Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

2 juin 2016 *

«Renvoi préjudiciel — Impôts indirects — Droits d'accise — Directive 2008/118/CE — Exigibilité des droits d'accise — Article 7, paragraphe 2 — Notion de "sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits" — Taxation des produits énergétiques et de l'électricité — Directive 2003/96/CE — Article 14, paragraphe 1, sous a) — Utilisation de produits énergétiques pour produire de l'électricité — Achat et revente par un acheteur intermédiaire de produits énergétiques se trouvant dans un entrepôt fiscal — Livraison directe des produits énergétiques à un opérateur en vue de la production d'électricité — Indication de l'acheteur intermédiaire comme "destinataire" des produits dans les documents fiscaux — Violation des exigences du droit national en vue de l'exonération de l'accise — Refus d'exonération — Preuve de l'utilisation des produits dans des conditions permettant l'exonération de l'accise — Proportionnalité»

Dans l'affaire C-355/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad Pleven (tribunal administratif de Pleven, Bulgarie), par décision du 10 juillet 2014, parvenue à la Cour le 21 juillet 2014, dans la procédure

« Polihim-SS » EOOD

contre

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

en présence de :

Okrazhna prokuratura Pleven,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. C. Lycourgos, président de chambre, MM. E. Juhász et C. Vajda (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 28 octobre 2015,

considérant les observations présentées :

— pour « Polihim-SS » EOOD, par M[es] D. Dobrev et L. Angelov, avocats, ainsi que par M[me] S. Stefanova,

* Langue de procédure : le bulgare.

— pour le Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, par M[e] V. Tanov, avocat, ainsi que par M[mes] S. Yordanova et N. Yotsova-Toteva,

— pour le gouvernement bulgare, par M[mes] E. Petranova et D. Drambozova, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M[me] K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. M. Wasmeier et D. Roussanov, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1[er], paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), et de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Polihim-SS » EOOD (ci-après « Polihim ») au Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (directeur des douanes de Svishtov, Bulgarie), au sujet d'amendes infligées à Polihim pour avoir fait sortir des produits énergétiques d'un entrepôt fiscal sans avoir acquitté les droits d'accise correspondant.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2003/96

3 Aux termes de l'article 2 de la directive 2003/96 :

« 1. Aux fins de la présente directive, on entend par "produits énergétiques" les produits :

[...]

b) relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704 à 2715 inclus ;

[...]

3. Lorsqu'ils sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme carburant ou comme combustible, les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans la présente directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent.

[...]

4. La présente directive ne s'applique pas :

a) à la taxation en aval de la chaleur et la taxation des produits relevant des codes NC 4401 et 4402 ;

b) aux utilisations ci-après des produits énergétiques et de l'électricité :

— produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible,

— produits énergétiques à double usage.

Un produit énergétique est à double usage lorsqu'il est destiné à être utilisé à la fois comme combustible et pour des usages autres que ceux de carburant ou de combustible. L'utilisation de produits énergétiques pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques est considérée comme un double usage,

— électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques,

— électricité, lorsqu'elle intervient pour plus de 50 % dans le coût d'un produit. On entend par "coût d'un produit" l'addition de la totalité des achats de biens et services et des dépenses de personnel, augmentée de la consommation de capital fixe au niveau de l'entreprise, définie à l'article 11. Ce coût est calculé en moyenne par unité. On entend par "coût de l'électricité" la valeur d'achat réelle de l'électricité, ou le coût de production de l'électricité si elle est produite dans l'entreprise,

— procédés minéralogiques.

Par "procédés minéralogiques", on entend les procédés classés dans la nomenclature NACE sous le code DI 26 "Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques" figurant dans le règlement (CEE) nº 3037/90 du Conseil, du 9 octobre 1990, relatif à la nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne [(JO 1990, L 293, p. 1)].

Toutefois, les dispositions de l'article 20 s'appliquent à ces produits énergétiques.

