CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS présentées le 21 février 1991 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Dans la présente affaire, la Commission souhaite obtenir une déclaration en ce sens que certaines dispositions législatives grecques relatives à la taxation des boissons spiritueuses sont incompatibles avec l'article 95 du traité CEE. Les dispositions en question ont été adoptées en 1986 et elles établissent un système de taxe sur la valeur ajoutée. Telles que modifiées, elles prévoient une TVA au taux de 36 % sur certaines boissons spiritueuses importées qui, selon la Commission, ne sont pas produites en Grèce, telles que le whisky, le gin, la vodka, le rhum et la tequila. D'autres boissons spiritueuses, telles que l'ouzo, le brandy et diverses liqueurs, dont beaucoup sont produites en Grèce, sont soumises à la TVA à un taux plus faible. Les mémoires des deux parties font mention d'un taux de 16 % pour le taux le plus faible, bien qu'il ait été question d'un taux de 18 % à l'audience. Quel que soit ce taux, il est clair qu'il est nettement inférieur au taux le plus élevé.

L'article 95 du traité

2. L'article 95 a pour but d'« assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits originaires d'autres États membres ... l'article 95 doit garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés » (affaire 168/78, Commission/France, point 4, Rec. 1980, p. 347). La Cour considère l'article 95 comme un complément des dispositions du traité sur la suppression des droits de douane et des taxes d'effet équivalent. Cet article englobe donc non seulement les biens produits dans les États membres, mais encore les biens originaires de pays tiers qui ont été mis en libre pratique dans la Communauté (voir l'affaire 193/85, Co-Frutta, Rec. 1987, p. 2105). Par conséquent, il est sans importance que certaines des boissons spiritueuses visées dans la présente procédure soient produites à l'extérieur de la Communauté, car le taux de taxe auquel elles sont soumises n'est pas affecté par le fait qu'elles soient ou non en libre pratique.

3. La règle de base est celle qui est posée au premier alinéa de l'article 95, qui est libellé comme suit:

« Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. »

* Langue originale: l'anglais.

Pour l'application de cet alinéa, une comparaison est nécessaire entre la charge fiscale visant les produits nationaux et celle qui frappe les produits « similaires » importés. La Cour a souligné que le premier alinéa de l'article 95 « doit recevoir une interprétation large, de manière à permettre d'appréhender tous les procédés fiscaux qui porteraient atteinte à l'égalité de traitement entre les produits nationaux et les produits importés. Il convient donc d'interpréter de manière suffisamment souple la notion de 'produits similaires' » (voir, par exemple, l'affaire 169/78, Commission/Italie, point 5, Rec. 1980, p. 385). Des produits sont considérés comme similaires dans ce contexte s'ils présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues ou répondent aux mêmes besoins. Le facteur déterminant n'est pas de savoir si les produits en question sont identiques, mais celui de savoir s'ils sont analogues et comparables dans l'utilisation (ibidem).

4. Le deuxième alinéa de l'article 95 prévoit ce qui suit:

« En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions. »

Cet alinéa appréhende le traitement fiscal discriminatoire de produits qui, sans être similaires au sens du premier alinéa de l'article 95, « se trouvent néanmoins ... dans un rapport de concurrence même partielle, indirecte ou potentielle » entre eux (affaire 168/78, Commission/France, point 6, Rec. 1980, p. 347).

5. Pour qu'une violation du deuxième alinéa de l'article 95 soit établie, il doit être démontré que la législation nationale en question a pour effet une protection indirecte de la production nationale (voir, par exemple, l'affaire 170/78, Commission/Royaume-Uni, point 9, Rec. 1980, p. 417). Néanmoins, pour satisfaire à cette exigence, il n'est pas nécessaire de produire des données statistiques. Il suffit qu'il soit établi « qu'un mécanisme fiscal déterminé, compte tenu de ses caractéristiques propres, est susceptible d'entraîner l'effet protecteur visé par le traité » (ibidem, point 10), par exemple en diminuant la consommation potentielle des produits importés (voir l'affaire 216/81, COGIS, point 11, Rec. 1982, p. 2701).

