CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. L. A. GEELHOED présentées le 5 décembre 2002 [1]

I — Introduction

1. En l'espèce, la Commission demande à la Cour de constater que, en maintenant ses dispositions législatives et réglementaires concernant l'utilisation de fuel comme carburant pour les véhicules automobiles, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 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 [2], et de l'article 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 [3].

1 — Langue originale: le néerlandais.
2 — JO L 316, p. 12.
3 — JO L 316, p. 19.

II — Cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

2. L'article 5, paragraphes 1 et 2, de la directive 92/82 s'énonce comme suit:

«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.»

3. 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. [...]»

4. 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:

a) les moteurs fixes;

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

c) les véhicules destinés à une utilisation hors route ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.»

5. 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 [4], 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. 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. Toutefois, si des produits qui ont déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre, les droits d'accises sont perçus, conformément à l'article 7, paragraphe 1, de cette directive, dans l'État membre dans lequel ces produits sont détenus.

6. L'article 8 de la directive 92/12 se lit comme suit:

«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.»

7. Aux termes de l'article 9, paragraphes 1 et 3, de cette directive:

«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

4 — JO L 76, p. 1.

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.»

B — *La réglementation nationale*

8. En Finlande, les droits d'accises dus sur le gazole sont prévus par la loi 1472/1994, du 29 décembre 1994, relative à l'accise applicable aux combustibles liquides, telle qu'elle a été modifiée en dernier lieu par la loi 509/1998 (ci-après la «loi 1472/1994»). Selon l'article 2 de cette loi, on entend par diesel un gazole fourni en vue d'être utilisé comme carburant dans les moteurs Diesel. Par mazout, on entend un gazole destiné à être utilisé pour le chauffage et rendu identifiable conformément aux dispositions de l'article 7 de la loi et au décret 1547/1994, adopté en vertu dudit article.

9. En vertu de la loi 1472/1994, l'accise perçue sur le diesel et le mazout se compose d'une taxe de base et d'une surtaxe. Pour le diesel, l'accise se monte au total à 325 euros par 1 000 litres, pour 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.

10. La loi 722/1966, relative à la taxe sur les véhicules automobiles, prévoit, en ses articles 14 à 22, que sont passibles d'une surtaxe tous les véhicules automobiles immatriculés ou utilisés sans immatriculation en Finlande et qui contiennent, dans leur réservoir à carburant, du mazout au lieu de diesel. En vertu de l'article 16 de cette loi, le montant de la surtaxe est calculé en multipliant par 20 le montant de la taxe sur les véhicules automobiles applicable au véhicule en question.

11. Aux termes des articles 17 et 17 à de cette loi sont également passibles de la surtaxe les tracteurs et engins de travaux publics, excepté les tracteurs dans la mesure où ils sont utilisés dans l'agriculture et la sylviculture ou dans les activités qui y sont étroitement liées et les 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. Si toutefois le tracteur ou l'engin de travaux publics est utilisé pour transporter des marchandises, l'emploi du diesel est obligatoire.

12. Conformément à l'article 25 de la loi 722/1966, le respect des dispositions prévues par cette loi est contrôlé par les autorités policières et douanières. Selon l'article 28, ces autorités 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 ladite loi, empêcher l'utilisation du véhicule jusqu'à la mise en œuvre des sanctions pertinentes.

13. La loi 337/1993, relative à la redevance carburant, telle que modifiée en dernier lieu par la loi 234/1998 qui a inclus les voitures de tourisme dans son champ d'application, prévoit la perception d'une redevance carburant, c'est-à-dire une taxe perçue sur chaque journée pendant laquelle un véhicule a utilisé du mazout, avec un maximum de 60 jours consécutifs. Le montant de la redevance est de 1 000 FIM (168,19 euros) pour les voitures, 1 500 FIM (252,28 euros) pour les camionnettes, 2 000 FIM (336,36 euros) pour les autocars et 3 000 FIM (504,56 euros) pour les camions. La redevance est triplée lorsque l'utilisation du mazout n'est pas déclarée à l'avance aux autorités finlandaises compétentes, selon les modalités de l'article 3. La redevance est due pour le nombre de jours de circulation en Finlande jusqu'à la constatation. Si la date d'importation du véhicule ne peut pas être déterminée, la redevance est due au moins pour dix jours. En outre, l'utilisation illégale de mazout, c'est-à-dire sans déclaration préalable aux autorités finlandaises, entraîne une enquête et éventuellement des poursuites pénales pour fraude fiscale. Un tribunal peut condamner le contrevenant à payer, à titre de dommages-intérêts, un montant équivalent à la différence entre les taxes applicables aux différentes sortes de gazole.

14. Par analogie avec les dispositions de l'article 28 de la loi 722/1966, l'article 8 de la loi 337/1993 prévoit que les autorités policières et douanières sont compétentes pour effectuer les contrôles. L'article 11 de la loi 337/1993 interdit la sortie du pays d'un véhicule immatriculé à l'étranger et redevable d'une redevance carburant pour cause d'utilisation de mazout au lieu de diesel.