[...] »

4 L'article 4 de la directive 2003/96 se lit comme suit :

« 1. Les niveaux de taxation que les États membres appliquent aux produits énergétiques et à l'électricité visés à l'article 2 ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima prévus par la présente directive.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "niveau de taxation" le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la [taxe sur la valeur ajoutée]) perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité de produits énergétiques et d'électricité au moment de la mise à la consommation. »

5 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« À partir du 1er janvier 2004, les niveaux minima de taxation applicables aux combustibles sont fixés conformément à l'annexe I, tableau C. »

6 L'article 14, paragraphe 1, sous a), de ladite directive prévoit :

« 1. Outre les dispositions générales de la directive 92/12/CEE [du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1992, L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 2000/47/CE du Conseil, du 20 juillet 2000 (JO 2000, L 193, p. 73)] concernant les utilisations exonérées de produits imposables, et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent les produits suivants de la taxation, 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 produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité et l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité. Toutefois, les États membres peuvent taxer ces produits pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement et sans avoir à respecter les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive. Dans ce cas, la taxation de ces produits n'entre pas en ligne de compte dans le niveau minimum de taxation de l'électricité visé à l'article 10 ».

7 Le tableau C de l'annexe I de cette même directive, intitulé « Niveaux minima de taxation applicables aux combustibles et à l'électricité », se présente de la manière suivante :

	Consommation professionnelle	Consommation non professionnelle
[...]	[...]	[...]
Fioul lourd (en euros par 1 000 kg) Codes NC 2710 19 61 à 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

La directive 2008/118

8 Selon les considérants 8 et 9 de la directive 2008/118 :

« (8) Étant donné qu'il reste nécessaire, pour le bon fonctionnement du marché intérieur, que la notion d'exigibilité de l'accise et les conditions y afférentes soient identiques dans tous les États membres, il importe de préciser au niveau communautaire à quel moment les produits soumis à accise sont mis à la consommation et qui est le redevable de la taxe.

(9) L'accise étant une taxe à la consommation, aucun droit ne peut être perçu sur des produits soumis à accise qui ont, dans certaines circonstances, été détruits ou irrémédiablement perdus. »

9 L'article 1er, paragraphe 1, sous a), de ladite directive prévoit :

« La présente directive établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits suivants, ci-après dénommés "produits soumis à accise" :

a) les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive 2003/96/CE ».

10 Aux termes de l'article 4 de la directive 2008/118 :

« Aux fins de la présente directive et de ses modalités d'application, on entend par :

1) "entrepositaire agréé", une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir ou expédier des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits dans un entrepôt fiscal ;

[...]

11) "entrepôt fiscal", un lieu où les produits soumis à accise sont produits, transformés, détenus, reçus ou expédiés sous un régime de suspension de droits par un entrepositaire agréé dans l'exercice de sa profession dans certaines conditions fixées par les autorités compétentes de l'État membre dans lequel se situe l'entrepôt fiscal. »

11 L'article 7, paragraphes 1 à 3, de la directive 2008/118, qui figure à la section I du chapitre II de celle-ci, cette section étant intitulée « Lieu et moment de survenance de l'exigibilité », est libellé comme suit :

« 1. Les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "mise à la consommation" :

a) la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ;

b) la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables ;

[...]

3. Le moment de la mise à la consommation est :

a) dans les situations visées à l'article 17, paragraphe 1, point a) ii), le moment de la réception des produits soumis à accise par le destinataire enregistré ;

b) dans les situations visées à l'article 17, paragraphe 1, point a) iv), le moment de la réception des produits soumis à accise par le destinataire ;

[…]»

12 L'article 15, paragraphe 2, de la directive 2008/118, qui figure au chapitre III de celle-ci, ce chapitre étant intitulé « Production, transformation et détention », dispose :

« La production, la transformation et la détention de produits soumis à accise en suspension de droits d'accise se déroulent dans un entrepôt fiscal. »

Le droit bulgare

13 Aux termes du Zakon za aktsizite i danăchnite skladove (loi sur les accises et les entrepôts fiscaux, Dv nº 91, du 15 novembre 2005, ci-après la « loi sur les accises »), qui transpose en droit bulgare la directive 2008/118 :

« Sont soumis aux droits d'accise :

[...]

3) les produits énergétiques et l'énergie électrique ;

[...] »

14 L'article 4 de ladite loi dispose :

« Au sens de la présente loi :

[...]

14) Le "consommateur final exonéré de l'accise" est un commerçant indépendant ou une personne morale ayant le droit de recevoir des produits énergétiques utilisés à des fins exonérées de l'accise, sur le fondement du certificat d'exonération de l'accise qu'il a reçu. »

15 Dans sa version en vigueur jusqu'au 16 juillet 2012, l'article 20 de la loi sur les accises prévoyait :

« (1) La dette d'accise devient exigible au moment de la mise à la consommation des produits soumis à accise.

