Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 2 mars 2017 [1]

Affaire C-151/16

« Vakarų Baltijos laivų statykla » UAB
contre
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[demande de décision préjudicielle formée par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie)]

« Demande de décision préjudicielle – Droit de la fiscalité à la consommation – Exonération fiscale de la livraison de produits énergétiques – Utilisation comme carburant pour la navigation – Exigences des États membres visant à assurer l'application correcte et claire des exonérations – Absence de preuves – Proportionnalité – Transposition des principes du droit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) »

I. Introduction

1. La Cour est invitée à se prononcer sur une exonération particulière des droits d'accise prévue par le droit de l'Union en faveur du carburant utilisé par les bateaux de la navigation marchande circulant dans des eaux de l'Union européenne. Il advient toutefois que c'est non pas une entreprise de navigation qui s'est prévalue de cette exonération, mais un chantier naval. Celui-ci a vendu à une compagnie maritime un navire dont les réservoirs contenaient une certaine quantité de carburant sans posséder les licences requises en droit national pour pouvoir livrer du carburant en exonération des droits d'accise.

2. Cette situation pose deux questions fondamentales. D'une part, il s'agit de préciser le champ d'application personnel de l'exonération fiscale. Pour le faire, il faudra déterminer si le fabricant ou le fournisseur d'un navire peut lui aussi bénéficier de l'exonération que l'article 14, paragraphe 1, sous c), 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), telle que modifiée par la directive 2004/75/CE du Conseil du 29 avril 2004 (JO 2004, L 195, p. 1) (ci-après la « directive 2003/96 »), prévoit en faveur de la navigation. D'autre part, la signification des règles de preuve à appliquer dans le cadre de la mise en œuvre d'une disposition portant exonération en matière d'accise devra être concrétisée. Deux arrêts rendus par la neuvième chambre de la Cour [2] montrent que la Cour a tendance à transposer aux droits d'accise la jurisprudence qu'elle a dégagée en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

1 Langue originale : allemand.

2 Arrêts du 2 juin 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, points 59 et suiv.), ainsi que du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, points 20 et 21 ainsi que 35 et 36).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

3. L'article 7, paragraphe 1, 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) dispose ce qui suit :

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

4. L'article 41 de la directive 2008/118 énonce la règle suivante :

« Jusqu'à l'adoption par le Conseil de dispositions communautaires relatives à l'avitaillement des bateaux et aéronefs, les États membres peuvent maintenir leurs dispositions nationales concernant les exonérations pour ce type de commerce. »

5. L'article 6 de la directive 2003/96 offre la possibilité suivante aux États membres :

« Les États membres ont la faculté d'accorder les exonérations ou les réductions du niveau de taxation prévues dans la présente directive :

a) directement ;

b) sous la forme d'un taux de taxe différencié

ou

c) sous la forme d'un remboursement total ou partiel du montant de la taxe. »

6. L'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 dispose ce qui suit :

« 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)] 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 :

[…]

c) les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux communautaires (y compris la pêche), autre qu'à bord de bateaux de plaisance privés, et l'électricité produite à bord des bateaux.

Aux fins de la présente directive, on entend par "bateau de plaisance privé" tout bateau utilisé par son propriétaire ou par la personne physique ou morale qui peut l'utiliser à la suite d'une location ou à un autre titre, à des fins autres que commerciales et, en particulier, autres que le transport de passagers ou de marchandises ou la prestation de services à titre onéreux ou pour les besoins des autorités publiques. »

B. Le droit lituanien

7. Les marchandises soumises aux droits d'accise, l'application des droits d'accise à ces marchandises ainsi que les aspects particuliers du contrôle et du transport de pareilles marchandises sont précisés dans l'Akcizų įstatymas (loi sur le régime d'accise), dans la version de la loi nº XI 722 du 1er avril 2010 actuellement en vigueur. Aux termes de l'article 19, paragraphe 1, point 5, de la loi sur le régime d'accise, « les produits soumis à des droits d'accise […] sont exonérés de ceux-ci lorsqu'ils sont livrés […] pour l'avitaillement de navires transportant des passagers ou du fret […] sur des lignes internationales ». L'article 43, paragraphe 2, point 2, de cette loi prévoit en outre que l'exonération s'applique également au « carburant livré pour la navigation sur des eaux de l'Union européenne (y compris à des fins de pêche), à l'exception de la navigation de plaisance privée ».

