que des négociants non affiliés à un organisme créé dans le but d'exécuter les obligations légales de ses membres dans le cadre de la loi d'application de la directive 68/414, relative à la constitution de réserves pétrolières, qui veulent exporter des produits achetés sur le marché national, n'aient aucune possibilité d'obtenir la restitution des redevances versées par leur fournisseur au profit de cet organisme et répercutées par celui-ci sur ses prix de vente ou voient cette restitution soumise à certaines conditions, dès lors qu'il n'existe aucune différence de traitement entre les produits destinés à l'exportation et les produits mis sur le marché à l'intérieur de l'État membre concerné.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-302/88 *

I — Cadre juridique

Aux Pays-Bas s'applique la Wet Voorraadvorming Aardolieprodukten (loi sur le stockage de produits pétroliers, ci-après « WVA »). Cette loi met en œuvre les obligations souscrites dans le cadre de l'Agence internationale de l'énergie et découlant notamment de la directive 68/414/CEE, du 20 décembre 1968 (JO L 308, p. 14), relative au maintien de stocks de certains produits pétroliers en vue de pouvoir faire face à des interruptions dans l'approvisionnement.

La WVA définit les « obligations de stockage ». Ceux qui, aux Pays-Bas, « mettent sur le marché » (fabriquent ou font fabriquer, importent ou font importer) certains produits pétroliers sont obligés de maintenir un stock déterminé, précisé dans la loi, de ces produits. Le ministre des Affaires économiques peut dispenser les producteurs de ces obligations si un tiers se déclare disposé à les prendre, à sa charge. Dans ce cas, le ministre des Affaires économiques peut déclarer ces obligations totalement ou partiellement transmises à ce tiers. La décision du ministre peut également comporter des dispositions que le tiers auquel les obligations sont transmises sera tenu de respecter.

A cette fin a été constituée, le 7 septembre 1978, la Stichting Interim Centraal Orgaan Voorraadvorming Aardolieprodukten (organisme central intérimaire pour le stockage de produits pétroliers, ci-après « ICOVA »), dont l'objet est d'assumer les obligations de stockage qui incombent à ses affiliés et de les exécuter pour leur compte. Il ressort des statuts de l'ICOVA que, entre autres, le ministre des Affaires économiques nomme les membres du conseil d'administration, peut donner des instructions qui doivent être respectées, peut décider la dissolution de l'organisme et doit approuver

* Langue de procédure: le néerlandais.

le projet de budget ainsi que les comptes annuels.

Les frais encourus par l'ICOVA pour le maintien des stocks sont couverts par une redevance perçue auprès des entreprises participantes, contribution appelée redevance. Cette redevance est désignée sous le nom de « verplichte voorraadafdracht » (redevance obligatoire de stockage, ci-après « VVA »). Elle est calculée sur la quantité de produits pétroliers (HFL par 100 litres) qui sont mis en libre pratique à l'intérieur du pays. Avant le quinzième jour de chaque mois, les affiliés communiquent à l'ICOVA le volume de produits pétroliers qu'ils ont mis sur le marché intérieur au cours du mois précédent. Ils sont tenus de payer à l'ICOVA une rémunération sur ces dernières quantités. Les entreprises affiliées répercutent généralement ces redevances sur leurs clients, quoique ni la WVA ni les règlements de la fondation ICOVA n'instaurent d'obligation à cet égard.

Les produits pétroliers exportés pour compte propre n'étant pas pris en compte pour la détermination de l'étendue des obligations de stockage, les affiliées à l'ICOVA ne doivent pas déclarer les quantités qui sont exportées ou qui sont mises en entrepôt douanier (entrepôt fictif).

Lorsque des négociants en produits pétroliers établis aux Pays-Bas et non affiliés à l'ICOVA effectuent des achats sur le marché néerlandais auprès d'une entreprise affiliée à l'ICOVA, le prix d'achat comprend généralement la redevance VVA. Dans l'hypothèse où ces négociants, pour autant qu'ils « mettent sur le marché » relativement peu de produits pétroliers, voire pas du tout, souhaitent exporter les produits pétroliers qu'ils ont ainsi achetés, ils se trouvent dans une position concurrentielle défavorable par rapport aux entreprises affiliées à l'ICOVA qui ne doivent pas, elles, verser de VVA sur les produits qu'elles exportent.