(2) On entend par "mise à la consommation" :

1. la sortie des produits soumis à accise d'un entrepôt fiscal, excepté lorsque, dans les conditions et selon les modalités prévues par la présente loi, à partir du moment où ils sont sortis, les produits circulent sous un régime de suspension de droits ; de même que la sortie des produits soumis à accise d'une petite distillerie spécialisée et d'un pressoir à vin d'un petit viticulteur ;

[...] »

16 Dans sa rédaction en vigueur à partir du 17 juillet 2012, l'article 20, paragraphe 2, de cette loi se lit comme suit :

« (2) On entend par "mise à la consommation" :

1. la sortie des produits soumis à accise d'un entrepôt fiscal, excepté lorsque, dans les conditions et selon les modalités prévues par la présente loi, à partir du moment où ils sont sortis, les produits circulent sous un régime de suspension de droits ;

[...] »

17 Aux termes de l'article 24 de ladite loi :

« [...]

(2) Sont exonérés de l'accise les produits énergétiques :

[...]

3. utilisés lors de la production d'énergie électrique, par des personnes ayant obtenu une licence de production d'énergie électrique, octroyée selon les modalités de la loi sur l'énergie ;

[...]

(3) L'exonération en application du paragraphe 2, points 1 à 5, ne s'applique qu'au consommateur final exonéré de l'accise ».

18 L'article 24, paragraphe 3, de la loi sur les accises a été abrogé avec effet au 17 juillet 2012.

19 L'article 24a de cette loi, en vigueur à compter du 17 juillet 2012, prévoit :

« [...] (1) L'exonération de l'accise sur les produits énergétiques mentionnés à l'article 24, paragraphe 2, points 1 à 5, ne s'applique qu'à l'égard d'une personne à qui il a été délivré un certificat de consommateur final exonéré de l'accise. »

20 Aux termes de l'article 24e de ladite loi, en vigueur à partir du 17 juillet 2012 :

« (1) Sur le fondement du certificat délivré, le consommateur final exonéré de l'accise a le droit de recevoir des produits énergétiques exonérés de l'accise dans le point de vente indiqué dans le certificat, où les produits énergétiques seront reçus, déchargés et utilisés.

(2) Le consommateur final exonéré de l'accise ne peut utiliser les produits énergétiques reçus qu'aux fins indiquées dans le certificat délivré pour le point de vente concerné.

[...] »

21 L'article 33, paragraphes 1 et 3, de cette même loi, dans sa version en vigueur à la date des faits au principal, se lit comme suit :

[...]

« (1) Les taux d'accise sur les produits énergétiques utilisés en tant que combustible sont les suivants :

[...]

2. pour les fiouls lourds avec les codes NC 2710 19 61 à 2710 19 69, les autres huiles lourdes, autres que les huiles lubrifiantes, incluses dans le code NC 2710 19 99, et pour les produits énergétiques avec les codes NC 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 et 2710 99: 50 leva pour 1 000 kg ;

[...]

(3) Aux fins de l'application des taux mentionnés au paragraphe 1, les produits soumis à accise mis à la consommation sont accompagnés d'un document selon un modèle défini par le décret d'application de la présente loi. »

22 L'article 33, paragraphe 4, de la loi sur les accises, dans sa version en vigueur jusqu'au 16 juillet 2012, prévoyait :

« Les taux mentionnés au paragraphe 1 s'appliquent si la personne qui a mis à la consommation les produits dispose du document mentionné au paragraphe 3, certifié par la personne qui utilisera les produits en vue de la destination idoine, à l'exception du GPL en bouteilles en vue de la combustion, sorties d'un entrepôt fiscal près d'une consigne à bouteilles. [...] »

23 L'article 33, paragraphe 4, de cette loi, dans sa version en vigueur à partir du 17 juillet 2012, dispose :

« Les taux mentionnés au paragraphe 1 s'appliquent si la personne qui a mis à la consommation les produits dispose du document mentionné au paragraphe 3, certifié par la personne qui utilisera les produits en vue de la destination idoine, à l'exception du GPL en bouteilles destinées au chauffage, sorties d'un entrepôt fiscal. »

24 Aux termes de l'article 112, paragraphe 1, de ladite loi :

« Une personne qui, tout en étant redevable, n'acquitte pas l'accise, est passible d'une amende égale au double du montant de l'accise non acquittée, sans pouvoir être inférieure à 500 leva. »

25 Conformément à l'article 13 du décret d'application de la loi sur les accises, dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après le « décret d'application ») :

« (1) L'exonération de l'accise des produits énergétiques mentionnés à l'article 24, paragraphe 2, points 1, 2, 3, 4 et 5 de la présente loi ne s'applique qu'aux commerçants indépendants ou à des personnes morales auxquelles il a été délivré un certificat de consommateurs finaux exonérés de l'accise.