III. Le litige au principal

8. La requérante est une entreprise établie en Lituanie qui a pour activité, notamment, de fabriquer des navires de différents types. Le 7 octobre 2009, elle a conclu un contrat portant sur la construction d'un cargo (ci-après le « navire ») pour une cliente.

9. Pendant la construction du navire, la requérante a acheté 80 600 litres de carburant auprès de son fournisseur. Celui-ci a livré le carburant directement dans les réservoirs du navire. Il a facturé les droits d'accise sur le carburant et la requérante les a acquittés lorsqu'elle a payé les factures de TVA qui lui avaient été adressées. La requérante a consommé une partie de ce carburant lorsqu'elle a réalisé les tests du navire.

10. Le 6 juin 2013, la requérante a transféré la propriété du navire à sa cliente ainsi que l'ensemble des droits et intérêts y afférents. Le navire a été livré à la cliente avec tous les équipements et réserves présents à bord, y compris les 73 030 litres de carburant qui restaient dans les cuves au terme des essais effectués avant la livraison. Le contrat de vente prévoyait que la cliente était tenue d'acquérir ce carburant au prix coûtant, qui est ainsi devenu un élément du prix total d'achat du navire.

11. Après la livraison du navire à la cliente, celle-ci l'a fait naviguer de son propre chef sans cargaison (commerciale) depuis le chantier naval jusqu'au port de Stralsund (en Allemagne). C'est là que le navire a reçu sa première cargaison, qui devait être transportée, à titre onéreux, à Santander (en Espagne).

12. Peu de temps après la vente du navire (le 22 juillet 2013), la requérante a introduit une demande de remboursement des droits d'accise afférents au carburant vendu à la cliente en même temps que le navire. Par la décision du 21 août 2013, contre laquelle le recours est dirigé, l'autorité fiscale (la défenderesse) a rejeté la demande de remboursement. Elle a fait valoir, en substance, que la requérante n'avait pas correctement rempli les documents comptables et qu'en outre, elle ne possédait pas de licence, délivrée conformément à la procédure nationale applicable, qui l'aurait autorisée à avitailler des navires.

13. Saisie d'un recours dirigé contre cette décision, la Mokestinių ginčų komisija (commission des litiges fiscaux) l'a annulée au moyen de sa décision nº S 185 (7 195/2013) du 28 novembre 2013. À l'appui de cette annulation, elle a notamment fait valoir que les conditions de remboursement qui n'avaient pas été remplies étaient purement formelles et n'étaient pas de nature à priver la requérante de son droit au remboursement des droits d'accise.

14. La défenderesse a alors saisi le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie), qui a fait droit à son recours par jugement du 9 décembre 2014 au motif que la requérante ne possédait pas de licence d'avitaillement qui lui aurait permis d'effectuer la livraison litigieuse. C'est contre ce jugement que la requérante s'est, à son tour, pourvue en appel.

IV. La demande préjudicielle et la procédure devant la Cour

15. Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) désormais saisi du litige a, le 14 mai 2016, adressé les questions préjudicielles suivantes à la Cour :

« 1) L'article 14, paragraphe 1, sous c), 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, telle que dernièrement modifiée par la directive 2004/75/CE du Conseil du 29 avril 2004, devrait-il être interprété comme signifiant que les droits d'accise ne peuvent pas être prélevés au titre de l'avitaillement en produits énergétiques lorsque, comme en l'espèce, ces produits sont fournis à un navire comme carburant en vue d'être utilisés pour sa navigation dans les eaux [de l'Union] avec l'objectif, n'impliquant pas une rémunération directe, de faire naviguer ce navire par ses propres moyens du lieu où il a été construit à un port d'un autre État membre afin d'y embarquer sa première cargaison commerciale ?