III — La procédure

15. Par lettres des 16 juillet 1997 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. Les autorités finlandaises ont répondu à ces questions par lettres des 3 octobre 1996 et 5 juin 1997.

16. Le 3 décembre 1997, la Commission a adressé au gouvernement finlandais une lettre de mise en demeure. Le gouvernement finlandais y a répondu par lettres des 26 janvier 1998 et 4 mai 1998. Dans cette dernière lettre, le représentant permanent de la Finlande a fait remarquer que la loi 337/1993 avait été modifiée. Ensuite, le 6 août 1998, la Commission a émis un avis motivé dans lequel elle reprenait les arguments de la mise en demeure, en ajoutant que les modifications de la loi 337/1993 ne concernaient pas la possibilité d'utiliser du mazout comme carburant. Le gouvernement finlandais a répondu à cet avis motivé par lettre du 22 septembre 1998, en réaffirmant son point de vue initial selon lequel sa législation était conforme aux dispositions du droit communautaire.

17. Comme la Commission ne partageait pas le point de vue du gouvernement finlandais, elle a introduit devant la Cour, le 17 mai 2000, le présent recours pour manquement, contre la république de Finlande. Le royaume de Suède est ensuite intervenu dans cette procédure au soutien des conclusions de la Commission. À l'audience de la Cour du 26 septembre 2002, la Commission ainsi que la république de Finlande et le royaume de Suède ont exposé leurs points de vue de vive voix.

IV — Moyens et principaux arguments

18. Le recours de la Commission porte principalement sur le fait que, lors de son entrée dans l'Union européenne, la république de Finlande n'a pas interdit l'utilisation du mazout comme carburant mais a laissé inchangé le système en vigueur jusqu'alors, à l'exception de quelques adaptations. Selon la Commission, l'article 5 de la directive 92/82 s'oppose à ce que, moyennant payement d'une taxe supplémentaire et/ou d'une redevance carburant, le fuel de chauffage, auquel s'applique un taux d'accise inférieur, soit utilisé comme carburant dans des véhicules équipés de moteurs Diesel. De telles taxes supplémentaires ne peuvent pas être qualifiées d'accises. En réplique, la Commission fait remarquer que, même si, en théorie, on peut soutenir que l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82 ne requiert pas, à proprement parler, une interdiction légale, l'exécution pratique de cette disposition l'implique. Il en irait autrement si la république de Finlande pouvait garantir, dans toutes les circonstances, que le fuel utilisé comme carburant est imposé à un taux d'au moins 245 euros par 1 000 litres. La Commission estime que ce n'est pas le cas.

19. Ensuite, la Commission rappelle que, sur la base de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, il est possible d'appliquer un taux d'accise réduit dans la mesure où il y a contrôle fiscal. La Commission constate toutefois que le mazout est en vente libre, en particulier dans les régions faiblement peuplées de la Finlande où les stations-service peuvent en vendre sans aucun contrôle fiscal. La Commission

estime donc que l'on ne peut pas parler de contrôle au niveau de la distribution du mazout, alors qu'au niveau du consommateur final le nombre annuel de contrôles routiers effectués est insuffisant par rapport au nombre de véhicules équipés de moteurs Diesel, pour pouvoir être considéré comme adéquat et efficace [5]. La Commission en conclut par conséquent que la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 8 de la directive 92/81.

20. Elle fait observer que les dérogations prévues à l'article 17, paragraphe 2, sous a, et à l'article 17 a de la loi finlandaise relative à la taxe sur les véhicules automobiles autorisent l'utilisation de mazout pour l'agriculture et la sylviculture de même que pour les travaux publics. Elle ne comprend d'ailleurs pas comment le contrôle fiscal de ces dérogations a été organisé.

21. La Commission n'est pas non plus convaincue, comme la république de Finlande l'a déclaré dans la phase précontentieuse, qu'un système de sanctions fiscales constitue la seule option efficace pour la république de Finlande.

5 — Selon les données du dossier, il y a 2 328 990 véhicules en Finlande, dont 434 534 voitures équipées de moteurs Diesel, 327 792 tracteurs dont 320 843 tracteurs fonctionnant au diesel. Le nombre de contrôles annuels se situe entre 3 500 et 5 000.

22. La Commission souligne également les problèmes concernant la redevance TVA ainsi que les problèmes que le gouvernement finlandais pose au royaume de Suède.

