Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

9 juin 2022 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Droits d'accise – Directive 2008/118/CE – Article 11 – Remboursement des droits d'accise applicables aux produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation – Directive 2011/64/UE – Article 17, premier alinéa, sous b) – Remboursement de l'accise déjà acquittée, au moyen de marques fiscales, apposées sur les tabacs manufacturés détruits sous surveillance administrative – Obligation des États membres d'adopter une réglementation prévoyant le remboursement des droits d'accise pour le tabac manufacturé mis à la consommation et détruit sous surveillance douanière – Absence »

Dans l'affaire C-55/21,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 6 janvier 2021, parvenue à la Cour le 28 janvier 2021, dans la procédure

Direktor na Agentsia « Mitnitsi »

contre

« IMPERIAL TOBACCO BULGARIA » EOOD,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. I. Jarukaitis, président de chambre, MM. M. Ilešič (rapporteur) et Z. Csehi, juges,

avocat général : M. P. Pikamäe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le Direktor na Agentsia « Mitnitsi », par M. P. Tonev,

– pour « IMPERIAL TOBACCO BULGARIA » EOOD, par M[es] T. Nenov et D. Vuchkov, advokati,

– pour le gouvernement bulgare, par M[mes] M. Georgieva et L. Zaharieva , en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le bulgare.

– pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par M[mes] V. Bozhilova et C. Perrin, 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 11 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 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (JO 2011, L 176, p. 24).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Direktor na Agentsia « Mitnitsi » (directeur de l'Agence des douanes, Bulgarie) (ci-après le « directeur de l'Agence ») à « IMPERIAL TOBACCO BULGARIA » EOOD, établie en Bulgarie (ci-après « Imperial »), au sujet du remboursement de droits d'accise.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2008/118

3 Aux termes des considérants 8, 9 et 31 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 [de l'Union] 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.

[...]

(31) Il convient que les États membres puissent prévoir que les produits mis à la consommation soient munis de marques fiscales [...]. L'utilisation de ces marques ne devrait entraîner aucune entrave aux échanges [dans l'Union].

Étant donné que l'utilisation de ces marques ne devrait pas entraîner de double charge fiscale, il convient de préciser que tout montant payé ou garanti en vue de l'obtention de ces marques est remboursé, remis ou libéré par l'État membre qui les a délivrées si les droits d'accise sont devenus exigibles et ont été perçus dans un autre État membre.

Toutefois, afin d'éviter tout abus, les États membres qui ont délivré ces marques devraient pouvoir subordonner le remboursement, la remise ou la libération à la présentation de preuves de leur retrait ou de leur destruction. »

4 L'article 1er, paragraphe 1, de cette 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" :

[...]

c) les tabacs manufacturés relevant des directives 95/59/CE [du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (JO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes (JO 1992, L 316, p. 8),] et 92/80/CEE [du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes (JO 1992, L 316, p. 10)]. »

5 L'article 2 de la directive 2008/118 énonce :

« Les produits soumis à accise sont soumis aux droits d'accise au moment :

a) de leur production [...] sur le territoire de [l'Union] ;

b) de leur importation sur le territoire de [l'Union]. »

6 L'article 4 de cette directive dispose :

« 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 ;

[...]

7) "régime de suspension de droits", un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention ou à la circulation de produits soumis à accise non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus ;

[...]

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. »

7 Le chapitre II de cette directive, intitulé « Exigibilité, remboursement, exonération de l'accise », comporte trois sections. Dans la section 1, intitulée « Lieu et moment de survenance de l'exigibilité », figurent les articles 7 à 10 de celle-ci.

8 Aux termes de l'article 7 de ladite directive :

« 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 ;

[...]

4. La destruction totale ou la perte irrémédiable de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, pour une cause dépendant de la nature même des produits, par suite d'un cas fortuit ou de force majeure ou à la suite d'une autorisation émanant des autorités compétentes de l'État membre, ne sont pas considérées comme une mise à la consommation.

Aux fins de la présente directive, un produit est considéré totalement détruit ou irrémédiablement perdu lorsqu'il est rendu inutilisable en tant que produit soumis à accise.

La destruction totale ou la perte irrémédiable des produits soumis à accise en question sont prouvées à la satisfaction des autorités compétentes de l'État membre du lieu où la destruction totale ou la perte irrémédiable s'est produite ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer où la perte s'est produite, là où elle a été constatée.