2) L'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 s'oppose-t-il à des dispositions de la législation nationale des États membres, telles que celles applicables en l'espèce, qui excluent de bénéficier de l'exonération fiscale prévue par cette disposition lorsque l'avitaillement en produits énergétiques a été réalisé contrairement aux conditions prévues par l'État membre, même si cet avitaillement respecte les conditions d'application essentielles de l'exonération définies par cette disposition de la directive 2003/96 ? »

16. Ont présenté des observations écrites sur ces questions la République de Lituanie, la République de Pologne et la Commission européenne.

V. Appréciation juridique

A. Sur la première question

17. La juridiction de renvoi a posé sa première question afin que la Cour lui précise la manière d'interpréter l'article 14 de la directive 2003/96 dans un cas tel que celui de l'espèce, où un navire commercial a effectué un voyage à vide. Comme le vendeur du navire a introduit une demande de remboursement des droits d'accise, il convient de préciser la question préjudicielle. En fin de compte, la juridiction de renvoi souhaite, en effet, savoir si le vendeur d'un navire peut prétendre au remboursement des droits d'accise. La question porte sur le remboursement des droits d'accise afférents au carburant que l'acheteur du navire a utilisé pour acheminer celui-ci vers un port où il a pris en charge sa première cargaison.

18. Ce qui est donc déterminant en l'espèce, c'est uniquement le point de savoir si, en cas de vente d'un navire dont les cuves contiennent du carburant par le constructeur de ce navire (qui en est donc aussi le vendeur), ce vendeur a droit au remboursement des droits d'accise lorsque « seul » l'acheteur du navire utilisera éventuellement ce carburant pour la navigation (lors d'un voyage à vide en l'espèce).

19. Si le droit national ne peut pas exclure un tel remboursement sur la base de l'article 41 de la directive 2008/118 (voir section 1 ci-dessous), un constructeur qui livre un navire avec du carburant déjà mis à la consommation ne relève en tout cas ni du champ d'application personnel a) ni du champ d'application matériel b) de l'exonération énoncée à l'article 14 de la directive 2003/96 (voir section 2 plus bas).

1. Sur le rapport entre l'article 41 de la directive 2008/118 et l'article 14 de la directive 2003/96

20. Le gouvernement lituanien considère que l'article 41 de la directive 2008/118 serait éventuellement applicable, de sorte que les conditions imposées par le droit national pourraient tenir l'exonération en échec. En revanche, l'exonération prévue à l'article 14 de la directive 2003/96 est obligatoire. C'est la raison pour laquelle il convient de clarifier tout d'abord la relation qui existe entre ces deux dispositions.

21. L'article 41 de la directive 2008/118 contient « uniquement » une sorte de règle transitoire autorisant les États membres à maintenir leurs exonérations de « l'avitaillement des bateaux et aéronefs » jusqu'à ce que le Conseil de l'Union européenne ait adopté des dispositions communes dans ce domaine.

22. Il est possible que l'Union n'ait encore adopté aucune règle commune dans certains domaines. L'exonération de l'« avitaillement » en produits énergétiques destinés à servir de carburant pour la navigation est, toutefois, explicitement et obligatoirement prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96, disposition à laquelle l'article 1er de la directive 2008/118 se réfère d'ailleurs. C'est la raison pour laquelle l'article 41 de la directive 2008/118 ne peut (plus) viser le cas de la livraison exonérée de carburants destinés à la navigation.