23. Le gouvernement suédois également estime que le système législatif finlandais est défaillant. Il soutient que ce régime a pour effet de rendre possible l'utilisation, illégale ou légale, de mazout dans les véhicules équipés de moteurs Diesel. Dans le premier cas, un droit d'accise trop bas — à savoir celui qui s'applique au mazout — est perçu. Dans le deuxième cas, c'est-à-dire lorsque l'usage est légal sur la base d'une déclaration préalable, une taxe supplémentaire est due, à savoir 20 fois le montant annuel dû à titre de taxe sur les véhicules automobiles et/ou une sanction fiscale par jour d'utilisation de mazout dans un véhicule automobile, mais ces taxes ne constituent pas des droits d'accises. Elles ne sont en effet pas prélevées en fonction de la quantité de fuel utilisée, mais en fonction de certaines périodes de temps. Par conséquent, la législation finlandaise méconnaît la disposition de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82 qui prescrit un montant minimal d'accise.

24. Ensuite, le gouvernement suédois expose que l'absence d'interdiction légale de l'utilisation du mazout comme carburant constitue en soi une violation du droit communautaire. Même si le système finlandais conduisait en pratique à ce que personne n'utilise du mazout comme carburant en Finlande, l'absence d'interdiction légale a néanmoins pour effet que le problème perdure dans le trafic transfrontalier et qu'il entraîne donc des distorsions de

concurrence ailleurs sur le marché interne. Il souligne qu'en Suède il est interdit d'utiliser du fuel léger, faiblement taxé, comme carburant. L'article 8 de la directive 92/12 dispose toutefois que, en ce qui concerne les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, les droits d'accises sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis. Cela signifie que le royaume de Suède ne peut pas taxer un particulier suédois qui a acquis légalement du mazout en Finlande. Le gouvernement suédois explique qu'en 1996 il a étendu l'interdiction au mazout acquis en Finlande. Étant donné toutefois que cette interdiction était contraire à l'article 8 et à l'article 9, paragraphe 3, de la directive 92/12, il a à nouveau supprimé cette mesure unilatérale d'interdiction. Il expose qu'ensuite la contrebande de fuel finlandais a augmenté dans des proportions importantes. D'après la législation suédoise en vigueur, il est permis de détenir du fuel finlandais, teinté en rouge, dans le réservoir du véhicule ou dans un bidon de réserve de 10 litres au maximum, dans la mesure où ce fuel y a été introduit personnellement par l'intéressé pour ses besoins personnels. Il est toutefois difficile de démontrer que les intéressés n'ont pas fait le plein eux-mêmes en Finlande. Il en irait autrement si la république de Finlande appliquait également l'interdiction légale d'utiliser le fuel comme carburant.

25. Le gouvernement finlandais prétend que la directive 92/82 n'oblige pas les États membres à introduire dans leur législation nationale une disposition visant à interdire l'utilisation de fuel comme carburant. La directive a pour objectif de faire appliquer un taux correct de droits d'accises. Le gouvernement finlandais expose que sa législation n'autorise pas en général l'utilisation de fuel comme carburant. Cet usage est «sanctionné» fiscalement par une surtaxe, conformément à la loi 722/1966, et/ou par une redevance carburant, conformément à la loi 337/1993.

26. Ces taxes supplémentaires ne peuvent pas être considérées comme un payement donnant le droit d'utiliser du mazout au lieu de diesel comme carburant. Elles constituent une sanction fiscale ayant pour but de prévenir les abus. À cause du montant de cette pénalité, il n'est économiquement pas rentable d'utiliser du mazout au lieu de diesel comme carburant pour effectuer des transports par route. Cela signifierait qu'une voiture normale devrait rouler environ 5 000 km et un camion environ 3 000 km par jour pour récupérer les charges supplémentaires. Le gouvernement finlandais prétend qu'en Finlande on n'utilise pas ou presque pas de mazout comme carburant au lieu de diesel. À cet égard, il souligne également que la seule constatation par les autorités policières ou douanières du fait qu'un réservoir contient du mazout teinté en rouge, même en quantité minimale, suffit pour prononcer les sanctions fiscales.

27. En réponse au grief de la Commission qui soutient que la république de Finlande, en violation de l'article 8 de la directive 92/81, aurait manqué à son obligation d'organiser un contrôle fiscal au stade de la distribution, le gouvernement finlandais fait observer que la législation communautaire ne prévoit aucune disposition détaillée concernant les modalités de ce contrôle fiscal. Cette réglementation ne permet pas de déterminer le contenu de ce contrôle,

n'impose pas de soumettre la vente ou la distribution de mazout au contrôle spécifique d'une autorité et ne prévoit pas que les sanctions doivent frapper la vente au détail. Le gouvernement finlandais fait observer que 80 % des 2,7 millions de tonnes de mazout utilisées chaque année en Finlande sont consacrés au chauffage des maisons et des bâtiments. Les 20 % restants sont utilisés en agriculture et en sylviculture et dans le cadre des travaux publics. Selon le gouvernement finlandais, les grandes distances et les conditions climatologiques extrêmes des parties septentrionales faiblement peuplées du pays imposent de mettre également le mazout en vente dans les stations-service. Il soutient que des limitations — plus importantes — dans l'infrastructure de distribution déjà clairsemée conduiraient à des problèmes d'approvisionnement. En hiver, caractérisé parfois par des températures extrêmement basses, cette situation pourrait avoir des conséquences fatales dans la partie faiblement peuplée du nord du pays. L'important ici est que le consommateur final n'utilise pas le mazout — faiblement taxé — comme carburant. C'est ce but que vise la législation finlandaise. Les contrôles, que le gouvernement finlandais estime adéquats, ont également pour objectif d'atteindre ce résultat.