[...]

(5) Lorsqu'un produit énergétique est intégré à un processus lié au dégagement de chaleur utilisée à des fins résidentielles et industrielles, directement ou à travers un milieu de propagation, on estime que ce produit est un produit énergétique destiné à être utilisé en tant que combustible.

[...] »

26 L'article 80 de ce décret d'application prévoit :

« (1) La facture relative à l'accise est émise par les assujettis, à l'exception des personnes mentionnées à l'article 3, points 2 et 3, [de la loi sur les accises], selon le modèle en annexe nº 14. La facture relative à l'accise est émise par des consommateurs finaux exonérés de l'accise uniquement lorsque les produits énergétiques sont utilisés à des fins autres que celles qui sont indiquées dans le certificat.

[...]

(5) La facture relative à l'accise est émise à la date de mise à la consommation des produits soumis à accise, à l'exception des cas visés par l'article 20, paragraphe 2, points 5, 15, 16, 17 et 18 [de la loi sur les accises]. »

27 L'article 80a dudit décret d'application se lit comme suit :

« (1) Dans les cas d'application des taux d'accise réduits en application de l'article 33, paragraphe 1, et du taux en application de l'article 33a, paragraphe 1, [de la loi sur les accises], aux huiles lubrifiantes qui contiennent, conformément à leurs spécifications techniques, du gazole marqué, la personne qui met les produits à la consommation remplit et délivre en quatre exemplaires un document selon le modèle joint en annexe n° 14a.

(2) Le premier exemplaire est conservé par l'émetteur, tandis que le deuxième exemplaire est conservé par la personne qui est indiquée en tant que destinataire dans la facture relative à l'accise. Les troisième et quatrième exemplaires accompagnent le produit jusqu'au consommateur. Le quatrième exemplaire est conservé par le consommateur des produits soumis à accise destinés à la combustion. Le troisième exemplaire est restitué à la personne qui a mis les produits à la consommation.

[...] »

28 L'article 82, paragraphes 5 et 6, de ce même décret d'application dispose :

« (5) La déclaration relative à l'accise est accompagnée de copie des factures relatives à l'accise, ainsi que de la facture établie conformément à l'annexe n° 14a concernant des produits énergétiques mis à la consommation en vue de la combustion, à l'exception de ceux qui sont visés à l'article 33, paragraphe 1, points 5 et 7, [de la loi sur les accises], et concernant le GPL mis à la consommation en bouteilles en vue de la combustion, sorties d'un entrepôt fiscal près d'une consigne à bouteilles.

(6) Seule une copie des factures relatives à l'accise est jointe à la déclaration relative à l'accise concernant les produits énergétiques mis à la consommation destinés à des consommateurs finaux exonérés de l'accise et concernant le GPL mis à la consommation en bouteilles en vue de la combustion, sorties d'un entrepôt fiscal près d'une consigne à bouteilles. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

29 Il ressort de la décision de renvoi que Polihim est un entrepositaire agréé qui gère un entrepôt fiscal situé à Lukovit (Bulgarie), dans lequel elle est autorisée à fabriquer des produits énergétiques et à les entreposer sous un régime de suspension de droits d'accise.

30 En vertu d'un contrat tripartite conclu entre Polihim, Petros Oyl OOD et TETS Bobov dol EAD, Polihim a vendu des fiouls lourds à Petros Oyl, laquelle les a revendus à TETS Bobov dol, consommateur final exonéré de l'accise au sens de la législation bulgare. Ces fiouls lourds ont été directement livrés par Polihim à TETS Bobov dol, à partir de son entrepôt fiscal. Il ressort de la décision de renvoi que TETS Bobov dol a utilisé les fiouls lourds pour la production d'électricité, au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

31 À l'occasion d'un contrôle fiscal auquel a été soumise Polihim, les autorités douanières bulgares ont constaté que cette société avait, sur ses déclarations d'accise établies au titre des périodes d'imposition du 1er au 30 juin 2012 ainsi que du 1er au 30 septembre 2012, déclaré avoir effectué, au profit de Petros Oyl, huit mises à la consommation de fiouls lourds relevant du code NC 2710 19 64 mais indiqué qu'elle n'était redevable d'aucun droit d'accise à cet égard, ces produits étant destinés à être utilisés lors de la production d'énergie électrique, au sens de l'article 24, paragraphe 2, point 3, de la loi sur les accises.