23. Or, ainsi que l'a souligné à bon droit le gouvernement lituanien, l'article 14 de la directive 2003/96 est la disposition plus spéciale. Donc, comme la Commission le juge elle aussi, c'est non pas l'article 41 de la directive 2008/118 qui est pertinent en l'espèce, mais uniquement l'article 14 de la directive 2003/96.

2. Sur le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 14 de la directive 2003/96

24. Pour obtenir le remboursement qu'il sollicite, un fabricant de navires devrait relever du champ d'application de l'exonération fiscale prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96. Ce n'est pas le cas.

a) Champ d'application personnel de l'exonération

25. Ainsi qu'il résulte de l'article 7 de la directive 2008/118, les droits d'accise deviennent exigibles, non pas à chacun des stades de la commercialisation comme c'est le cas, par exemple, de la TVA, mais une seule fois au moment de la mise à la consommation.

26. À ce propos, l'article 6 de la directive 2003/96 dit clairement que les États membres ont la faculté d'accorder les exonérations que prévoit cette directive soit directement [a)], soit indirectement sous la forme d'un remboursement total ou partiel du montant de la taxe [c)]. Une lecture combinée de ces deux possibilités nous enseigne que la seconde vise le remboursement (ou plus précisément la restitution [3]) d'une taxe supportée par un tiers qui n'en était pas le débiteur [4].

3 La terminologie qu'utilise le droit allemand de la dette fiscale est plus précise sur ce point : le terme « *Erstattung* » (remboursement) désigne généralement le remboursement de la taxe à son débiteur (relation entre deux personnes), tandis que le terme « *Vergütung* » (restitution) désigne le paiement du montant de la taxe à un tiers qui, sans être le débiteur de la taxe, en a cependant supporté la charge économique (relation entre trois personnes).

4 Le remboursement de la taxe due par le contribuable (à savoir le fournisseur du carburant en l'espèce) est déjà régi par l'article 6, sous a), de la directive 2003/96 en tant qu'exonération directe.

27. Si l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 exonère la *livraison* de produits énergétiques *fournis en vue d'une utilisation* comme carburant, il existe donc, si l'on considère l'article 6 de la directive 2003/96, deux possibilités d'exonération. Soit c'est le fournisseur qui est (directement) exonéré du fait de la mise à la consommation (*fourniture*), soit c'est l'*utilisation* ultérieure de ces produits énergétiques qui est (indirectement) exonérée.

28. La requérante au principal sollicite le « remboursement » des droits d'accise dû par le fournisseur du carburant. C'est la raison pour laquelle seule la seconde possibilité, à savoir une exonération indirecte, est envisageable.

29. Rien dans la décision de renvoi ne permet de déterminer si la République de Lituanie a fait usage de la possibilité d'une exonération indirecte prévue à l'article 6, sous c), de la directive 2003/96. Les règles d'avitaillement mentionnées dans la décision de renvoi ne semblent, à première vue, viser que la mise à la consommation. C'est en tout cas ce que semblent indiquer les exigences en matière de licence qu'elles formulent.

30. En outre, pour répondre aux questions préjudicielles, il faudra toutefois supposer que l'exonération prévue par le droit national englobe également une exonération indirecte (remboursement des droits d'accise à l'utilisateur des produits énergétiques). Si tel n'était pas le cas, la première question préjudicielle serait dépourvue de sens. Cette exonération devrait alors prévoir que les droits acquittés par le fournisseur sont également restitués à un tiers [c'est-à-dire remboursés au sens de l'article 6, sous c), de la directive 2003/96] lorsque les conditions de l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 sont réunies.

31. Le fournisseur du carburant a traité comme imposable la livraison au constructeur du bateau, ce qui était correct du point de vue du droit de l'Union, comme le montre une comparaison de l'article 14, paragraphe 1, sous c), et de l'article 15, paragraphe 1, sous j), de la directive 2003/96. Aux termes de cette dernière disposition, la livraison de carburant destiné à être utilisé pour la fabrication et les essais de navires doit être distinguée d'une livraison de carburant destiné à être utilisé pour la navigation marchande dans des eaux [de l'Union] au sens de l'article 14, sous c), de la directive 2003/96. S'il est loisible aux États membres d'exonérer la livraison de carburant destiné à la fabrication et aux essais de navires au sens de l'article 15, paragraphe 1, sous j), de la directive 2003/96, ils ne sont cependant pas tenus de le faire. La Lituanie n'a manifestement pas fait usage de la possibilité d'exonérer cette livraison.

