de discrimination fiscale ou de manière à protéger, fût-ce indirectement, une production nationale. Un système fiscal consistant à assurer un avantage fiscal à un seul produit, représentatif de la plus grande partie de la production nationale, à l'exclusion de tous autres produits importés, similaires ou concurrents, est incompatible avec le droit communautaire.**

2) **Au cas où un système national d'imposition différenciée s'avère incompatible avec le droit communautaire, l'État membre en cause doit accorder aux produits importés un taux d'imposition tel que soit éliminée la marge de discrimination ou de protection prohibée par le traité. Ce traitement est assuré par l'article 95 aux seuls produits importés des autres États membres.**

3) **Il incombe aux États membres d'assurer le remboursement de taxes perçues en violation de l'article 95 conformément aux dispositions de leur droit interne, dans des conditions qui ne doivent pas être moins favorables que celles qui concernent des recours semblables de nature**

interne et qui, de toute manière, ne doivent pas rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. Le droit communautaire n'exclut pas qu'il soit tenu compte du fait que la charge des taxes indûment perçues a pu être répercutée sur d'autres opérateurs économiques ou sur les consommateurs. La prise en considération éventuelle, en vertu du droit national de l'État concerné, du préjudice subi par la personne astreinte au paiement des taxes, en raison de l'effet restrictif de celles-ci sur le volume des importations en provenance d'autres États membres, serait conforme aux principes du droit communautaire.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 27 février 1980.

Le greffier

A. Van Houtte

Le président

H. Kutscher

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL, PRÉSENTÉES LE 4 DÉCEMBRE 1979 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

Le litige qui est à l'origine de cette procédure préjudicielle porte sur la question de savoir si la distinction fiscale établie par la loi danoise sur la taxation des eaux-de-vie (arrêté de publication n° 151 du 4 avril 1978) entre l'aquavit, d'une part, et d'autres eaux-de-vie, d'autre part, est incompatible avec l'article 95, alinéas 1 et 2, du traité CEE et, dans l'affirmative, sur la mesure dans laquelle la société Hans Just I/S a droit au remboursement d'un montant versé conformément à ladite loi et correspondant à la différence entre les deux impositions. La première question fait déjà l'objet, comme vous le savez, de la procédure en manquement au traité que la Commission des Communautés européennes a engagée contre le royaume de Danemark devant la Cour en application

1 — Traduit de l'allemand.