En septembre 1981, l'ICOVA a édicté une réglementation aux termes de laquelle les négociants exportateurs non affiliés à l'ICOVA pouvaient, à partir du 1er janvier 1981, obtenir de celle-ci la restitution de la redevance VVA, à condition de remplir un certain nombre de conditions, notamment à condition qu'il s'agisse d'un lot de produits pétroliers acheté auprès d'une entreprise affiliée à l'ICOVA qui ait été directement et entièrement exporté par le négociant concerné. Le 25 février 1982, l'ICOVA a modifié la réglementation relative à la restitution sur un certain nombre de points pour l'exercice 1982. La restitution pouvait désormais être obtenue en cas d'exportation effectuée lot par lot. En revanche, la réglementation exigeait, notamment, une déclaration d'achat trimestrielle authentifiée par un expert-comptable étranger à la firme. Une nouvelle modification de la réglementation de 1982 aux exportations effectuées en 1981 a permis aux exportateurs de ne rentrer la déclaration de l'expert-comptable qu'une seule fois par an.

La loi a été modifiée à partir du 1er janvier 1987, de telle sorte que la différence de traitement entre entreprises affiliées et entreprises non affiliées a été supprimée. La loi modificative a institué une Stichting Centraal Orgaan Vooraadvorming Aardolieprodukten (fondation organe central de formation de stocks de produits pétroliers, ci-après « COVA ») chargée de constituer des stocks de produits pétroliers. Le stockage assuré par la COVA est financé par un prélèvement de stockage levé au nom

du ministre des Finances et recouvert par l'administration fiscale nationale. Ce prélèvement de stockage est restitué en cas d'exportation.

II — Faits et procédure au principal

Hennen Olie est un commerçant en produits pétroliers établi aux Pays-Bas; il achète des produits pétroliers sur le marché néerlandais auprès des entreprises affiliées à l'ICOVA. Il entrepose ces produits dans des réservoirs lui appartenant et les livre par lots à ses clients étrangers. N'étant pas affilié à ICOVA, il ne pouvait initialement pas bénéficier de la restitution du VVD, alors que du 1er janvier 1981 au 1er janvier 1987 il pouvait en bénéficier uniquement à condition de remplir un certain nombre de conditions, exposant ainsi des frais non négligeables.

Hennen Olie a introduit un recours en indemnité devant l'arrondissmentsrechtsbank de Rotterdam en 1983. En 1985, elle a interjeté appel devant le gerechtshof à La Haye qui, en estimant que la solution du litige pouvait dépendre de l'interprétation du droit communautaire et notamment de l'article 34 du traité CEE, a décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 34 du traité CEE doit-il être interprété en ce sens qu'une réglementation légale nationale telle que celle qui a été décrite plus haut dans l'ordonnance de renvoi est incompatible avec cet article?

2) Le point de savoir si la différence, évoquée plus haut, dans la position concurrentielle des entreprises peut être compensée totalement ou partiellement par des réglementations permettant la restitution de la redevance VVA susmentionnée, qui n'ont pas été édictées par l'État membre concerné lui-même, a-t-il de l'importance pour la réponse à donner à la question 1? »

L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 14 octobre 1988.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées par la partie demanderesse au principal, représentée par Me T. R. Ottervanger, avocat à Bruxelles, par la partie défenderesse au principal, représentée par Mes A. J. Braakman et P. Glazener, avocats à Rotterdam, par le gouvernement néerlandais, représenté par le secrétaire général par intérim pour le ministre des Affaires étrangères, M. H. J. Heinemann, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. R. Barents, membre de son service juridique, en qualité d'agent.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable et de renvoyer l'affaire devant la sixième chambre. Elle a cependant invité le gouvernement néerlandais à répondre à un certain nombre de questions.