32. Il apparaît de l'exposé des motifs de la décision de renvoi qu'au moment de la vente du navire terminé dont les cuves contenaient le reste du carburant, la livraison de celui-ci n'a pas été taxée (une nouvelle fois). Cela aussi est logique : le carburant avait déjà été mis à la consommation. C'est donc non pas le débiteur des droits d'accise qui se prévaut de l'exonération, mais un tiers.

33. Exonérer la livraison sans que le constructeur du navire ait eu une dette fiscale propre au moment de la livraison du carburant à l'acheteur serait inopérant. De ce point de vue, la présente affaire ne concerne pas l'exonération d'une *livraison* de carburant.

b) Sur le champ d'application matériel

34. De surcroît, le vendeur d'un navire dont les cuves contiennent du carburant n'utilise pas celui-ci aux fins de la navigation que le législateur entendait favoriser.

35. L'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 n'exonère, sur le mode de l'exonération indirecte, que la livraison de produits énergétiques *destinés à être utilisés* comme carburant pour la navigation dans des eaux [de l'Union] (y compris pour la pêche), à l'exception de la navigation de plaisance privée. Cette règle a pour objet d'assurer la compétitivité de la navigation marchande,

gourmande en carburant, à l'intérieur de l'Union [5], ainsi que la position concurrentielle des entreprises de l'Union face aux entreprises de pays tiers [6]. Cette exonération doit en outre favoriser le commerce des marchandises à l'intérieur de l'Union [7]. Il ne fait donc aucun doute qu'en cas d'exonération indirecte, peut seul prétendre à la restitution des droits d'accise celui qui fait partie de la marine marchande que le législateur entendait favoriser.

36. C'est la raison pour laquelle il n'est pas nécessaire de déterminer ici si un voyage à vide qu'une entreprise de navigation maritime a effectué avec un cargo au départ du lieu de fabrication de celui-ci jusqu'au port du premier chargement relève lui aussi du champ d'application de l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96. Tant la Commission que la République de Pologne et, en définitive, la République de Lituanie également ont, de manière plausible, répondu affirmativement à cette question [8]. Cette question ne se poserait cependant que pour l'entreprise de navigation qui a utilisé le carburant pour ce voyage à vide. Or, c'est le vendeur de ce navire qui sollicite le remboursement des droits d'accise en l'espèce.

37. L'article 14 de la directive 2003/96 n'instaure cependant pas une exonération générale [9], raison pour laquelle est seul exonéré le carburant utilisé pour la navigation.

38. La notion de « navigation » ne recouvre cependant que les fournitures de service à titre onéreux qui présentent un lien direct avec le déplacement du navire [10]. La vente du navire n'est toutefois pas une fourniture de services à titre onéreux qui présenterait un lien direct avec le déplacement du navire. La vente du navire est une livraison qui permet à l'acheteur de fournir seulement alors des prestations de services de navigation à titre onéreux à ses clients. Dans cette mesure-là, la livraison, tout au plus préliminaire, du navire présente un lien (indirect) avec l'activité exonérée de l'acheteur. Cela ne signifie cependant pas que le vendeur exerce lui aussi une activité exonérée.

39. Enfin, rien ne permet d'affirmer que l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 aurait également pour objet de protéger la compétitivité des chantiers navals. Au contraire, l'article 15 de la directive 2003/96 mentionne la possibilité de gratifier les constructeurs de navires également, option dont la République de Lituanie n'a manifestement pas fait usage.