32 Considérant que Petros Oyl, qui avait été déclarée par Polihim comme destinataire des produits en cause au principal, n'avait pas le statut de consommateur final exonéré de l'accise, au sens de la législation nationale, et que, de ce fait, la sortie de ces produits de l'entrepôt fiscal de Polihim avait fait naître une dette d'accise dans le chef de cette dernière, les autorités douanières bulgares ont établi un acte constatant une infraction administrative.

33 Polihim a présenté des objections écrites contre cet acte, en faisant valoir que lesdits produits, une fois sortis de son entrepôt fiscal, avaient été directement livrés par elle à TETS Bobov dol, société qui produit de l'électricité et bénéficie du statut de consommateur final exonéré de l'accise.

34 Par décision du 27 mai 2013, le directeur des douanes de Svishtov a rejeté ces objections et infligé des amendes à Polihim, correspondant, pour chaque mise à la consommation, au double du montant de l'accise non acquittée, en application de l'article 112, paragraphe 1, de la loi sur les accises. Le taux de l'accise pris en considération aux fins du calcul de ces amendes était celui applicable aux produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible.

35 Polihim a formé un recours contre cette décision devant le Rayonen sad de Lukovit (tribunal d'arrondissement de Lukovit, Bulgarie). Dans son jugement, cette juridiction a souligné que les produits en cause au principal avaient été sortis de l'entrepôt fiscal de Polihim sans que celle-ci n'acquitte les droits d'accise correspondant, en violation de l'article 20, paragraphe 1, de la loi sur les accises. Selon ladite juridiction, il importait peu, à cet égard, que ces produits aient été directement livrés à TETS Bobov dol, dès lors que Petros Oyl, déclarée comme destinataire desdits produits sur les documents fiscaux établis par Polihim elle-même, ne possédait pas le statut de consommateur final exonéré de l'accise. Ladite juridiction a tout de même réformé la décision du 27 mai 2013, en diminuant le montant des amendes infligées.

36 Polihim s'est pourvue en cassation contre ce jugement devant la juridiction de renvoi.

37 Considérant que la réponse aux points soulevés par le litige dont elle est saisie nécessite l'interprétation de certaines dispositions des directives 2008/118 et 2003/96, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Faut-il interpréter la notion de "consommation de produits énergétiques", employée à l'article 1er, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, en ce sens que les produits énergétiques sont consommés par leur acheteur direct qui n'en fait aucun usage effectif dans un processus déterminé ou bien en ce sens que les produits énergétiques sont consommés par le tiers qui en fait un usage effectif dans un processus qu'il met en œuvre, lorsque les produits énergétiques en cause ont été mis à la consommation et sortis de l'entrepôt fiscal d'un entrepositaire agréé, vendus, dans le cadre d'une transaction commerciale, à un acheteur qui ne possède ni une licence de production d'énergie électrique ni un certificat de consommateur final exonéré de l'accise, et revendus par cet acheteur à un tiers qui possède une licence de production d'énergie électrique, une autorisation des autorités compétentes de l'État membre pour se faire livrer des produits énergétiques exonérés de l'accise, ainsi qu'un certificat de consommateur final exonéré de l'accise, et auquel l'entrepositaire agréé a directement livré lesdits produits énergétiques, sans que l'exercice du pouvoir de fait sur ces produits ait été transféré à l'acheteur ?

2) Faut-il interpréter l'expression "utilisés pour produire de l'électricité", employée à l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2003/96, en ce sens que les produits énergétiques sont utilisés par leur acheteur direct, qui n'en fait aucun usage effectif dans un processus déterminé en vue de parvenir à un objectif exonéré de l'accise, ou bien en ce sens que ces produits énergétiques sont utilisés par un tiers qui en fait un usage effectif dans un processus qu'il met en œuvre, la combustion, par exemple pour la production d'énergie électrique, afin de parvenir à l'objectif exonéré de l'accise, lorsque les produits énergétiques en cause ont été mis à la consommation et sortis de l'entrepôt fiscal d'un entrepositaire agréé, vendus, dans le cadre

d'une transaction commerciale, à un acheteur qui ne possède ni une licence de production d'énergie électrique ni un certificat de consommateur final exonéré de l'accise, et revendus par cet acheteur à un tiers qui possède une licence de production d'énergie électrique, une autorisation des autorités compétentes de l'État membre pour se faire livrer des produits énergétiques exonérés de l'accise, ainsi qu'un certificat de consommateur final exonéré de l'accise, et auquel l'entrepositaire agréé a directement livré lesdits produits énergétiques, sans que l'exercice du pouvoir de fait sur ces produits ait été transféré à l'acheteur ?