V — Appréciation

A — *Recevabilité*

28. Le gouvernement finlandais a souligné que les arguments de la Commission concernant la contrebande de mazout entre la Finlande et la Suède, la prétendue absence de contrôle fiscal suffisant du fuel utilisé dans les tracteurs ainsi que la perte de revenus TVA n'ont pas été retenus par la Commission dans la phase précontentieuse et ne doivent donc pas être examinés puisqu'ils sont irrecevables.

29. Selon une jurisprudence constante, l'objet du litige soumis à la Cour est circonscrit par l'avis motivé dans la mesure où le recours doit être fondé sur les mêmes motifs et moyens que celui-ci [6]. En l'espèce, il est reproché à la république de Finlande de ne pas avoir ou d'avoir insuffisamment respecté les obligations qui lui incombent en vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 91/82 et de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, au motif que la législation finlandaise ne garantit pas qu'en fonction de l'utilisation les droits d'accises corrects sont appliqués sur le gazole et parce que le contrôle fiscal concernant l'utilisation du mazout ne serait pas suffisamment garanti dans ce que l'on appelle les secteurs exonérés.

30. Il ressort de l'avis motivé que les griefs de la Commission visent également expressément l'insuffisance du contrôle fiscal prévu à l'article 8 de la directive 92/81. Conformément aux paragraphes 2 et 3 de cet article 8, ce contrôle fiscal doit également s'étendre à l'utilisation de mazout dans l'agriculture, la sylviculture et les tra-

6 — Voir, par exemple, l'arrêt du 18 juin 1998, Commission/Italie (C-35/96, Rec. p. I-3851, point 28, et la jurisprudence qui y est citée).

vaux publics. Nous en déduisons que, si la Commission, dans la phase précontentieuse, a émis des griefs à l'égard du contrôle fiscal de l'utilisation de mazout qui lui paraissait insuffisant, elle peut y inclure également, dans la procédure contentieuse, le contrôle fiscal de l'utilisation dans des secteurs particuliers.

31. À mon avis, il en va autrement des arguments que la Commission a avancés en ce qui concerne les conséquences du régime finlandais sur l'assiette de la TVA. Dans sa requête, la Commission a soutenu que, si l'application du régime finlandais devait avoir pour conséquence que le mazout utilisé dans les véhicules à moteur ne serait pas imposé conformément au droit communautaire, l'assiette des ressources TVA propres serait sapée. En effet, conformément à la sixième directive TVA, la surtaxe sur la taxe sur les véhicules automobiles et la taxe spéciale carburant ne font pas partie de l'assiette TVA telle que la décrit la directive. En la matière, la Commission n'a toutefois rien indiqué ni remarqué dans la phase précontentieuse précédant le présent recours. Dans sa réplique, la Commission souligne que ce grief ne fait pas partie de la procédure. Il ressort en outre du mémoire en défense du gouvernement finlandais que cet élément a été soulevé dans un autre contexte. À mon avis, il s'ensuit que les arguments de la Commission concernant l'assiette TVA ne doivent pas être examinés dans le cadre de cette procédure.

32. Nous estimons pouvoir tirer les mêmes conclusions en ce qui concerne les remarques de la Commission au sujet de la contrebande de mazout entre la Suède et la Finlande. Tant la mise en demeure que l'avis motivé restent muets en la matière. La Commission a elle-même indiqué dans sa réplique qu'il s'agit là d'une constatation de conséquences de fait et non d'un — nouveau — moyen ou grief.

33. Les arguments avancés par le gouvernement finlandais pour contester la recevabilité de l'intervention du gouvernement suédois ne sont, à notre avis, pas pertinents.

34. En résumé, le gouvernement suédois soutient: 1) que la république de Finlande ne respecte pas correctement les dispositions communautaires relatives aux droits d'accises minimaux frappant le gazole utilisé comme carburant et 2) que l'absence d'interdiction expresse d'utiliser le mazout pour le transport «habituel» par route rend difficile le respect effectif de la législation mettant en œuvre les dispositions communautaires. Ce dernier aspect constitue déjà à lui seul une violation du droit communautaire.

35. Le premier argument du gouvernement finlandais est tordu et erroné en fait. Le gouvernement finlandais y a recours pour démontrer que la position du royaume de Suède, selon laquelle la république de Finlande ne respecte pas correctement les prescriptions communautaires, serait contraire au point de vue de la Commission.