5 Voir considérant 3 de la directive 2003/96 ainsi que la jurisprudence de la Cour relative à l'exonération formulée en termes analogues qui figure à l'article 14, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96 : arrêt du 1er décembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, points 24 et 26) ; voir également arrêts du 1er mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, point 28), ainsi que du 29 avril 2004, Commission/Allemagne (C-240/01, EU:C:2004:251, points 39 et 44).

6 Proposition de directive du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques, du 12 mars 1997 [COM(97) 30 final, p. 7 (JO 1997, C 139, p. 14)].

7 Pour ce dernier objectif, voir, en termes exprès, arrêt du 1er mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, points 24 et 25).

8 Dans cette mesure-là, le premier voyage jusqu'au lieu de chargement pourrait lui aussi relever de la notion de « navigation » (marchande), même lorsque ce voyage n'est pas directement effectué à titre onéreux. Les frais de ce voyage sont des coûts de l'entreprise maritime, qui doivent être amortis soit sur le premier voyage, soit sur tout autre voyage ultérieur (effectué à titre onéreux). La finalité de l'exonération énoncée à l'article 14 de la directive 2003/96 est tout aussi pertinente en ce qui concerne le voyage jusqu'au lieu de chargement qu'en ce qui concerne le voyage (avec cargaison) jusqu'au port de déchargement. Dans l'un comme dans l'autre cas, il ne fait aucun doute que le propriétaire du navire opère dans le cadre de la navigation (marchande).

9 Voir, en termes exprès, arrêt du 1er décembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, point 23) ; voir en ce sens également arrêts du 10 novembre 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, point 21), et du 29 avril 2004, Commission/Allemagne (C-240/01, EU:C:2004:251, point 23).

10 Arrêts du 10 novembre 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, point 18) ; du 1er mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, point 37), et du 1er avril 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, point 28). La Cour a souligné la même chose à propos de l'exonération analogue applicable à la navigation aérienne dans l'arrêt du 1er décembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, point 21).

40. Il était donc logique que la Cour ne réserve toujours le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2003/96 qu'aux seuls opérateurs qui ont eux-mêmes utilisé un des moyens de transport visés à cet endroit pour fournir des prestations de services à titre onéreux [11].

41. Il serait donc incompatible avec l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 d'admettre a posteriori le vendeur d'un navire au bénéfice d'une exonération de droits d'accise. Le vendeur ne fait pas partie de la catégorie des personnes visées par l'exonération (c'est-à-dire les opérateurs de la marine marchande) et il ne doit pas non plus supporter les droits d'accise. N'est imposé ici que l'acheteur du navire parce qu'il a acquitté les droits d'accise lorsqu'il a payé le prix d'achat.

42. Par conséquent, l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 ne fait pas obstacle à une réglementation nationale qui refuse à l'acheteur d'un navire une exonération sous forme de remboursement/restitution des droits d'accise qui ont frappé le carburant vendu avec le navire.

B. Sur la seconde question préjudicielle

43. Si la Cour devait néanmoins estimer que le vendeur d'un navire doit lui aussi être exonéré des droits d'accise en application de l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 lorsque son cocontractant utilise l'objet de la vente dans le cadre de la navigation, il faudrait alors encore répondre à la seconde question. La juridiction de renvoi a formulé celle-ci afin que la Cour lui dise si un État membre peut subordonner le bénéfice de l'exonération, prévue à l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2003/96, au respect de certaines conditions de forme.

44. L'article 14, paragraphe 1, de la directive 2003/96 dispose déjà que les États membres peuvent exonérer la livraison de produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation dans des eaux [de l'Union] « 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 ». Le droit de l'Union permet ainsi expressément aux États membres de subordonner le bénéfice de l'exonération à d'autres conditions.