5. Chaque État membre fixe ses propres règles et conditions relatives à la détermination des pertes visées au paragraphe 4. »

9 L'article 11, figurant à la section 2, intitulée « Remboursement et remise », du chapitre II de la directive 2008/118, prévoit :

« Outre les cas [...] prévus par les directives visées à l'article 1er, les droits d'accise applicables aux produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation peuvent, à la demande d'un intéressé, faire l'objet d'un remboursement ou d'une remise par les autorités compétentes de l'État membre dans lequel les produits concernés ont été mis à la consommation, dans les situations définies par les États membres et selon les conditions fixées par eux afin de prévenir toute forme éventuelle de fraude ou d'abus.

[...] »

10 L'article 15, paragraphe 2, de cette directive prévoit :

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

11 L'article 39 de ladite directive dispose :

« 1. Sans préjudice de l'article 7, paragraphe 1, les États membres peuvent exiger que les produits soumis à accise soient munis de marques fiscales [...] lors de leur mise à la consommation sur leur territoire [...].

[...]

3. Sans préjudice des dispositions qu'ils peuvent fixer en vue d'assurer l'application correcte du présent article et d'éviter toute forme de fraude, évasion ou abus, les États membres veillent à ce que les marques fiscales [...] ne créent pas d'entrave à la libre circulation des produits soumis à accise.

Lorsque de telles marques fiscales [...] sont apposées sur des produits soumis à accise, tout montant payé ou garanti en vue de l'obtention de ces marques, à l'exception de leurs frais d'émission, est remboursé, remis ou libéré par l'État membre qui les a délivrées si les droits d'accise sont devenus exigibles et ont été perçus dans un autre État membre.

L'État membre qui a délivré les marques peut néanmoins subordonner le remboursement, la remise ou la libération du montant payé ou garanti à la présentation, à la satisfaction des autorités compétentes, de preuves de leur retrait ou de leur destruction. »

La directive 2011/64

12 Aux termes des considérants 2, 15 et 16 de la directive 2011/64:

« (2) Il convient que la législation fiscale de l'Union applicable aux produits du tabac assure le bon fonctionnement du marché intérieur et, en même temps, un niveau élevé de protection de la santé, comme le prévoit l'article 168 [TFUE], d'autant que les produits du tabac peuvent nuire gravement à la santé et que l'Union est partie à la convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé pour la lutte antitabac (CCLAT). [...]

[...]

(15) [...] Un certain degré d'harmonisation des taux appliqués par les États membres contribuerait à réduire la fraude et la contrebande au sein de l'Union.

(16) Une telle harmonisation permettrait également d'assurer un niveau élevé de protection de la santé humaine. Le niveau de taxation est un élément fondamental du prix des produits du tabac, qui, à son tour, influence les habitudes tabagiques des consommateurs. La fraude et la contrebande réduisent l'incidence de la fiscalité sur le niveau des prix, en particulier des cigarettes et du tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes, et compromettent ainsi la réalisation des objectifs en matière de lutte antitabac et de protection de la santé. »

13 L'article 1er de cette directive prévoit :

« La présente directive fixe les principes généraux de l'harmonisation des structures et des taux de l'accise à laquelle les États membres soumettent les tabacs manufacturés. »

14 Aux termes de l'article 16, paragraphe 1, de ladite directive :

« Les modalités de perception de l'accise sont harmonisées au plus tard au stade final de l'harmonisation des accises. Au cours de l'étape précédente, l'accise est perçue, en principe, au moyen de marques fiscales. [...] »

15 L'article 17 de la même directive se lit comme suit :

« Peuvent être exemptés de l'accise ou obtenir le remboursement de l'accise déjà acquittée, les tabacs manufacturés :

a) dénaturés utilisés pour des usages industriels ou horticoles ;

b) qui sont détruits sous surveillance administrative ;

c) qui sont exclusivement destinés à des tests scientifiques ainsi qu'à des tests en relation avec la qualité des produits

d) qui sont remis en œuvre par le producteur.

Les États membres déterminent les conditions et formalités auxquelles sont subordonnées ces exemptions ou ces remboursements. »

16 La directive 2011/64 a codifié et abrogé les directives 92/79, 92/80 et 95/59, avec effet au 1er janvier 2011. Conformément à son article 21, second alinéa, les références faites aux directives abrogées s'entendent comme faites à cette directive.