36. En effet, comme le gouvernement finlandais l'a indiqué, la Commission a constaté dans son recours que les taxes finlandaises sur le gazole utilisé comme carburant sont supérieures aux droits d'accises minimaux prescrits par l'article 5 de la directive 92/82, mais la Commission rattache à cette constatation son grief principal contre le système finlandais, à savoir que ce dernier ne garantit pas suffisamment que le produit bénéficiant du taux réduit est bien utilisé comme mazout, conformément à sa destination. Par conséquent, les positions de la Commission et du gouvernement suédois concernant le régime finlandais sont congruentes.

37. Le deuxième argument manque également son objectif. Le gouvernement suédois a sans doute déclaré que l'absence d'interdiction légale dans le système finlandais a pour conséquence qu'ailleurs, au sein du marché intérieur, le respect des dispositions concernant les droits d'accises est entravé et que ce fait constitue à lui seul une violation, mais le gouvernement suédois n'a pas formulé ce point de vue comme un nouveau moyen, dérogeant aux conclusions de la Commission. Le gouvernement suédois souhaite simplement illustrer ainsi les conséquences de la systématique finlandaise.

38. Conformément à la jurisprudence, l'article 37, quatrième alinéa, du statut CE de la Cour de justice, ne s'oppose pas à ce qu'une partie intervenante invoque d'autres arguments que ceux développés par la partie qu'elle soutient, dans la mesure où ces arguments ont pour objet de soutenir les conclusions de cette partie [7]. C'est manifestement le cas de l'argumentation développée par le gouvernement suédois relativement aux conséquences du système finlandais sur le commerce transfrontalier.

B — *Au fond*

39. En substance, cette procédure pose la question de savoir si le système légal finlandais est conforme aux exigences de l'article 5 de la directive 92/82 et de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81.

40. L'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82 dispose que le taux minimal de l'accise sur le gazole utilisé comme carburant est de 245 euros par 1 000 litres. Les États membres se trouvent donc dans l'obligation de veiller à ce que le gazole utilisé en réalité comme carburant soit taxé au minimum à ce taux.

41. La situation se complique toutefois parce que le gazole peut également être utilisé à d'autres fins que de servir de carburant pour le transport routier, par exemple pour le chauffage, certaines appli-

7 — Voir, par exemple, l'arrêt du 19 novembre 1998, Royaume-Uni/Conseil (C-150/94, Rec. p. I-7235, point 36, et la jurisprudence qui y est citée).

cations industrielles (moteurs primaires), dans la navigation, l'agriculture et la sylviculture et le génie civil. Pour ces autres applications, le régime instauré par les directives 92/81 et 92/82 prévoit des exonérations ou des taux minimaux d'accise réduits — dans une mesure parfois considérable —, par rapport au taux frappant le gazole utilisé comme carburant.

42. Les grandes disparités entre les taux d'accise, disparités qui se retrouvent dans le prix de revient du gazole au stade du consommateur final, ont pour conséquence que les accises frappant le carburant — les plus élevées — sont les plus susceptibles de faire l'objet de fraude et d'évasion. Pour prévenir cette situation, l'article 8, paragraphes 1, 2 et 3, de la directive 92/81 dispose que l'utilisation de gazole bénéficiant d'un taux d'imposition réduit aux fins qui y sont décrites se fait sous contrôle fiscal en vue «d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus».

43. L'organisation d'un contrôle fiscal adéquat de l'utilisation du gazole moins lourdement imposé constitue par conséquent l'une des obligations de résultat de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, stipulant que le gazole utilisé comme carburant doit être imposé au moins au taux de 245 euros par 1 000 litres.

44. Les grandes disparités de prix entre le gazole utilisé comme carburant et fortement imposé, d'une part, et le gazole destiné à d'autres fins et moins imposé, d'autre part, ont pour conséquence que la pratique d'utiliser le gazole comme carburant — pratique qui se répand très rapidement — est extrêmement sensible à la fraude. Un critère important pour déterminer si l'obligation de résultat décrite ci-dessus est remplie est donc d'examiner si la législation nationale peut empêcher l'utilisation comme carburant du gazole destiné à d'autres fins.

45. C'est dans ce contexte qu'il faut apprécier le litige opposant la Commission et la république de Finlande: la législation finlandaise, telle qu'elle est appliquée et maintenue, empêche-t-elle efficacement l'utilisation comme carburant du gazole destiné à d'autres fins, comme le chauffage? À cet effet, il faut examiner le fonctionnement du régime finlandais dans son entier. Nous estimons donc qu'en soi la réponse à la question de savoir si cette législation contient ou non une interdiction formelle et exclut ou pas certains maillons de la chaîne de distribution, comme les stations-service, est beaucoup moins importante.

46. Le système finlandais a ceci de commun avec les régimes d'accise des autres États membres, que le gazole destiné à servir de carburant et le gazole destiné à d'autres fins peuvent se distinguer grâce à la couleur rouge du gazole destiné au chauffage et à d'autres utilisations particulières. La présence de ce «mazout» dans les réservoirs à carburant des véhicules automobiles, même dans des proportions assez faibles, peut être constatée très facilement en cas de contrôle.