45. Dans le domaine de la TVA, la Cour a toutefois, dans une jurisprudence constante, régulièrement considéré qu'il était disproportionné de refuser le bénéfice d'une exonération fiscale (pour une livraison intracommunautaire ou pour une livraison à l'exportation) au seul motif que des preuves formelles faisaient défaut [12].

1. Sur la transposition de la jurisprudence en matière de TVA à une exonération directe de droits d'accise

46. À l'instar des droits d'accise, la TVA est un impôt (général) à la consommation. C'est la raison pour laquelle il semble naturel de transposer les principes précités du droit de la TVA à ce droit particulier de l'impôt à la consommation que sont les droits d'accise et, donc, à l'application de l'article 14 de la directive 2003/96. C'est d'ailleurs ce qu'a fait, en substance, la neuvième chambre de

11 Voir notamment arrêts du 1er mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, points 33 et suiv.), ainsi que du 1er avril 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, point 28) (dans ces affaires, le carburant pour lequel une exonération fiscale avait été sollicitée avait été utilisé par le demandeur pour « alimenter des navires qui servaient directement à la fourniture de services à titre onéreux »), arrêts confirmés par l'arrêt du 1er décembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, point 30) et pareillement dans l'arrêt du 21 décembre 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, non publié, EU:C:2011:862, point 24).

12 Voir, à titre d'exemples, arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, points 45 et suiv.) ; du 27 septembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, points 29 et suiv.), ainsi que du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, points 45 et suiv.) ; voir, sur le principe de proportionnalité en matière de TVA, arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 48), ainsi que du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, points 29 et 30).

la Cour dans deux arrêts récents [13]. La Commission semble elle aussi emprunter cette voie dans ses observations écrites. Lorsqu'il s'agit d'une exonération *directe* d'une livraison de carburant, ce point de départ semble logique et conforme au système, en raison de la similitude qui se présente ici avec le système de la TVA.

47. La perception de la TVA intervient à tous les stades de la consommation, système dans lequel une imposition répétée (entraînant un cumul des taxes) est évitée au moyen de la déduction des taxes acquittées en amont. Cette déduction permet de garantir que seul le consommateur final supporte la TVA [14] et que l'assujetti (l'entrepreneur) n'ait pas à la supporter (principe de neutralité). À chacune des étapes, l'assujetti a pour seule fonction de recouvrer la taxe pour le compte de l'État [15]. Il n'y a pas lieu d'y voir un quelconque avantage en faveur de l'assujetti.

48. Ajouté au principe de proportionnalité, ce rôle de collecteur d'impôt que l'assujetti joue malgré lui impose des exigences particulières à l'État intervenant. C'est la raison pour laquelle une exonération de la TVA ne peut pas être écartée, sans autre forme de procès, du fait de la seule absence de preuves (formelles) lorsqu'il est objectivement établi que toutes les conditions matérielles auxquelles elle est subordonnée sont remplies. Si tel n'était pas le cas, les exigences imposées à un particulier à des fins propres à l'État seraient disproportionnées.

49. Dans le régime d'accise, les droits deviennent exigibles une seule et unique fois au moment de la mise à la consommation (article 7 de la directive 2008/118). Aux termes de l'article 8 de la directive 2008/118, la personne redevable des droits d'accise devenus exigibles est celle qui met les marchandises à la consommation bien que ce soit le consommateur qui doive être imposé (contribuable). Ici également, le fournisseur n'intervient qu'en qualité de collecteur au profit de l'État. C'est pourquoi doivent s'appliquer ici les mêmes exigences strictes de proportionnalité que celles qui s'appliquent dans le domaine de la TVA [16].

2. Sur l'absence de transposition de la jurisprudence en matière de TVA à une exonération indirecte dans le domaine des droits d'accise

50. Contrairement à ce que pense la Commission, la jurisprudence en matière de TVA ne peut pas être transposée également à l'exonération *indirecte* des droits d'accise en cause ici parce que les deux systèmes ne se ressemblent pas. La Cour a elle-même déclaré, à bon droit, que sa jurisprudence en matière de TVA ne pouvait pas être transposée aux affaires de droits de douane en raison des différences d'aménagement des deux systèmes [17].