Le droit bulgare

17 L'article 25 du Zakon za aktsizite i danachnite skladove (loi sur les accises et les entrepôts fiscaux, DV no 91, du 15 novembre 2005), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « ZADS »), dispose :

« (1) Jusqu'à la mise à la consommation des marchandises soumises à accise, les entrepositaires agréés et personnes immatriculées ne sont pas redevables de droits d'accise :

1. en cas de destruction sous le contrôle des autorités douanières de marchandises soumises à accise, y compris de marchandises porteuses d'un timbre d'accise, ainsi qu'en cas de mise au rebut et de destruction des timbres d'accise dans les conditions prévues par l'article 64, paragraphes 21 et 22.

[...] »

18 L'article 27 du ZADS énonce :

« (1) Sur demande écrite ou à l'initiative des autorités douanières, les droits d'accise indûment payés ou devant être remboursés sont remboursés ou compensés en remboursement de dettes publiques exigibles de l'intéressé, lesquelles ont été mises en recouvrement par l'[Agentsia "Mitnitsi" (Agence des douanes, Bulgarie)].

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

19 Imperial est un entrepositaire agréé, disposant d'un entrepôt fiscal situé à Sofia (Bulgarie). Le 2 avril 2019, elle a adressé à la Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya « Mitnitsi » (direction territoriale Sud-Ouest de l'Agence des douanes, Bulgarie) une demande de remboursement de droits d'accise d'un montant total de 90 437,69 leva bulgares (BGN) (environ 46 300 euros), se fondant sur l'article 27, paragraphe 1, du ZADS.

20 À l'appui de sa demande de remboursement, Imperial a invoqué le fait que les marchandises en cause, mises à la consommation, étaient des produits de tabac dont elle était propriétaire et qui avaient été détruits sous surveillance douanière le 1er juillet 2016.

21 À l'occasion d'un contrôle, les autorités douanières ont constaté que les marchandises visées par la demande avaient été mises à la consommation par Imperial au moyen de documents fiscaux relatifs aux accises, joints à sa demande, et que les montants des droits d'accise relatifs à ces marchandises avaient été acquittés. Cependant, dans la mesure où lesdites marchandises avaient déjà été mises à la consommation, ces autorités ont considéré que la demande introduite par Imperial était dépourvue de fondement et qu'il n'y avait pas lieu d'y faire droit.

22 Selon les autorités douanières, l'article 25, paragraphe 1, du ZADS, aux termes duquel les entrepositaires agréés ne sont pas redevables de droits d'accise en cas de destruction sous le contrôle des autorités douanières de marchandises soumises à accise, y compris celles porteuses d'une marque fiscale, n'est applicable que pour autant que ces marchandises n'aient pas été mises à la consommation.

23 Par ailleurs, il ressortirait d'un rapport d'expertise que, en l'occurrence, l'authenticité des marques fiscales apposées sur les produits à base de tabac n'a pas été contrôlée, alors même que cela constituerait une étape indispensable de la procédure de destruction. En outre, selon ce rapport, certains de ces produits étaient pourvus d'une marque fiscale dont la durée de validité était expirée et ils ne figuraient pas parmi les produits visés par la procédure de destruction.

24 Imperial a alors introduit une réclamation contre cette décision de refus du remboursement devant le directeur de l'Agence.

25 Cette réclamation ayant été rejetée, Imperial a introduit un recours devant l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia, Bulgarie), en réitérant ses arguments relatifs à l'illégalité de la décision de refus du remboursement.

26 Par un jugement du 29 janvier 2020, l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia) a annulé la décision du directeur de la direction territoriale Sud-Ouest de l'Agence des douanes. C'est le jugement attaqué par le directeur de l'Agence devant la juridiction de renvoi, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie).

27 Cette juridiction précise que, jusqu'au 1er janvier 2010, toutes les versions de l'article 25, paragraphe 1, point 1, du ZADS prévoyaient que les entrepositaires agréés et les personnes enregistrées n'étaient pas redevables de droits d'accise, ou que les droits d'accise acquittés

devaient leur être remboursés, en cas de destruction sous le contrôle des autorités douanières de marchandises soumises à accise, y compris de marchandises porteuses de marques fiscales, ainsi qu'en cas de mise au rebut et de destruction des marques fiscales.

28 Le Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (loi modifiant et complétant la loi sur les accises et les entrepôts fiscaux, DV n° 95, du 1er décembre 2009) aurait ajouté à la disposition précitée la condition concernant l'absence d'une mise à la consommation de marchandises soumises à accise.

