



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

28 janvier 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Régime général d'accise — Directive 2008/118/CE — Irrégularité commise au cours d'un mouvement de produits soumis à accise — Mouvement de produits sous un régime de suspension de droits — Produits manquants au moment de la livraison — Perception du droit d'accise, en l'absence de preuve de la destruction ou de la perte des produits»

Dans l'affaire C-64/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 11 novembre 2014, parvenue à la Cour le 12 février 2015, dans la procédure

BP Europa SE

contre

Hauptzollamt Hamburg-Stadt,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur) et E. Regan, juges,

avocat général: M. M. Bobek,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour BP Europa SE, par M^{es} D. Völker et A. Grin, Rechtsanwälte,
- pour le Hauptzollamt Hamburg-Stadt, par M. J. Thaler, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M^{me} A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- pour la Commission européenne, par M^{me} F. Tomat et M. M. Wasmeier, en qualité d'agents,

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

* Langue de procédure: l'allemand.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant BP Europa SE (ci-après «BP Europa») au Hauptzollamt Hamburg-Stadt (bureau de douane de la ville de Hambourg) au sujet de l'imposition qui lui est réclamée au titre de la taxe sur l'énergie à raison de la quantité de gazole manquante lors de la livraison de ce produit dans un entrepôt fiscal situé en Allemagne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2008/118

- 3 La directive 2008/118 contient notamment les considérants suivants:

«(1) 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 L 76, p. 1)] a été modifiée à plusieurs reprises et de façon substantielle. À l'occasion de nouvelles modifications, il convient, pour des raisons de clarté, de remplacer ladite directive.

(2) Les conditions relatives à la perception de l'accise sur les produits relevant de la directive 92/12/CEE [...] doivent rester harmonisées afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur.

[...]

(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.

[...]»

- 4 Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2008/118:

«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 [du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO L 283, p. 51)];

[...]»

5 L'article 4 de la directive 2008/118 dispose:

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

[...]

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.»

6 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.

[...]»

7 L'article 10 de la même directive énonce:

«1. Lorsqu'une irrégularité a été commise au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, entraînant leur mise à la consommation conformément à l'article 7, paragraphe 2, point a), la mise à la consommation a lieu dans l'État membre où l'irrégularité a été commise.

2. Lorsqu'une irrégularité a été constatée au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, entraînant leur mise à la consommation conformément à l'article 7, paragraphe 2, point a), et qu'il n'est pas possible de déterminer le lieu où l'irrégularité a été commise, celle-ci est réputée avoir été commise dans l'État membre et au moment où elle a été constatée.

3. Dans les situations visées aux paragraphes 1 et 2, les autorités compétentes de l'État membre où les produits ont été mis ou sont réputés avoir été mis à la consommation informent les autorités compétentes de l'État membre d'expédition.

4. Lorsque des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivés à leur destination et qu'aucune irrégularité, entraînant leur mise à la consommation, conformément à l'article 7, paragraphe 2, point a), n'a été constatée au cours du mouvement, une irrégularité est réputée avoir été commise dans l'État membre d'expédition et au moment où le mouvement a débuté, sauf si, dans un délai de quatre mois à compter du début du mouvement, conformément à l'article 20, paragraphe 1, la preuve est apportée, à la satisfaction des autorités compétentes de l'État membre d'expédition, de la fin du mouvement, conformément à l'article 20, paragraphe 2, ou du lieu où l'irrégularité a été commise.

[...]

6. Aux fins du présent article, on entend par 'irrégularité' une situation se produisant au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, autre que celle visée à l'article 7, paragraphe 4, en raison de laquelle ce mouvement ou une partie de ce mouvement de produits soumis à accise n'a pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2.»

8 En vertu de l'article 16, paragraphe 2, sous c) et d), de la directive 2008/118, l'entrepositaire agréé doit tenir une comptabilité des stocks et des mouvements des produits soumis à accise et il est tenu d'introduire dans son entrepôt fiscal et d'inscrire dans sa comptabilité, dès la fin du mouvement, tous les produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits.

9 L'article 17, paragraphe 1, de ladite directive dispose:

«Les produits soumis à accise peuvent circuler sous un régime de suspension de droits sur le territoire de la Communauté, y compris en transitant par un pays tiers ou un territoire tiers:

a) d'un entrepôt fiscal vers:

i) un autre entrepôt fiscal;

[...]»