Les arguments des parties

6. En l'espèce, la Commission fait valoir que la catégorie de boissons spiritueuses taxée à 36 % est essentiellement la même que celle visée par le taux le plus faible. Bien que leurs ingrédients et leur procédé de fabrication puissent varier, toutes ces boissons, selon la Commission, ont la même utilisation, et elles satisfont les mêmes besoins des consommateurs. La Commission fait remarquer que le titre alcoométrique des boissons spiritueuses des deux catégories varie de 29 à 45 % et qu'elles relèvent toutes de la même position du tarif douanier commun. La Commission en conclut que la législation grecque critiquée est incompatible avec le premier alinéa de l'article 95, mais que, si le critère de similitude établi par cette disposition n'est pas considéré comme rempli, ladite législation est, en tout état de cause, contraire au deuxième alinéa de l'article 95.

7. A une certaine époque, la classification des différents produits à l'intérieur du tarif douanier commun a été considérée par la Cour comme un facteur important pour déterminer si des produits devaient être tenus pour similaires aux fins du premier alinéa de l'article 95 (voir l'affaire 45/75, Rewe, point 12, Rec. 1976, p. 181), encore qu'elle n'ait pas été traitée comme un élément décisif (voir l'affaire 169/78, Commission/Italie, point 31, Rec. 1980, p. 385). Toutefois, dans l'affaire COGIS (voir le point 8 de l'arrêt), la Cour a jugé qu'il n'était pas nécessaire de faire référence aux classifications douanières des différents produits pour établir s'ils étaient similaires aux fins du premier alinéa de l'article 95. D'autres critères de distinction, tels que l'origine et le mode de fabrication des produits, leur utilisation possible et les habitudes de consommation relevées dans l'ensemble de la Communauté ont été estimés plus importants. Par conséquent, nous ne nous arrêterons pas au fait que les boissons spiritueuses visées en l'espèce relèvent toutes de la même position du tarif douanier commun.

8. Dans son mémoire en défense, la défenderesse soutient qu'il existe des différences objectives entre les boissons spiritueuses taxées, en vertu de la loi grecque, au taux le plus faible et celles qui sont taxées à 36 %. Une grande partie de son argumentation s'attache à distinguer l'ouzo, qui est taxé au taux le plus faible, du whisky, qui est taxé au taux le plus élevé. L'ouzo serait un produit ordinaire, de consommation courante, qui ne saurait être comparé avec un produit de luxe comme le whisky. La défenderesse soutient que les États membres sont autorisés à taxer les produits de luxe plus lourdement que les produits ordinaires. Elle ajoute que l'ouzo est produit, pour la plus grande partie, par de petites entreprises qui ne seraient pas en mesure de supporter une charge fiscale accrue. Selon la défenderesse, la Cour a reconnu que les États membres sont en droit d'octroyer des avantages fiscaux à certains types d'entreprises pour des raisons de politique économique ou sociale. La défenderesse conteste également l'affirmation de la Commission selon laquelle la législation critiquée serait discriminatoire à l'égard des boissons spiritueuses importées, en faisant valoir que toute une série de boissons spiritueuses, tant nationales qu'importées, sont taxées au taux le plus faible.

9. En outre, la défenderesse a fait valoir pour la première fois à l'audience que certaines des boissons spiritueuses taxées à 36 %, à savoir le gin, la vodka et le rhum, n'étaient pas exclusivement importées, mais étaient maintenant aussi produites en Grèce. La défenderesse a ajouté qu'une certaine quantité de whisky était mise en bouteilles en Grèce. Elle a ensuite cité des statistiques dans le but de démontrer que les importations en Grèce de certaines des boissons spiritueuses taxées au taux le plus élevé étaient en augmentation. Ces éléments nouveaux étaient censés montrer que la législation critiquée n'était pas discriminatoire à l'égard des boissons spiritueuses produites à l'extérieur de la Grèce et qu'elle n'avait pas provoqué une diminution des importations.

La légalité de la législation critiquée

10. Les effets de l'article 95 sur la taxation des boissons spiritueuses ont été examinés par la Cour en plusieurs occasions. Dans l'affaire 319/81, Commission/Italie, point 16 (Rec. 1983, p. 601), la Cour a exposé ce qui suit:

« Il existe parmi toutes les eaux-de-vie un nombre indéterminé de boissons qui doivent être qualifiées de produits similaires au sens de l'article 95, premier alinéa, et, même là où il ne serait pas possible de reconnaître un degré suffisant de similitude entre les produits concernés, il existe néanmoins entre toutes ces eaux-de-vie des traits communs suffisamment accusés pour admettre l'existence d'un rapport de concurrence à tout le moins partiel ou potentiel. Cette constatation suffit pour en déduire que leur taxation respective ne doit pas avoir un effet protecteur de la production nationale. A cet effet, il importe ... de prendre en considération le marché potentiel des produits en cause en l'absence de mesures protectionnistes. »

Il résulte de ces considérations que toutes les boissons spiritueuses doivent être considérées comme étant au moins en concurrence entre elles aux fins du deuxième alinéa de l'article 95. La plupart des arguments avancés par la défenderesse pour justifier la législation critiquée ne sont donc pas pertinents en l'espèce.