29 Imperial fait valoir que, ce faisant, la République de Bulgarie n'a pas transposé correctement les dispositions de la directive 2008/118 en ce qui concerne la possibilité de remboursement de droits d'accise acquittés pour des marchandises qui ont été mises à la consommation puis, par la suite, détruites de manière conforme et sous contrôle douanier, cette approche étant incompatible avec la nature des droits d'accise qui constituent une taxe à la consommation, ainsi qu'il ressortirait, d'ailleurs, du considérant 9 de la directive 2008/118.

30 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi relève que les parties au principal se sont déjà opposées dans le cadre d'un litige né de circonstances similaires. Au terme de ce litige, qui relevait de l'article 25, paragraphe 1, point 1, du ZADS dans sa version antérieure à la modification intervenue en 2009, Imperial a obtenu gain de cause, à la suite d'un arrêt du 17 juillet 2014 du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) reposant, notamment, sur les dispositions pertinentes des articles 7 et 11 de la directive 2008/118 ainsi que de l'article 17 de la directive 2011/64.

31 Cependant, la juridiction de renvoi indique que la référence à l'article 7, paragraphes 1 et 4, de la directive 2008/118, qui a été faite dans l'arrêt du 17 juillet 2014, lui pose problème dans la mesure où ladite disposition définit le moment et le lieu de naissance de la dette et plus spécialement le moment de la « mise à la consommation », soit des éléments qui ne seraient pas pertinents en l'espèce.

32 Dans ces conditions, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 11 de la directive [2008/118], ainsi que l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive [2011/64], en ce sens que ces dispositions imposent aux États membres une obligation de mettre en place un cadre juridique prévoyant le remboursement des droits d'accise pour des marchandises, y compris du tabac manufacturé, qui ont été mises à la consommation et ont été détruites sous surveillance douanière ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question et si l'obligation des États membres d'adopter un tel cadre juridique reste inexécutée, les intéressés peuvent-ils invoquer l'effet direct des dispositions des directives ainsi que les principes du droit de l'Union ?

3) En cas de réponse affirmative aux deux premières questions et compte tenu des faits établis en l'espèce, l'effet direct des normes précitées ouvre-t-il un droit à ce que des droits d'accise acquittés soient remboursés sur simple demande et sans aucune autre formalité ? »

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

33 Invoquant plusieurs inexactitudes dans la présentation par la juridiction de renvoi des faits et du droit national, le directeur de l'Agence et le gouvernement bulgare font valoir que la demande de décision préjudicielle est irrecevable, dès lors que celle-ci ne contiendrait pas d'éléments de fait et de droit nécessaires pour pouvoir répondre de façon utile aux questions.

34 Toutefois, en l'occurrence, la juridiction de renvoi a bien explicité, dans sa décision de renvoi, le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'inscrit le litige au principal et a donné un minimum d'explications sur les raisons ayant présidé au choix des dispositions du droit de l'Union dont elle demande l'interprétation, ainsi que le lien qu'elle établit entre ces dispositions et la législation nationale applicable au litige qui lui est soumis, ce qui permet à la Cour de répondre de façon utile aux questions posées (voir, par analogie, arrêt du 9 septembre 2021, Toplofikatsia Sofia e.a., C-208/20 et C-256/20, EU:C:2021:719, point 19 ainsi que jurisprudence citée).

35 Par conséquent, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

36 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11 de la directive 2008/118 et l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64 doivent être interprétés en ce sens que ces dispositions imposent aux États membres de prévoir le remboursement des droits d'accise pour des produits soumis à accise, y compris du tabac manufacturé, détruits sous surveillance douanière, qui ont été déjà mis à la consommation.

37 À titre liminaire, il convient de rappeler que la directive 2008/118 a abrogé et remplacé, avec effet au 1er avril 2010, 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). Cependant, les dispositions pertinentes de la directive 92/12 revêtant une portée en substance identique à celles de la directive 2008/118, la jurisprudence de la Cour relative à cette première directive est également applicable à la directive 2008/118 [voir, par analogie, arrêts du 2 avril 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, point 34 et jurisprudence citée, ainsi que du 16 septembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, point 22 et jurisprudence citée].

38 Conformément à son article 1er, paragraphe 1, la directive 2008/118 vise à établir le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits soumis à accise, au nombre desquels figurent les tabacs manufacturés, ceux-ci relevant de la directive 2011/64, et ce, notamment, ainsi qu'il ressort du considérant 8 de la directive 2008/118, afin d'assurer que la notion d'exigibilité de l'accise et les conditions y afférentes soient identiques dans tous les États membres (voir, par analogie, arrêt du 24 février 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, point 44 et jurisprudence citée).