10 L'article 19, paragraphe 2, sous c), de la même directive prévoit que le destinataire enregistré doit se prêter à tout contrôle permettant aux autorités compétentes de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des produits.

11 Aux termes de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118:

«Le mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin, dans les cas visés à l'article 17, paragraphe 1, point a) i) [...] lorsque le destinataire a pris livraison des produits soumis à accise [...]»

La directive 2003/96

- 12 Selon les articles 1^{er} et 2 de la directive 2003/96, les États membres prélèvent une taxe, en particulier sur le gazole relevant du code 2710 19 41 de la nomenclature combinée.

Le droit allemand

- 13 Aux termes de l'article 8 de la loi relative à la taxe sur l'énergie (Energiesteuerengesetz), du 15 juillet 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1534, ci-après l'«EnergieStG»), intitulé «Exigibilité de la taxe en cas de mise à la consommation»:

«(1) La taxe devient exigible dès lors que des produits énergétiques au sens de l'article 4 sont retirés de l'entrepôt fiscal sans être placés sous un autre régime suspensif ou qu'ils en sont sortis en vue d'une utilisation ou d'une consommation au sein de l'entrepôt fiscal (mise en circulation). Si la mise en circulation est suivie d'une procédure d'exonération fiscale (article 24, paragraphe 1), la taxe ne devient pas exigible.

(1a) La taxe n'est pas exigible si les produits énergétiques sont totalement détruits ou irrémédiablement perdus en raison de leur nature ou à la suite d'un cas fortuit ou d'un cas de force majeure. Les produits énergétiques sont considérés comme totalement détruits ou irrémédiablement perdus lorsqu'ils ne peuvent plus être utilisés en tant que tels. La destruction totale et la perte irrémédiable des produits énergétiques doivent être prouvées de façon suffisante.

[...]

- 14 L'article 11 de l'EnergieStG, intitulé «Mouvements en provenance et à destination d'autres États membres», énonce:

«(1) Les produits énergétiques au sens de l'article 4 peuvent circuler sous un régime de suspension de droits, également via des pays tiers ou des territoires tiers,

[...]

2. depuis des entrepôts fiscaux dans d'autres États membres ou par des expéditeurs enregistrés depuis le lieu d'importation dans d'autres États membres

a) vers des entrepôts fiscaux

[...]

sur le territoire fiscal;

[...]

(4) [...] Dans les cas prévus au paragraphe 1, point 2, le mouvement sous régime de suspension de droits prend fin avec l'admission des produits énergétiques dans l'entrepôt fiscal de réception [...]

- 15 Aux termes de l'article 14 de l'EnergieStG, intitulé «Irrégularités durant le mouvement»:

«(1) On entend par 'irrégularité' une situation se produisant au cours d'un mouvement sous un régime de suspension de droits, autre que celles visées à l'article 8 paragraphe 1a, en raison de laquelle il ne peut être mis régulièrement fin à ce mouvement ou à une partie de ce mouvement.

[...]

(3) Lorsqu'une irrégularité a été constatée au cours d'un mouvement sous un régime de suspension de droits depuis un entrepôt fiscal dans un autre État membre ou depuis un lieu d'importation dans un autre État membre dans le territoire fiscal et qu'il n'est pas possible de déterminer le lieu où l'irrégularité a été commise, celle-ci est réputée avoir été commise sur le territoire fiscal et au moment où elle a été constatée.

(4) Si les produits énergétiques sous un régime de suspension de droits ont été expédiés depuis le territoire fiscal vers un autre État membre (article 11, paragraphe 1, point 1, article 13, paragraphe 1) et qu'ils ne sont pas arrivés à leur lieu de destination, sans qu'une irrégularité ait été constatée au cours du mouvement, l'irrégularité au sens du paragraphe 1 est réputée avoir été commise sur le territoire fiscal et à la date du début du mouvement, sauf si l'expéditeur apporte, dans un délai de quatre mois à dater du début du mouvement, la preuve suffisante du fait que les produits énergétiques