3) Compte tenu des principes de la législation de l'Union européenne en matière d'accise et notamment des articles 1er, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, et 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, des produits énergétiques sont-ils soumis à accise, et s'ils le sont, à quel taux, celui des carburants ou bien celui des produits énergétiques combustibles, lorsqu'il est établi que ces produits ont été livrés à un consommateur final qui possède les licences et autorisations pour la production d'énergie électrique prévues par la législation nationale, ainsi qu'un certificat de consommateur final exonéré de l'accise, et auquel l'entrepositaire agréé a livré directement la marchandise, mais qui n'en est pas l'acheteur initial ?

4) Compte tenu des principes de la législation de l'Union en matière d'accise et notamment des articles 1er, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, et 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, des produits énergétiques sont-ils susceptibles d'être soumis à accise, et ce au taux applicable aux carburants, lorsqu'il est établi qu'ils ont été consommés et utilisés en vue d'un objectif exonéré de l'accise, à savoir la production d'énergie électrique, par une personne qui possède les licences et autorisations à cet effet prévues par la législation nationale et à laquelle l'entrepositaire agréé a livré directement la marchandise, mais qui n'en est pas l'acheteur initial ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

38 Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, d'une part, si l'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que la vente d'un produit soumis à accise à l'intérieur d'un entrepôt fiscal, sans que ce produit ait physiquement quitté cet entrepôt fiscal, constitue une mise à la consommation de ce produit. D'autre part, cette juridiction demande si l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, lu en combinaison avec l'article 7 de la directive 2008/118, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un refus par les autorités nationales d'exonérer de l'accise des produits énergétiques qui, après avoir été vendus par un entrepositaire agréé à un acheteur intermédiaire, sont revendus par ce dernier à un consommateur final qui remplit l'ensemble des exigences requises par le droit national pour bénéficier d'une exonération d'accise de ces produits et auquel lesdits produits sont directement livrés par cet entrepositaire agréé à partir de son entrepôt fiscal, au seul motif que l'acheteur intermédiaire, déclaré par cet entrepositaire comme étant le destinataire desdits produits, ne remplit pas ces exigences.

39 À titre liminaire, il y a lieu de relever que les produits en cause au principal, en l'occurrence des fiouls lourds relevant du code NC 2710 19 64, constituent des produits énergétiques relevant du code NC 2710, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96, et sont imposables dans les conditions prévues par cette directive. Ils constituent également des produits soumis à accise, au sens de l'article 1er, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, dont la consommation est directement ou indirectement frappée par les droits d'accise dont cette dernière directive établit le régime. Il convient d'ajouter que l'utilisation à laquelle ces produits étaient destinés, à savoir la production

d'électricité dans une centrale thermique, ne figure pas au nombre des utilisations exclues, en application de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96, du champ d'application de celle-ci.

40 Il ressort de l'article 4 et de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2003/96, lus en combinaison avec l'annexe I, tableau C, de cette directive, que le niveau de taxation applicable aux fiouls lourds, tels que ceux en cause au principal, ne doit pas être inférieur à 15 euros par 1 000 kg.

41 Dès lors, ces fiouls lourds doivent être taxés en conséquence, à moins qu'une exonération ou une réduction du niveau de taxation ne leur soit applicable.

42 À cet égard, il ressort de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 que les États membres exonèrent de taxation, 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, les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité ainsi que l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité.

43 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant au point de savoir si la vente par Polihim des produits en cause au principal à un acheteur intermédiaire, sans que ce dernier ait jamais exercé un pouvoir de fait sur ces produits, constitue une mise à la consommation desdits produits, au sens de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118, et, partant, si les conditions auxquelles l'exonération de ces mêmes produits est subordonnée devaient être satisfaites au moment de cette vente.