39 Le fait imposable, au sens de la directive 2008/118, est constitué, conformément à l'article 2 de celle-ci, par la production sur le territoire de l'Union des produits soumis à accise ou par leur importation sur ce territoire (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, point 46 et jurisprudence citée).

40 En vertu de l'article 7, paragraphe 1, de la directive 2008/118, les droits d'accise deviennent exigibles, notamment, au moment de la mise à la consommation des produits soumis à accise et dans l'État membre où celle-ci s'effectue. Aux termes de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de cette directive, cette notion englobe également toute sortie, y compris irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits, défini à l'article 4, point 7, de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, point 47 et jurisprudence citée).

41 Conformément à l'article 4, point 7, de la directive 2008/118, le régime de suspension de droits constitue un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention ou à la circulation de produits soumis à accise non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus.

42 Un tel régime est caractérisé par le fait que les droits d'accise afférents aux produits qui en relèvent ne sont pas encore exigibles, bien que le fait générateur de l'imposition se soit déjà réalisé. Partant, en ce qui concerne les produits soumis à accise, ce régime opère le report de l'exigibilité de celle-ci jusqu'à ce qu'une condition d'exigibilité soit remplie (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, point 49 et jurisprudence citée).

43 Par ailleurs, conformément à son article 1er, la directive 2011/64 fixe les principes généraux de l'harmonisation des structures et des taux de l'accise à laquelle les États membres soumettent les tabacs manufacturés.

44 Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, lors de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu 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. La genèse d'une disposition du droit de l'Union peut également révéler des éléments pertinents pour son interprétation (arrêts du 2 septembre 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, point 31 et jurisprudence citée, ainsi que du 6 octobre 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, point 20 et jurisprudence citée).

45 En premier lieu, s'agissant du libellé des dispositions visées par la première question préjudicielle, il importe de rappeler que, selon l'article 11 de la directive 2008/118, les droits d'accise applicables aux produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation peuvent, à la demande d'un intéressé, faire l'objet d'un remboursement par les autorités compétentes de l'État membre dans lequel les produits concernés ont été mis à la consommation, dans les situations définies par les États membres et selon les conditions fixées par eux afin de prévenir toute forme éventuelle de fraude ou d'abus.

46 Par ailleurs, aux termes de l'article 17, premier alinéa, de la directive 2011/64, peuvent obtenir le remboursement de l'accise déjà acquittée, notamment, les tabacs manufacturés qui sont détruits sous surveillance administrative.

47 Ainsi, l'article 11 de la directive 2008/118 vise, de manière générale, le remboursement des droits d'accise applicables aux produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation, tandis que l'article 17 de la directive 2011/64 s'applique à quatre cas de figure spécifiques, notamment, celui de la destruction des tabacs manufacturés sous surveillance administrative, sans préciser si ceux-ci ont été ou non mis à la consommation.

48 En ce qui concerne, plus particulièrement, l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64, il convient de constater que, bien que celui-ci vise une situation impliquant la participation d'autorités administratives d'un État membre, son libellé ne permet pas de conclure qu'une telle participation ouvre automatiquement le droit au remboursement, les conditions et les formalités de celui-ci devant toujours être déterminées par l'État membre concerné.

49 Il découle d'une lecture combinée de ces deux dispositions, d'une part, qu'elles prévoient uniquement une faculté en ce qui concerne le remboursement des droits d'accise sur certaines catégories de produits et, d'autre part, qu'elles laissent aux États membres une large marge d'appréciation en ce qui concerne le pouvoir de définir les situations, les conditions et les formalités auxquelles sont subordonnés ces remboursements, y compris dans une situation où les produits, munis de marques fiscales, sont détruits sous surveillance administrative, postérieurement à leur mise à la consommation.

50 En deuxième lieu, cette interprétation de l'article 11 de la directive 2008/118 et de l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64 correspond aux objectifs poursuivis par ces deux directives.

51 Ainsi qu'il ressort des considérants 2, 15 et 16 de la directive 2011/64, la législation fiscale de l'Union applicable aux produits du tabac vise à assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et un niveau élevé de protection de la santé, comme le prévoit l'article 168 TFUE, tout en luttant contre la fraude et la contrebande au sein de l'Union.