1. sont arrivés au lieu de destination et qu'il a été régulièrement mis fin au mouvement, ou
2. qu'ils ne sont pas arrivés à leur lieu de destination en raison d'une irrégularité commise en dehors du territoire fiscal.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 16 Depuis un entrepôt fiscal situé aux Pays-Bas, BP Europa a, au cours du mois de janvier 2011, expédié par bateau 2,4 millions de litres de gazole relevant du code 2710 19 41 de la nomenclature combinée vers un entrepôt fiscal situé en Allemagne. Le transport a eu lieu dans le cadre d'un mouvement en suspension de droits des produits soumis à accise, tel que prévu aux articles 17 à 31 de la directive 2008/118.
- 17 Au lieu de destination, après livraison du gazole, le propriétaire de l'entrepôt fiscal situé en Allemagne a constaté qu'il avait reçu une quantité inférieure de 4 854 litres à celle indiquée dans le document administratif électronique établi pour l'application du régime suspensif, soit 0,202 % de la quantité déclarée, et en a informé les autorités douanières dans son accusé de réception.
- 18 Par décision du 16 janvier 2012, le bureau de douane de la ville de Hambourg a soumis à la taxe sur l'énergie pour un montant de 24,93 euros la quantité de gazole manquante qui dépassait le seuil de tolérance de 0,2 % admis généralement par l'administration allemande.
- 19 Le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) a débouté BP Europa du recours intenté contre cette imposition. Il a en effet considéré que la quantité manquante de gazole était due à une irrégularité réputée commise sur le territoire fiscal et ayant eu pour conséquence une mise à la consommation de ce produit. Saisi d'un recours en «Revision», le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) se demande si cette appréciation juridique du litige qui découle de l'application du droit national ayant transposé la directive 2008/118 répond aux exigences de celle-ci, en particulier à celles qui ont trait aux conditions d'exigibilité des droits d'accise et de détermination de l'État membre compétent pour percevoir ceux-ci, lorsqu'une partie seulement des produits circulant sous le régime de suspension des droits n'est pas arrivée à destination.

20 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) L'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 doit-il être interprété en ce sens que ses conditions ne sont remplies que lorsque toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivées à leur destination, ou cette règle peut-elle être appliquée, compte tenu de l'article 10, paragraphe 6, de cette directive, également aux cas où seule une partie des quantités de produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits n'est pas arrivée à destination?
- 2) L'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit-il être interprété en ce sens que le mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits ne prend fin que lorsque le destinataire a totalement déchargé le moyen de transport arrivé chez lui, de telle sorte que la constatation de quantités manquantes au cours du processus de déchargement intervient encore au cours du mouvement?
- 3) Les dispositions combinées des articles 10, paragraphe 2, et 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118 s'opposent-elles à une disposition nationale selon laquelle la compétence de l'État membre de destination de percevoir la taxe (outre l'exclusion des cas réglés à l'article 7, paragraphe 4, de [cette directive]) dépend uniquement de la constatation de ce qu'une irrégularité s'est produite et de l'impossibilité d'établir le lieu où cette irrégularité a été commise, ou faut-il en outre constater que les produits soumis à accise ont été mis à la consommation par leur sortie du régime de suspension de droits?
- 4) L'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118 doit-il être interprété en ce sens que, en cas de constatation d'une irrégularité au sens de l'article 10, paragraphe 2, de cette directive, il y a lieu de supposer une mise à la consommation des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits qui ne sont pas arrivés à destination dans tous les cas où la preuve de la destruction totale ou de la perte irrémédiable des quantités manquantes constatées, prévue à l'article 7, paragraphe 4, de ladite directive, ne peut pas être apportée?»

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

- 21 En vertu de l'article 2 de la directive 2008/118, sont soumis à accise les produits visés à l'article 1^{er} de cette directive, parmi lesquels figurent les produits énergétiques relevant de la directive 2003/96, lors de leur production sur le territoire de l'Union européenne ou lors de leur importation sur ce territoire. Tandis que le fait générateur de l'accise est ainsi la production ou l'importation des produits concernés sur ledit territoire, cette taxe ne devient exigible, aux termes de l'article 7, paragraphe 1, de la directive 2008/118, que lors de la mise à la consommation de ces produits.
- 22 Selon l'article 17, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118, les produits soumis à accise peuvent circuler sous un régime de suspension de droits sur le territoire de l'Union, notamment, comme dans l'affaire au principal, d'un entrepôt fiscal situé dans un État membre vers un entrepôt fiscal situé dans un autre État membre. Un tel régime de suspension 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 (voir, en ce sens, arrêt Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, point 42). 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 Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, point 78).