III — Observations écrites déposées devant la Cour

1. Selon *Hennen Olie BV*, le régime qui était applicable aux Pays-Bas entre octobre 1980 et le 1er janvier 1987 aboutissait à une restriction à l'exportation en ce sens qu'un exportateur indépendant n'était pas en mesure de concurrencer les exportateurs affiliés à l'ICOVA qui ne devaient pas verser de VVA à l'exportation. L'absence totale, initialement, de règles relatives à la restitution que l'introduction ultérieure de règles très complexes et onéreuses seraient de nature à entraver et auraient effectivement entravé les exportations.

Il s'agirait, en l'espèce, de mesures qui s'appliquent de manière spécifique aux exportateurs et qui tombent dès lors sous le coup de l'interdiction de l'article 34 (voir les arrêts du 16 mars 1977, Commission/France, 68/76, Rec. p. 51, et du 7 février 1984, Jongeneel Kaas, 237/82, Rec. p. 483). Hennen Olie BV propose, dès lors, de répondre à la première question par l'affirmative.

2. La *partie défenderesse au principal*, l'ICOVA, fait valoir qu'il ne s'agit pas en l'espèce de mesures nationales qui ont pour objet ou pour effet de restreindre spécifiquement les courants d'exportation et d'établir ainsi une différence de traitement entre le commerce intérieur d'un État membre et son commerce d'exportation, de manière à assurer un avantage particulier au marché intérieur de l'État intéressé (voir, notamment, l'arrêt du 17 mai 1984, Denkavit, 15/83, Rec. p. 2171). En revanche, pour autant que la WVA aboutirait à une inégalité de traitement entre le commerce intérieur et les exportations, cette inégalité ne s'exercerait pas au détriment des exportations. En effet, dans la concurrence intérieure, les frais de stockage seraient toujours répercutés, tandis que, pour les exportations, les mêmes frais soit ne seraient pas répercutés soit seraient répercutés dans la même mesure qu'ils l'auraient été dans les échanges intérieurs.

Dans la mesure où la WVA va plus loin que la directive 68/414, elle ne serait pas incompatible avec l'article 34 du traité.

L'ICOVA propose donc une réponse négative à la première question.

Quant à la deuxième question, l'ICOVA suggère de répondre, dans l'hypothèse où une infraction de l'article 34 du traité a été constaté, qu'une violation dudit article peut être compensée par des réglementations permettant la restitution d'une redevance et qui n'ont pas été édictées par l'État membre concerné lui-même, dans la mesure où ces réglementations ont pour effet que les éventuelles conséquences, qui seraient incompatibles avec l'article 34 du traité, ne se produisent pas.

3. Le *gouvernement néerlandais* maintient que l'obligation imposée par la WVA à ceux qui mettent des produits pétroliers sur le marché aux Pays-Bas est une mesure d'appréciation générale qui n'a ni pour objet ni pour effet de restreindre spécifiquement les courants d'exportation, de sorte qu'il n'en résulterait aucune entrave à l'exportation. Il souligne le fait que l'obligation de stockage instituée par la WVA ne ferait que lier une certaine obligation au fait de mettre des produits sur le marché intérieur. En revanche, les produits pétroliers qui sont

exportés ne seraient pas pris en compte pour la détermination de l'étendue de l'obligation de stockage. Toutefois, lorsqu'une entreprise soumise à l'obligation de stockage vend des produits pétroliers à un acheteur établi aux Pays-Bas, cette transaction entrerait en ligne de compte pour la définition de l'étendue de l'obligation de stockage, dans la mesure où les produits sont ainsi mis sur le marché intérieur. Les frais liés à la constitution obligatoire de stocks seraient dès lors encourus indépendamment de l'usage que l'acheteur réserve aux produits pétroliers qui lui ont été livrés par l'entreprise soumise à l'obligation de stockage.

Le gouvernement néerlandais considère que l'article 34 du traité n'implique pas qu'une réglementation telle que celle énoncée dans la loi WVA serait incompatible avec lui. Il y aurait donc lieu de répondre par la négative à la première question préjudicielle; cette réponse négative rendrait superflu tout examen de la deuxième question.