11. En ce qui concerne les éléments nouveaux que la défenderesse a tenté d'introduire lors de l'audience, nous ne pensons pas qu'ils doivent être admis. La défenderesse a eu tout loisir de les communiquer à la Commission au cours de la procédure précontentieuse et de les invoquer dans le cadre de la procédure écrite devant la Cour. En omettant de le faire, elle a privé la Commission de la possibilité de leur apporter une réponse motivée et elle n'a pas permis à la Cour de disposer d'un échange d'observations écrites sur cette question.

12. En tout état de cause, ces éléments nouveaux ne confortent pas, selon nous, la thèse de la défenderesse. En ce qui concerne le niveau des importations, la Commission a fait remarquer à juste titre, lors de l'audience, que les importations auraient pu être encore plus nombreuses si toutes les boissons spiritueuses avaient été taxées au même taux en Grèce.

13. L'affirmation de la défenderesse selon laquelle certaines boissons spiritueuses taxées à 36 % sont produites en Grèce n'est pas suffisante en elle-même pour montrer que la législation critiquée n'est pas discriminatoire à l'égard des importations, en l'absence de toute preuve quant à la proportion représentée par de telles boissons spiritueuses par rapport à l'ensemble de la production grecque dans ce domaine. Dans l'affaire 169/78, Commission/Italie (Rec. 1980, p. 385), qui visait elle-même des boissons spiritueuses, la Cour a jugé qu'un système dans lequel les produits nationaux les plus typiques se retrouvaient dans la catégorie fiscale la plus favorisée, alors que deux types de produits dont la presque totalité était importée d'autres États membres supportaient une imposition plus lourde, était incompatible avec l'article 95. La Cour a expliqué que le fait qu'il existait également une production nationale des boissons spiritueuses de la seconde catégorie était sans incidence, puisqu'il ne s'agissait que de quantités minimes.

14. Par conséquent, la défenderesse ne saurait se soustraire à l'interdiction prévue à l'article 95 en alléguant simplement qu'une petite partie des boissons spiritueuses produites en Grèce est taxée au taux le plus élevé. Pour que la législation critiquée échappe à l'article 95, il faudrait qu'une part importante de ces boissons entre dans

chacune des catégories fiscales concernées (voir l'affaire 243/84, John Walker & Sons Ltd, point 23, Rec. 1986, p. 875). Or, aucune preuve n'a été invoquée pour montrer que tel est le cas en l'espèce.

15. La seule question qui subsiste est celle de savoir si la législation critiquée est susceptible d'avoir un effet protecteur. Selon nous, la réponse à cette question doit être affirmative, puisqu'il y a lieu de considérer qu'il n'existe en Grèce aucune production, ou du moins aucune production importante, de boissons spiritueuses taxées au taux le plus élevé, soit 36 %. La législation critiquée est donc davantage susceptible de décourager la consommation des boissons spiritueuses importées que celle des boissons spiritueuses produites sur le territoire national.

16. Cela pourrait être suffisant pour trancher les questions soumises à la Cour. Néanmoins, pour être complets, nous examinerons aussi le fond des arguments avancés par la défenderesse dans ses mémoires. En plusieurs occasions, la Cour a reconnu que

« le droit communautaire ne restreint pas, en l'état actuel de son évolution, la liberté de chaque État membre d'établir un système de taxation différenciée pour certains produits, en fonction de critères objectifs, tels que la nature des matières premières utilisées ou les procédés de production appliqués. De telles différenciations sont compatibles avec le droit communautaire si elles poursuivent des objectifs de politique économique compatibles, eux aussi, avec les exigences du traité et du droit dérivé et si leurs modalités sont de nature à éviter toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations en provenance des autres États membres, ou de protection en faveur de productions nationales concurrentes » (voir, par exemple, les affaires jointes 142/80 et 143/80, Essevi et Salengo, point 21, Rec. 1981, p. 1413).