44 Il s'ensuit que, afin de répondre aux première et deuxième questions, telles que reformulées au point 38 du présent arrêt, il convient de déterminer, dans un premier temps, le moment auquel les droits d'accise deviennent exigibles, conformément à l'article 7 de la directive 2008/118, et, dans un second temps, les conditions auxquelles l'exonération visée à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 est subordonnée.

Sur le moment auquel les droits d'accise deviennent exigibles

45 Selon une jurisprudence constante de la Cour, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêt du 26 mars 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, point 23 et jurisprudence citée).

46 En premier lieu, en ce qui concerne les termes mêmes de l'article 7, paragraphe 1, de la directive 2008/118, il convient de relever que cette disposition définit le moment de survenance de l'exigibilité comme étant celui de la mise à la consommation du produit soumis à accise.

47 Par ailleurs, il ressort de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de ladite directive qu'il y a lieu d'entendre, aux fins de celle-ci, par « mise à la consommation », notamment, « la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ».

48 Force est de constater que le membre de phrase « la sortie [...] de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droit », figurant à l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118, désigne, eu égard au sens habituel du terme « sortie » en langage courant, la sortie physique de ces produits de l'entrepôt fiscal et non la vente de ceux-ci.

49 En deuxième lieu, il convient de relever qu'une telle lecture de l'article 7, paragraphe 1, et de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118 correspond aux objectifs poursuivis par cette directive.

50 L'accise étant, comme il est rappelé au considérant 9 de la directive 2008/118, une taxe à la consommation, cette directive établit, ainsi que le prévoit son article 1er, paragraphe 1, le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits soumis à accise, au nombre desquels figurent, notamment, les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive 2003/96.

51 Ainsi, l'accise étant un impôt frappant la consommation et non la vente, le moment de survenance de l'exigibilité doit se situer au plus près du consommateur.

52 Dès lors, aussi longtemps que les produits concernés demeurent dans l'entrepôt fiscal d'un entreposeur agréé, il ne saurait y avoir consommation, quand bien même ces produits auraient été vendus par cet entrepositaire agréé.

53 En troisième lieu, il importe de relever, concernant le contexte de la directive 2008/118, que l'article 7, paragraphe 2, sous a), de cette directive fait référence, notamment, à l'hypothèse de la sortie irrégulière, d'un produit soumis à accise, d'un régime de suspension de droits. Dès lors que les termes « sortie irrégulière » ne sauraient être appréhendés autrement que comme désignant la sortie physique d'un produit d'un tel régime, l'emploi de ces termes dans cette disposition renforce la lecture selon laquelle la mise à la consommation, au sens de celle-ci, a lieu au moment de la sortie physique, d'un produit soumis à accise, d'un régime de suspension de droits.

54 En outre, il découle de l'article 4, point 1, de la directive 2008/118, lu conjointement avec l'article 15, paragraphe 2, de celle-ci, que les produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits sont détenus par un entrepositaire agréé dans un entrepôt fiscal. Il s'ensuit que les droits d'accise ne sont pas exigibles aussi longtemps que les produits concernés sont détenus par l'entrepositaire agréé dans son entrepôt fiscal, ceux-ci ne pouvant en effet être considérés, dans cette situation, comme étant sortis d'un régime de suspension de droits, au sens de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118.

55 Il résulte des considérations qui précèdent que l'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que la vente d'un produit soumis à accise détenu par un entrepositaire agréé dans un entrepôt fiscal n'entraîne sa mise à la consommation qu'au moment où ce produit quitte physiquement cet entrepôt fiscal.

Sur les conditions d'exonération visées à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96

56 En l'occurrence, il est constant que les fiouls lourds en cause au principal ont été directement livrés, à partir de l'entrepôt fiscal de Polihim, à TETS Bobov dol, société exploitant une centrale thermique et ayant la qualité de consommateur final autorisé par le droit national à recevoir des produits énergétiques exonérés de l'accise, et qu'ils ont été utilisés dans cette centrale thermique pour produire de l'électricité. Toutefois, alors que l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 prévoit l'exonération des produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité, les autorités nationales ont refusé d'exonérer de l'accise ces fiouls lourds au motif que le destinataire mentionné sur les documents fiscaux accompagnant les livraisons ne remplissait pas les exigences prescrites par le droit national pour bénéficier d'une telle exonération.