4. La *Commission* soutient qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que les impositions qui frappent les produits ainsi que d'autres prélèvements (parafiscaux) relèvent des articles 12 à 16 et 95 du traité (elle renvoie, à cet égard, aux arrêts du 4 avril 1968, Fink-Frucht, 27/67, Rec. p. 223, et du 22 mars 1977, Ianelli & Volpi, 74/76, Rec. p. 557). Elle fournit, dès lors, la réponse à la question posée en l'espèce en ce qui concerne l'article 34 à titre subsidiaire. En renvoyant à l'arrêt du 8 novembre 1979, Groenveld (15/79, Rec. p. 3409), elle constate que l'article 34 du traité est applicable lorsqu'une mesure frappe les exportations de manière discriminatoire. Or, le système de la VVA n'impliquerait pas de discrimination au détriment des exportations puisque les ventes sur le marché intérieur sont toujours grevées de la redevance, alors que les exportations ne sont grevées que lorsqu'elles sont effectuées par une entreprise non affiliée à l'ICOVA. Dans ce dernier cas, la production nationale et les exportations seraient traitées de manière identique. Il s'agirait, dès lors, plutôt d'une différence de traitement entre deux courants d'exportation: les exportations effectuées par une entreprise affiliée à l'ICOVA et les exportations effectuées par une entreprise non affiliée à l'ICOVA. La Commission conclut que si l'article 34 est uniquement applicable en cas de discrimination au détriment des exportations, le système en cause ne pourrait être considéré comme contraire à cette disposition.

En ce qui concerne la deuxième question, la Commission estime qu'un organisme tel que l'ICOVA peut être assimilé à l'État néerlandais (voir arrêts du 20 septembre 1988, Beentjes, 31/87, Rec. p. 4635, et du 24 novembre 1982, Commission/Irlande, 249/81, Rec. p. 4005). Elle souligne notamment à cet égard le fait que l'ICOVA joue un rôle central dans l'observation des obligations de stockage qui incombent aux Pays-Bas ainsi que le fait que l'ICOVA serait entièrement placée sous le contrôle du ministère des Affaires économiques.

La Commission suggère à la Cour de répondre par la négative aux questions posées par la juridiction nationale.

Pour ce qui est de l'article 95, la Commission rappelle qu'il est applicable aux impositions discriminatoires frappant les exportations (voir arrêt du 29 juin 1978, Larsen, 142/77, Rec. p. 1543). En l'espèce, il ne s'agirait pas d'une discrimination au détriment des exportations. La Commission relève toutefois que le système de la VVA,

aussi bien en cas de non-restitution qu'en cas de restitution conditionnelle de la redevance, doit être qualifiée d'entrave aux échanges. Elle estime qu'il peut être justifié de considérer que l'article 95 du traité serait également applicable à des impositions qui, bien qu'elles ne soient pas discriminatoires, ont cependant clairement et spécifiquement pour effet d'entraver les échanges (voir arrêts du 4 avril 1968, Stier, 31/67, Rec. p. 347, et du 5 mai 1982, Schul I, 15/81, Rec. p. 1409).

IV — Réponses aux questions écrites de la Cour

La Cour a demandé au gouvernement néerlandais de répondre aux questions suivantes:

1) Est-ce que dans la pratique tous les importateurs et producteurs de produits pétroliers aux Pays-Bas soumis à une obligation de stockage répercutent sur leurs clients les frais liés à cette obligation et dans quelle mesure? Est-ce que chaque opérateur demeure entièrement libre de choisir lui-même de répercuter ou non de tels frais? Quelle est la signification de la date du 1er octobre 1980?

2) Quelles étaient les modalités utilisées du 1er octobre 1981 au 1er janvier 1987 pour calculer la restitution de la redevance de stock obligatoire au titre des quantités de produits pétroliers fournis par les affiliés à l'ICOVA et exportés par des négociants non soumis à l'obligation de stockage?