47. L'utilisation de mazout rouge à des fins non autorisées n'est pas expressément interdite dans le système finlandais et n'est pas sanctionnée pénalement ou administrativement mais est soumise à des prélèvements fiscaux spécifiques qui sont décrits ci-dessus aux points 8 à 14. L'utilisation en tant que telle n'est pas expressément interdite mais bien l'utilisation sans la déclaration préalable.

48. Ce système a pour effet que l'utilisation de mazout comme carburant pour les véhicules à moteur immatriculés en Finlande entraîne en tout cas pour le propriétaire ou le détenteur du véhicule en question l'obligation de payer une taxe de circulation égale à 20 fois le montant annuel dû (loi 722/1966) et une taxe carburant pour chaque jour d'utilisation de mazout comme carburant (avec un maximum de 60 jours). Cette taxe carburant spéciale est triplée si l'utilisation de mazout comme carburant n'est pas déclarée à temps (loi 337/1993).

49. Seule la loi 337/1993 s'applique aux véhicules non immatriculés en Finlande — tant les camions que les voitures — qui utilisent du mazout. Il ressort de l'historique de cette loi qu'elle a été adoptée pour empêcher le contournement des droits d'accises sur le carburant par les camions étrangers. Le tarif spécial de la taxe finlandaise de circulation routière ne pouvait en effet pas être perçu. Par la suite, sa portée a été étendue par deux fois. En premier lieu, pour éviter toute discrimination, aux véhicules immatriculés en Finlande et, ensuite, aux voitures étrangères (le trafic touristique).

50. Comme le gouvernement finlandais l'a soutenu, sans être contredit en cela par la Commission, le système brièvement expliqué ici — qui combine la taxe spéciale de circulation routière et les taxes sur le carburant — a un caractère économique prohibitif. Il ne vise donc pas, comme le gouvernement suédois semble le supposer, à autoriser l'utilisation de mazout faiblement taxé dans la circulation routière, mais bien à l'empêcher.

51. Le caractère de taxe pénale de ces prélèvements fiscaux se révèle clairement dans la disposition qui prévoit que l'utilisation non déclarée de mazout comme carburant conduit de plein droit à un triplement de la taxe carburant spéciale qui est déjà prohibitive en soi.

52. Quand ce ne serait que pour des motifs économiques, on ne peut pas raisonnablement admettre que le détenteur d'un véhicule automobile opte pour une utilisation «légale» du mazout comme carburant. Aussi, il semble évident que, si l'on constate la présence de mazout dans les véhicules automobiles, il s'agira toujours d'une utilisation non déclarée, qui entraîne la conséquence particulièrement lourde de la perception d'une taxe à caractère pénal qui peut aller jusqu'à 504 euros (pour les voi-

tures) et 1 512 euros (pour les camions) par jour d'utilisation «illégale» de mazout. La disposition contenue dans la loi 337/1993 qui prévoit que, si le nombre de jours d'utilisation «illégale» ne peut pas être déterminé avec certitude, une période minimale de dix jours est prise en considération accentue encore le caractère de sanction de cette taxe spéciale.

53. Le résultat imposé par la directive, à savoir que le gazole utilisé comme carburant est taxé immédiatement à un taux de 245 euros par 1 000 litres conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, est donc en principe atteint s'il est appliqué et respecté de manière adéquate.

54. Les arguments contraires invoqués par la Commission et le gouvernement suédois, à savoir que le système ne contient aucune disposition d'interdiction et que, dans certaines circonstances, il autoriserait l'utilisation du mazout comme carburant sans payement des droits d'accises minimaux de 245 euros par litre, n'ont pas réussi à me convaincre.

55. Comme je l'ai déjà exposé au point 40 ci-dessus, l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, combiné à l'article 8 de la directive 92/81, ne contient ni explicitement ni implicitement l'obligation de prendre une mesure d'interdiction pour mettre en œuvre ces dispositions. Seul le résultat compte, à savoir la perception du taux minimal d'accise sur le gazole utilisé comme carburant. La législation finlandaise, qui organise un système de taxes prohibitives (à caractère pénal), est en principe au moins aussi efficace que tout autre système basé sur une interdiction formelle.

56. Nous souhaitons souligner ici que des mesures d'exécution se fondant sur un système d'interdiction administrative ou pénale n'excluent pas en elles-mêmes toute conduite frauduleuse. Le montant des sanctions, l'intensité des contrôles et la diligence avec laquelle les violations constatées sont sanctionnées contribuent également à l'efficacité de telles mesures. Le montant des taxes à caractère pénal prévues par le système finlandais et le fait qu'elles sont dues de plein droit si l'on constate un cas d'usage non autorisé de mazout comme carburant permettent justement à ce système de combiner efficacité et dissuasion.