17. Selon nous, la législation critiquée ne satisfait pas à ces critères. La défenderesse n'a pas cherché à distinguer entre les deux catégories de boissons spiritueuses sur la base des matières premières utilisées pour leur fabrication ou des procédés de production appliqués. La défenderesse soutient que l'un des objectifs de la législation est de protéger les petites entreprises. Toutefois, celle-ci n'est pas apte à réaliser cet objectif, puisque le taux de TVA auquel certaines boissons spiritueuses sont soumises n'est pas affecté par la taille de l'entreprise qui les produit. Même si la défenderesse fait valoir que l'ouzo est produit essentiellement par de petites entreprises, elle n'a fourni aucune preuve à l'appui de ses affirmations. En réalité, elle reconnaît dans sa duplique qu'une partie de l'ouzo et du brandy produits en Grèce provient de grandes entreprises. En tout état de cause, une petite entreprise en Écosse qui produirait, par exemple, du whisky verrait toujours sa production taxée en Grèce au taux de 36 %.

18. En ce qui concerne en particulier le whisky, la Cour, dans l'affaire 216/81, COGIS (Rec. 1982, p. 2701), a jugé que « l'article 95 s'oppose à un système de taxation frappant de manière différente le whisky et les autres eaux-de-vie ». Le caractère de produit de luxe que présenterait le whisky n'est pas de nature à modifier cette conclusion. Il est vrai que la Cour a reconnu, dans l'affaire 319/81, Commission/Italie, point 14 (Rec. 1983, p. 601), que les États membres avaient la faculté de frapper plus lourdement de tels produits que les marchandises ordinaires. La Cour a,

toutefois, souligné que ce droit ne saurait justifier les dérogations aux conditions fixées à l'article 95, en particulier au principe de non-discrimination. Il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour que les États membres ne peuvent pas justifier le traitement fiscal discriminatoire d'un produit particulier sur la seule base du fait que le produit en question est considéré comme un produit de luxe dans certaines parties de la Communauté. Comme la Cour l'a souligné, à cet égard, dans l'affaire 170/78, Commission/Royaume-Uni, point 14 (Rec. 1980, p. 417):

« ... on ne saurait se limiter aux habitudes de consommation existant dans un État membre ou dans une région déterminée. En effet, ces habitudes, essentiellement variables dans le temps et dans l'espace, ne sauraient être considérées comme une donnée immuable; il ne faut pas, dès lors, que la politique fiscale d'un État membre serve à cristalliser des habitudes de consommation données en vue de stabiliser un avantage acquis par des industries nationales qui s'attachent à les satisfaire ».

19. Nous ne pouvons donc pas reconnaître comme fondé l'argument de la défenderesse selon lequel le caractère de produit de luxe que présenterait le whisky en Grèce constitue une justification objective pour le taxer plus lourdement que, par exemple, l'ouzo. Comme le fait remarquer la Commission, le whisky pourrait ne pas présenter le même caractère en Écosse et le brandy, qui est taxé en Grèce au taux le plus faible, pourrait être considéré comme un produit de luxe dans certaines parties de la Communauté.

20. La défenderesse n'a pas cherché à établir l'existence d'une autre justification pour distinguer entre les boissons spiritueuses autres que le whisky qui sont taxées à 36 % et celles qui sont taxées au taux le plus faible. Selon nous, les boissons spiritueuses des deux catégories doivent donc être considérées comme similaires aux fins du premier alinéa de l'article 95. Puisque la catégorie de boissons spiritueuses taxée au niveau le plus élevé est principalement constituée par les importations, la législation critiquée est donc contraire à cette disposition.

21. En tout état de cause, les boissons spiritueuses des deux catégories doivent être considérées, à tout le moins, comme étant entre elles en concurrence potentielle, partielle ou indirecte, aux fins du deuxième alinéa de l'article 95. La législation critiquée est donc incompatible avec cette disposition, car, comme nous l'avons expliqué, elle nous paraît susceptible de produire un effet protecteur.

22. En conséquence, nous suggérons à la Cour de déclarer que la République hellénique, en soumettant certaines boissons spiritueuses importées d'autres États membres à un taux de TVA supérieur à celui qui est normalement appliqué aux boissons spiritueuses produites en Grèce, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95 du traité CEE. Il y aurait lieu de mettre les dépens à la charge de la République hellénique.