57 À cet égard, il convient de relever que la directive 2003/96 ne régit pas la question de savoir de quelle manière doit être rapportée la preuve de l'utilisation des produits énergétiques à des fins ouvrant droit à exonération. Au contraire, ainsi qu'il ressort de son article 14, paragraphe 1, cette directive confie aux États membres le soin de fixer les conditions des exonérations visées à cette disposition, en vue d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus.

58 Or, une exigence résultant du droit national, telle que celle en cause au principal, qui subordonne l'exonération de l'accise à la désignation, sur les documents fiscaux, d'un destinataire remplissant les conditions prévues par le droit national pour recevoir des produits énergétiques exonérés, doit être considérée comme permettant d'atteindre l'objectif mentionné à l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2003/96, dès lors qu'elle est de nature à faciliter, comme le souligne à juste titre le gouvernement bulgare, le contrôle de l'application des exonérations de l'accise, en réduisant le risque d'une utilisation des produits n'ouvrant pas droit à l'exonération.

59 Il n'en demeure pas moins que, dans l'exercice du pouvoir dont ils disposent de fixer les conditions auxquelles est soumise l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2003/96, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figure, notamment, le principe de proportionnalité (voir, par analogie, arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 27 et jurisprudence citée).

60 En l'occurrence, il est constant, d'une part, que TETS Bobov dol remplissait les exigences prescrites par le droit national pour recevoir, en qualité de consommateur final, des produits énergétiques exonérés de l'accise et, d'autre part, que les produits en cause au principal ont été utilisés par cette société pour produire de l'électricité, c'est-à-dire à des fins ouvrant droit à exonération d'accise, conformément à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

61 En outre, la juridiction de renvoi n'a relevé aucune circonstance pouvant laisser présumer que les opérations commerciales en cause au principal, impliquant des ventes successives des fiouls lourds et leur livraison directe à un destinataire exonéré de l'accise, auraient été réalisées dans le but de bénéficier frauduleusement ou abusivement d'une exonération de l'accise.

62 Dans ces conditions, le refus des autorités nationales, dans un cas tel que celui en cause au principal, d'exonérer d'accise des fiouls lourds, du seul fait que la personne, déclarée par l'entrepositaire agréé comme étant leur destinataire, ne présente pas la qualité de consommateur final autorisé par le droit national à recevoir des produits énergétiques exonérés de l'accise, sans qu'il soit vérifié, sur la base des preuves apportées, si les exigences de fond requises pour que ces fiouls lourds soient utilisés à des fins ouvrant droit à exonération sont réunies au moment de la sortie de ces derniers de l'entrepôt fiscal, va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 29).

63 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre que l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, lu en combinaison avec l'article 7 de la directive 2008/118, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un refus par les autorités nationales d'exonérer de l'accise des produits énergétiques qui, après avoir été vendus par un entrepositaire agréé à un acheteur intermédiaire, sont revendus par ce dernier à un consommateur final qui remplit l'ensemble des exigences requises par le droit national en vue d'une exonération de l'accise et auquel ces produits sont directement livrés par cet entrepositaire agréé à partir de son entrepôt fiscal, au seul motif que l'acheteur intermédiaire, déclaré par l'entrepositaire agréé comme étant leur destinataire, ne présente pas la qualité de consommateur final autorisé par le droit national à recevoir des produits énergétiques exonérés de l'accise.

Sur les troisième et quatrième questions

64 Compte tenu de la réponse apportée aux première et deuxième questions, il n'y a pas lieu de répondre aux troisième et quatrième questions posées.

Sur les dépens

65 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (neuvième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, doit être interprété en ce sens que la vente d'un produit soumis à accise détenu par un entrepositaire agréé dans un entrepôt fiscal n'entraîne sa mise à la consommation qu'au moment où ce produit quitte physiquement cet entrepôt fiscal.**

2) **L'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, lu en combinaison avec l'article 7 de la directive 2008/118, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un refus par les autorités nationales d'exonérer de l'accise des produits énergétiques qui, après avoir été vendus par un entrepositaire agréé à un acheteur intermédiaire, sont revendus par ce dernier à un consommateur final qui remplit l'ensemble des exigences requises par le droit national en vue d'une exonération de l'accise et auquel ces produits sont directement livrés par cet entrepositaire agréé à partir de son entrepôt fiscal, au seul motif que l'acheteur intermédiaire, déclaré par l'entrepositaire agréé comme étant leur destinataire, ne présente pas la qualité de consommateur final autorisé par le droit national à recevoir des produits énergétiques exonérés de l'accise.**

Signatures