57. Le gouvernement suédois emprunte encore un argument à l'article 3 de la directive 95/60/CEE [8]. D'après lui, cette disposition codifierait le régime d'interdiction instauré par l'article 5 de la directive 92/82. Soulignons ici que, dans cette pro-

8 — Directive du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant le marquage fiscal du gazole et du pétrole lampant (JO L 291, p. 46). L'article 3 dispose que les États membres prennent les mesures nécessaires pour s'assurer que l'usage abusif des produits marqués est évité, et notamment que les huiles minérales en question ne peuvent être utilisées comme carburant dans le moteur d'un véhicule destiné à circuler sur route, ou conservées dans son réservoir à moins qu'une telle utilisation ne soit permise dans des cas spécifiques déterminés par les autorités compétentes des États membres. Les États membres prévoient que l'utilisation des huiles minérales en question dans les cas indiqués au premier alinéa doit être considérée comme une infraction au droit interne de l'État membre considéré. Chaque État membre prend les mesures appropriées pour assurer la pleine application de toutes les dispositions de ladite directive et, notamment, détermine les sanctions à appliquer en cas de violation desdites mesures; ces sanctions doivent avoir un caractère effectif, proportionné et dissuasif.

cédure, les éventuelles obligations découlant de la directive 95/60 ne sont pas en cause. D'ailleurs, les dispositions en question ne permettent pas de déduire que la législation finlandaise y serait contraire étant donné que son système de taxes spéciales sanctionne de manière suffisante l'utilisation de gazole teinté en rouge effectuée en violation de la directive 92/82.

58. Les problèmes de trafic transfrontalier exposés par le gouvernement suédois relativement au gazole teinté en rouge ne relèvent pas, à proprement parler, du cadre du présent litige, comme la Commission l'a déjà reconnu elle-même dans sa réplique. En outre, soulignons encore à ce sujet que ces problèmes sont faciles à résoudre par voie de collaboration administrative entre les administrations finlandaise et suédoise. En effet, l'automobiliste suédois qui roule en Suède avec du mazout finlandais teinté soit a payé la taxe carburant finlandaise spéciale — ce qui doit pouvoir se prouver grâce à une déclaration — soit ne l'a pas acquittée à tort. Dans ce cas, il est obligé d'acquitter la taxe (à caractère pénal) d'un montant assez élevé. Étant donné le caractère prohibitif de cette taxe pénale, l'utilisation de mazout finlandais teinté devrait pouvoir être combattue adéquatement par les autorités suédoises en collaboration avec les autorités finlandaises.

59. Le deuxième argument développé par la Commission et le gouvernement suédois, selon lequel le régime finlandais conduirait à pouvoir utiliser légalement le mazout comme carburant, sans payement de la taxe due, se fonde, comme nous l'avons déjà souligné plus haut, sur une lecture — trop — formaliste de la législation finlandaise en cause. Le contenu et le champ d'application de cette législation visent précisément le contraire.

60. Sur la base des développements qui précèdent, nous concluons que la Commission n'a pas réussi à convaincre que le système législatif finlandais constitue une mise en œuvre du droit communautaire contraire à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82.

61. Cette conclusion nous dispense d'aborder les arguments particuliers, empruntés à l'ordre législatif national, que le gouvernement finlandais a invoqués pour maintenir le régime de sanction fiscale administrative existant.

62. Ce n'est pas uniquement le régime législatif national qui détermine le respect correct du droit communautaire en cause. Également la manière dont ce régime — qui en tant que tel est compatible avec le droit communautaire — est appliqué et maintenu est fondamentale pour examiner la question de savoir si la république de Finlande respecte les obligations qui lui incombent en vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82 et de l'article 8 de la directive 92/81.

63. La Commission reproche au gouvernement finlandais que le contrôle fiscal prescrit par l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81 est déficient au niveau de la distribution. La mise en vente libre de mazout dans les stations-service encouragerait les abus. Enfin, elle estime que le contrôle des véhicules automobiles par les autorités finlandaises se fait de manière — trop — incidente.

64. En réponse à ce grief, le gouvernement finlandais a invoqué que l'article 8 de la directive 92/81 ne spécifie rien en ce qui concerne le contenu de ce contrôle fiscal. Parce qu'un contrôle fiscal du système de distribution finlandais à nombreuses ramifications serait lourd et peu efficace, le gouvernement finlandais a choisi de concentrer ce contrôle fiscal au niveau du consommateur final. Il souligne qu'un contrôle fiscal au niveau de la distribution ne peut pas être suffisamment efficace parce que le mazout peut très facilement être retiré des réservoirs de stockage destinés aux chaudières de chauffage. Le même risque affecte les approvisionnements destinés à l'agriculture, à la sylviculture et aux travaux publics.