- 23 Pour de tels produits relevant d'un régime de suspension de droits, est considérée comme une mise à la consommation, en vertu de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118, la sortie, y compris irrégulière, de ce régime.
- 24 Si, aux termes de son article 6, paragraphe 1, la directive 92/12 prévoyait que la taxe devenait exigible non seulement lors de la mise à la consommation des produits concernés, mais également «lors de la constatation de manquants», la directive 2008/118 ne reprend pas ce cas d'exigibilité visant les manquants.
- 25 Par ses questions, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, à quelles règles d'exigibilité doivent être soumis, en application de la directive 2008/118, les produits circulant sous un régime suspensif lorsqu'il est constaté, au moment de la livraison, des quantités de produits manquantes par rapport à ce qu'elles étaient au lieu de départ.
- 26 Dès lors que, en vertu de son article 7, paragraphe 2, sous a), la directive 2008/118 lie l'exigibilité de la taxe, pour les produits relevant d'un régime de suspension de droits, à la sortie de ce régime, il y a lieu de répondre d'abord à la deuxième question qui porte sur les dispositions de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118 selon lesquelles le mouvement de tels produits prend fin lorsque le destinataire en a pris livraison.

Sur la deuxième question

- 27 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que le mouvement des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin, au sens de cette disposition, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, au moment où le destinataire de ces produits a constaté, au terme du déchargement complet du moyen de transport contenant les produits en cause, que des quantités de ces produits manquaient par rapport à celles qui devaient lui être livrées.
- 28 La directive 2008/118 n'ayant pas défini ce qu'il fallait entendre par l'expression selon laquelle «le destinataire a pris livraison des produits soumis à accise», il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition de droit de l'Union, de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses objectifs (voir, notamment, arrêt Espagne/Parlement et Conseil, C-44/14, EU:C:2015:554, point 44).
- 29 En ce qui concerne, en premier lieu, le libellé de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118, il importe de relever que celui-ci vise les produits eux-mêmes sans se référer aucunement aux moyens par lesquels ils sont acheminés. C'est donc la réception effective des produits, en tant que tels, par leur destinataire, qui doit être prise en compte pour déterminer le moment de leur livraison et non pas le seul acheminement chez le destinataire de leur contenant, quel qu'il soit.
- 30 En ce qui concerne, en deuxième lieu, le contexte dans lequel s'inscrivent les dispositions en cause de la directive 2008/118, il convient de constater que l'article 20 de cette directive fait partie du chapitre IV de celle-ci, intitulé «Mouvements en suspension de droits des produits soumis à accise». Au nombre des dispositions de ce chapitre figurent celles de l'article 19, paragraphe 2, sous c), de ladite directive, selon lesquelles le destinataire doit se prêter à tout contrôle permettant aux autorités compétentes de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des produits concernés. Le législateur de l'Union a ainsi entendu faire de cette réception effective des produits l'élément déterminant des conditions dans lesquelles le mouvement de ces produits circulant sous un régime de suspension de droits doit être apprécié lors de leur livraison. Aucune autre disposition dudit chapitre n'appelle une interprétation différente.