3) Est-ce que les négociants en produits pétroliers non soumis à l'obligation de stockage, qui achètent des produits pétroliers fournis par des importateurs ou producteurs non affiliés à l'ICOVA, ont pu également, avant le 1er janvier 1987, bénéficier d'une restitution des frais liés à ladite obligation de stockage et faisant partie intégrante du prix de vente?

Le *gouvernement néerlandais* a répondu que jusqu'au 1er janvier 1987, date à laquelle la nouvelle WVA est entrée en vigueur, l'ancienne WVA, qui est entrée en vigueur le 1er avril 1977, imposait, aux producteurs et aux importateurs de produits pétroliers, de tenir des stocks correspondant respectivement à 90 et 70 jours de leurs ventes à des acheteurs nationaux au cours de l'année de calendrier précédente.

Il existe à partir du 1er avril 1977 pour les producteurs et importateurs concernés une obligation de stockage aux conditions énoncées dans la WVA. Les frais liés au respect de l'obligation de stockage font partie des coûts d'entreprise de l'entrepreneur soumis à l'obligation de stockage. La répercussion sur les acheteurs des coûts liés à l'obligation de stockage est une décision de producteurs ou d'importateurs concernés. Pour l'entrepreneur, la situation est donc la même en ce qui concerne ce poste de coûts qu'en ce qui concerne les autres (par exemple les matières premières, les amortissements, les cotisations sociales). La question de savoir dans quelle mesure le bénéfice des producteurs est suffisant pour couvrir tous les frais de l'entrepreneur ou dépasse ceux-ci dépend des circonstances qui affectent le marché.

Les règles applicables aux Pays-Bas ne prévoient pas d'obligation d'informer les pouvoirs publics de la mesure dans laquelle les coûts liés à l'obligation de stockage sont effectivement répercutés.

A partir du 1er octobre 1980, les entreprises soumises à l'obligation de stockage ont été autorisées à confier à l'ICOVA l'exécution d'une partie de celle-ci. Depuis cette date, les frais liés au stockage obligatoire peuvent donc consister également en frais (VVA) facturés par l'ICOVA à l'affilié (l'importateur ou le producteur soumis à l'obligation de stockage). Dans ce système également, le producteur, ou l'importateur, soumis à l'obligation de stockage peut, sans y être tenu, inclure ce poste de coût dans le prix qu'il facture à son acheteur.

Les conditions auxquelles la redevance de stock obligatoire peut être restituée par l'ICOVA sont fixées par celle-ci. La réglementation applicable pour 1981 a été fixée le 10 septembre 1981. Par avis du 14 octobre 1982, la réglementation a été améliorée sur deux points pour l'exercice 1982. Cette réglementation était également applicable aux exportations effectuées en 1981. A quelques modifications près, ce texte était également valable pour l'exercice 1983. Sur le plan du contenu, ce texte est demeuré applicable jusqu'au 1er janvier 1987.

Le producteur ou l'importateur soumis à l'obligation de stockage peut facturer à l'acheteur les frais liés à l'obligation de stockage, mais il n'est pas tenu de le faire. Les possibilités à cet égard sont déterminées par les circonstances qui régissent le marché. Tout cela a pour conséquence que, après avoir effectué une transaction, l'entreprise soumise à l'obligation de stockage peut accorder une restitution relativement aux frais de stockage obligatoire qui sont inclus dans le prix de vente, mais elle n'est pas obligée de le faire. Cela vaut tant pour les producteurs et importateurs affiliés à l'ICOVA que pour les entreprises soumises à l'obligation de stockage qui ne sont pas affiliées à l'ICOVA. L'obligation de stockage s'applique aux quantités mises sur le marché aux Pays-Bas. Effectuer une livraison aux Pays-Bas entraîne donc des conséquences quant à la quantité qui doit être stockée et entraîne de ce fait également des frais pour le producteur ou l'importateur soumis à l'obligation de stockage. Seules les quantités exportées par un producteur ou un importateur lui-même n'entraînent aucune obligation de stockage.

T. F. O'Higgins
Juge rapporteur