65. Étant donné que la directive 92/81 ne précise pas davantage la notion de contrôle fiscal prévue à l'article 8, paragraphes 2 et 3, par exemple au sens où celui-ci devrait viser expressément la phase de distribution, l'obligation d'effectuer des contrôles doit être interprétée de manière à obliger les États membres à effectuer un contrôle fiscal efficace. Dans ce contexte sont convaincants les arguments développés par le gouvernement finlandais selon lesquels les contrôles fiscaux visant l'usage abusif de mazout comme carburant au niveau du consommateur final sont les plus efficaces. En effet, un contrôle au niveau de la distribution ne suffit pas à éliminer toutes les possibilités de fraude et d'abus au stade du consommateur final. La Commission manque également d'arguments pour expliquer de manière convaincante les raisons pour lesquelles un contrôle fiscal au niveau de la distribution constituerait un complément nécessaire du contrôle fiscal au stade du consommateur final. Aussi, nous constatons que la Commission n'a pas réussi à donner à cet argument des bases suffisamment solides.

66. Le deuxième argument de la Commission ne semble pas non plus être étayé par des arguments convaincants. Le gouvernement finlandais a développé des arguments solides en faveur de la mise en vente de mazout dans les stations-service situées dans les parties les plus septentrionales du pays, où sévissent des conditions climatiques extrêmes. La vulnérabilité de l'infrastructure de distribution qui caractérise ces régions justifie que les consommateurs finaux soient en mesure, si nécessaire, de s'approvisionner en mazout auprès des stations-service. Des données qui ont été produites par le gouvernement finlandais et que la Commission ne conteste pas, il ressort clairement qu'il s'agit d'un canal d'approvisionnement complémentaire. Seulement 4 % de la quantité totale de mazout est vendue par l'intermédiaire des stations-service.

67. Les arguments que la Commission a invoqués contre la république de Finlande à cet égard manquent de précision. D'une part, elle formule des griefs généraux contre la distribution de mazout dans les stations-service, d'autre part elle se contente de quelques remarques marginales à l'égard du contrôle pratiqué par les autorités finlandaises et qu'elle estime déficient.

68. À la lumière des justifications avancées à cet égard par le gouvernement finlandais, nous estimons que les griefs généraux formulés à l'encontre de l'intégration des stations-service dans la chaîne de distribution de mazout ne sont pas convaincants. Remarquons incidemment qu'ailleurs également au sein de la Communauté européenne, comme en Autriche, les stations-service font partie de la chaîne de distribution. La présence de stations-service dans la chaîne de distribution entraîne certains risques d'abus qui nécessitent un contrôle fiscal ponctuel. La Commission aurait dû ici rapporter la preuve de la défaillance du contrôle spécifique des autorités finlandaises. En effet, les griefs généraux formulés par la Commission à l'encontre du contrôle fiscal finlandais — griefs que nous discuterons ci-après — sont trop peu spécifiques pour atteindre cet objectif.

69. Le troisième reproche de la Commission concerne le niveau général de contrôle au stade du consommateur final en Finlande. Elle considère à cet égard qu'une fréquence de contrôle de 3 000 à 5 000 cas par jour est trop faible.

70. Ici également, les arguments pratiques de la Commission sont dépourvus de toute précision. Dans l'appréciation du caractère suffisant ou pas du niveau de contrôle, on ne peut pas se fonder uniquement sur le nombre de contrôles annuels.

71. De ces données non contredites, il ressort notamment qu'en 1999 3 943 contrôles ont été effectués. Dans 141 des cas, il est apparu qu'il y avait lieu de prélever un échantillon. 125 de ces échantillons se sont révélés positifs. Comme on peut présumer que ces contrôles fiscaux ne se sont pas faits de manière arbitraire mais visaient surtout des secteurs et des environnements présentant un facteur élevé d'abus, ces chiffres n'indiquent pas que l'usage illégal de mazout soit important en matière de trafic routier. Cela semble être confirmé par les résultats d'une action générale de contrôle sur le transport routier qui a eu lieu le 22 septembre 1999 dans huit États membres. Dans le cadre de cette action, 283 véhicules contrôlés se trouvaient en infraction. Trois infractions ont été constatées en Finlande, dont deux concernaient des tracteurs agricoles qui transportaient des marchandises sur la voie publique.

72. À cet égard, la Commission n'a invoqué ni faits ni données qui pourraient indiquer que le contrôle fiscal en Finlande serait tellement déficient — tant qualitativement que quantitativement — que ne serait pas garanti le résultat visé par l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, à

savoir la perception d'un droit d'accise minimal de 245 euros par 1 000 litres de gazole utilisé comme carburant.

73. Par conséquent, nous concluons que les arguments et moyens de la Commission ne sont pas convaincants et que son recours doit être rejeté.

74. Conformément à l'article 69, paragraphe 2, et à l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, la Commission doit payer les dépens du présent recours et le royaume de Suède doit supporter ses frais propres.

VI — Conclusion

75. Sur la base des développements qui précèdent, nous demandons à la Cour de:

1) rejeter le recours en manquement dirigé par la Commission contre la république de Finlande;

2) condamner la Commission aux dépens;

3) condamner le royaume de Suède à supporter ses propres frais.