51. Une *exonération fiscale indirecte* mise en œuvre au moyen d'un remboursement ou d'une restitution à un tiers [comme le prévoit l'article 6, sous c), de la directive 2003/96] requiert, au contraire, forcément certaines preuves, lesquelles permettront de déterminer si les droits doivent être remboursés ou restitués, et qui peut prétendre à ce remboursement ou à cette restitution. En l'absence de preuves, les mêmes droits risqueraient d'être remboursés ou restitués plusieurs fois. La nécessité de produire certaines preuves formelles résulte déjà du régime des droits d'accise, qui est organisé différemment.

13 Arrêts du 2 juin 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, points 59 et suiv.), ainsi que du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, points 20 et 21, ainsi que 35 et 36).

14 Arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, point 19), ainsi que du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 34), ainsi qu'ordonnance du 9 décembre 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, non publiée, EU:C:2011:825, point 21).

15 Arrêts du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25), et du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21).

16 Dans cette mesure-là, la solution retenue par la neuvième chambre de la Cour dans les deux arrêts est correcte : arrêts du 2 juin 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, points 59 et suiv.), et du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, points 20 et 21, ainsi que 35 et 36).

17 Arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 57).

52. Dans le cas d'une *exonération indirecte*, l'intéressé jouit, en effet, toujours d'un *avantage authentique*. Dans le cas présent, l'utilisateur du carburant bénéficie de cet avantage pour lui-même. Ce dont il s'agit, en réalité, c'est d'imposer la consommation d'un bien. Pour certaines raisons (à savoir des raisons de politique économique en l'espèce), cette consommation n'est cependant pas imposée, ce qui tourne à l'avantage du consommateur. Celui qui a droit au remboursement agit ici en qualité de collecteur d'impôt non pas pour le compte de l'État, mais pour son propre compte.

53. En pareille situation, il n'est pas disproportionné, au regard des besoins d'un contrôle effectif, de n'accorder un avantage que lorsque les preuves qu'il requiert (et qui doivent permettre ce contrôle) sont réunies. Le fisc peut imposer au bénéficiaire d'une exonération fiscale (à savoir l'utilisateur du carburant en l'espèce) une charge de coopération plus lourde que celle qu'il imposerait à un collecteur d'impôt commis d'office. Une limite n'est atteinte que lorsque le droit national exclut toute correction de preuves entachées d'erreur ou toute production a posteriori des preuves requises. Tel ne paraît cependant pas être le cas en l'espèce.

3. Conclusion

54. Le principe de proportionnalité n'interdit pas qu'un droit à remboursement ou restitution ne prenne naissance que lorsque le bénéficiaire produit les preuves nécessaires au contrôle.

VI. Proposition de décision

55. Je propose donc à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) :

1) L'article 14, paragraphe 1, sous c), 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, telle que modifiée par la directive 2004/75/CE du Conseil du 29 avril 2004, exige, pour une exonération indirecte, que le bénéficiaire du remboursement ait utilisé le carburant pour le déplacement du navire. Tel n'est pas le cas lorsqu'il n'a fait que livrer un navire avitaillé en carburant à une entreprise de navigation. Un chantier naval qui vend un navire dont les cuves contiennent du carburant ne fournit aucune prestation à titre onéreux dans le cadre de la navigation (marchande).

2) Les États membres peuvent fixer les conditions d'une exonération au titre de l'article 14, paragraphe 1, sous c), lu en combinaison avec l'article 6, sous c), de la directive 2003/96. Le principe de proportionnalité n'interdit pas de subordonner le droit d'un tiers au remboursement ou à la restitution des droits d'accise à la condition qu'il produise certaines preuves destinées à permettre un contrôle effectif et à éviter une double exonération ou une non-imposition injustifiée.