52 Le marché des cigarettes étant particulièrement propice au développement d'un commerce illégal (arrêt du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, point 37 et jurisprudence citée), les États membres peuvent, en vertu de l'article 39, paragraphe 1, de la directive 2008/118 et de l'article 16, paragraphe 1, de la directive 2011/64, demander, notamment, que les tabacs manufacturés soient munis de marques fiscales lors de leur mise à la consommation sur leur territoire. Or, les marques fiscales ont une valeur intrinsèque qui les distingue d'une simple quittance attestant le paiement d'une somme d'argent aux autorités fiscales de l'État membre de délivrance de ces marques (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, point 83 et jurisprudence citée).

53 Il ressort, à cet égard, de l'article 39, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la directive 2008/118 que tout montant payé ou garanti en vue de l'obtention de marques fiscales, à l'exception de leurs frais d'émission, n'est remboursé par l'État membre qui les a délivrées que si les droits d'accise sont devenus exigibles et ont été perçus dans un autre État membre, ce qui n'était pas le cas en l'occurrence.

54 Par ailleurs, il ressort de l'article 11 de la directive 2008/118 que les conditions de remboursement de droits d'accise applicables aux produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation doivent prévenir toute forme éventuelle de fraude ou d'abus.

55 Les États membres ont donc un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers, étant en outre précisé que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif poursuivi par la directive 2008/118, ainsi qu'il ressort du considérant 31, de l'article 11 et de l'article 39, paragraphe 3, premier alinéa, de celle-ci (voir, en ce sens, arrêt du 29 juin 2017, Commission/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, point 59 et jurisprudence citée).

56 En troisième lieu, s'agissant du contexte de l'article 11 de la directive 2008/118 et de l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64, ainsi qu'il ressort des points 38 à 43 du présent arrêt, ces dispositions font partie du régime général d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits soumis à accise, au nombre desquels figurent les tabacs manufacturés.

57 L'accise étant, comme il est rappelé au considérant 9 de la directive 2008/118, une taxe à la consommation, le moment de survenance de l'exigibilité doit se situer normalement au plus près du consommateur (voir, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, points 50 et 51).

58 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 (voir, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, point 54).

59 Par ailleurs, le cas de figure de la destruction totale ou de perte irrémédiable de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, pour une cause dépendant de la nature même des produits, par suite d'un cas fortuit ou de force majeure ou à la suite d'une autorisation émanant des autorités compétentes de l'État membre, prévu à l'article 7, paragraphe 4, de la directive 2008/118, concerne exclusivement des produits qui n'ont pas été mis à la consommation.

60 Lorsque ces produits quittent l'entrepôt fiscal, l'accise devient définitivement exigible. Par conséquent, lorsqu'un opérateur économique qui a acquis des marques fiscales n'est pas en mesure de rapporter la preuve que ces marques ne seront pas utilisées pour écouler des produits soumis à accise dans l'État membre de délivrance desdites marques, cet État a un intérêt légitime à refuser de rembourser le montant versé (voir, en ce sens, arrêt du 13 décembre 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, point 35).

61 En quatrième lieu, il ressort du point 9.3 de l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil modifiant les directives 72/464/CEE et 79/32/CEE concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés, présentée par la Commission le 27 septembre 1990 [COM(1990) 433 final], qui est à l'origine de l'article 6 bis de la directive 72/464/CEE du Conseil, du 19 décembre 1972, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (JO 1972, L 303, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/78/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992 (JO 1992, L 316, p. 5), dont le contenu a été repris à l'identique à l'article 11 de la directive 95/59, avant de devenir l'actuel article 17 de la directive 2011/64, que la faculté a été laissée aux États membres d'appliquer ou non les exonérations dans le cas où les tabacs manufacturés sont détruits sous surveillance administrative.

62 Compte tenu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 11 de la directive 2008/118 et l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64 doivent être interprétés en ce sens que ces dispositions n'imposent pas aux États membres de prévoir le remboursement des droits d'accise pour des produits soumis à accise, y compris du tabac manufacturé, détruits sous surveillance douanière, qui ont été déjà mis à la consommation.

Sur les deuxième et troisième questions

63 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Sur les dépens

64 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 (dixième chambre) dit pour droit :

L'article 11 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, et l'article 17, premier alinéa, sous b), de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, doivent être interprétés en ce sens que ces dispositions n'imposent pas aux États membres de prévoir le remboursement des droits d'accise pour des produits soumis à accise, y compris du tabac manufacturé, détruits sous surveillance douanière, qui ont été déjà mis à la consommation.

Signatures