- 31 En troisième lieu, les dispositions de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118, en précisant quand prend fin le mouvement des produits soumis à accise sous le régime de suspension de droits, visent à définir le moment où de tels produits sont réputés, comme il a été dit au point 23 du présent arrêt, mis à la consommation et à déterminer, en conséquence, le moment où la taxe sur ces produits devient exigible.
- 32 En outre, l'accise constituant une taxe à la consommation, comme l'énonce le considérant 9 de la directive 2008/118, assise sur la quantité des produits offerts à la consommation, le moment de l'exigibilité de cette taxe doit être fixé de telle manière que puisse être mesurée exactement la quantité des produits concernés. Compte tenu de cet objectif, l'article 20, paragraphe 2, de cette directive, en précisant que le mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin lorsque le destinataire a pris livraison de ces produits, doit être interprété en ce sens que cette prise de livraison doit être considérée comme intervenant au moment où ce dernier est en mesure d'avoir une connaissance exacte de la quantité des produits qu'il a effectivement reçus.
- 33 Si la prise de livraison devait être considérée comme acquise dès le moment où le moyen de transport des produits soumis à accise est arrivé sur leur lieu de destination sans que le destinataire ait pu encore mesurer leur quantité effectivement livrée, l'exigibilité de la taxe interviendrait alors en méconnaissance des exigences liées à la nature même de la taxe en cause, laquelle suppose, comme il a été dit au point précédent, une connaissance exacte de la quantité des produits mis à la consommation. C'est pourquoi, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, la prise de livraison des produits en cause ne saurait être regardée comme intervenue avant le déchargement complet du moyen de transport contenant ces produits.
- 34 En outre, en exigeant de l'entrepositaire, selon l'article 16, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/118, qu'il introduise dans son entrepôt fiscal et inscrive dans sa comptabilité, dès la fin du mouvement, tous les produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits, et en faisant ainsi coïncider ces opérations matérielles et comptables avec la fin du mouvement, le législateur de l'Union a entendu placer celle-ci à un moment où les produits en cause ont été effectivement reçus par l'entrepositaire et où leur quantité a pu être exactement mesurée en vue de leur comptabilisation dans les écritures de l'entrepôt.
- 35 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que le mouvement des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin, au sens de cette disposition, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, au moment où le destinataire de ces produits a constaté, au terme du déchargement complet du moyen de transport contenant les produits en cause, que des quantités de ces produits manquaient par rapport à celles qui devaient lui être livrées.

Sur les troisième et quatrième questions

- 36 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner en deuxième lieu, conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions combinées des articles 7, paragraphe 2, sous a), et 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doivent être interprétées en ce sens que les situations qu'elles régissent sont exclusives de la situation visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive et en ce sens qu'elles s'opposent à une disposition du droit national qui, transposant l'article 10, paragraphe 2, de ladite directive, ne subordonne pas son application à la condition que les produits soumis à accise aient été mis à la consommation par leur sortie du régime de suspension de droits.

- 37 Selon l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118, lorsqu'une irrégularité a été constatée au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, entraînant leur mise à la consommation conformément à l'article 7, paragraphe 2, sous a), de cette directive, et qu'il n'est pas possible de déterminer le lieu où l'irrégularité a été commise, celle-ci est réputée avoir été commise dans l'État membre et au moment où elle a été constatée.
- 38 Il résulte de ces dispositions qu'elles visent le cas où une irrégularité, constatée au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, a entraîné leur mise à la consommation par la sortie de ce régime.
- 39 Dès lors, une disposition nationale qui transpose l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 ne saurait en principe prévoir qu'une telle irrégularité est réputée avoir été commise dans l'État membre et au moment où elle a été constatée, sans subordonner cette présomption à la condition que cette irrégularité ait entraîné la mise à la consommation des produits concernés.
- 40 Il est constant que l'article 14 de l'EnergieStG, qui procède à cette transposition, ne mentionne pas une telle condition.
- 41 Toutefois, il est de jurisprudence constante que, en appliquant le droit interne, les juridictions nationales sont tenues de l'interpréter dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive en cause pour atteindre le résultat visé par celle-ci et, partant, se conformer à l'article 288, troisième alinéa, TFUE. Cette obligation d'interprétation conforme du droit national est en effet inhérente au système du traité FUE en ce qu'elle permet aux juridictions nationales d'assurer, dans le cadre de leurs compétences, la pleine efficacité du droit de l'Union lorsqu'elles tranchent les litiges dont elles sont saisies (voir, notamment, arrêt Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, point 24).
- 42 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, aux fins de l'article 10 de la directive 2008/118, le paragraphe 6 de cet article définit l'«irrégularité» qu'il vise comme une situation se produisant au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, autre que celle visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive, en raison de laquelle ce mouvement ou une partie de ce mouvement de produits n'a pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive.
- 43 Or, la constatation de manquants lors de la livraison de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits révèle une situation nécessairement passée au cours de laquelle les produits manquants n'ont pas fait l'objet de cette livraison et dont le mouvement n'a, dès lors, pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118. Cette situation constitue en conséquence une irrégularité au sens de l'article 10, paragraphe 6, de cette directive. Une irrégularité de cette nature entraîne nécessairement une sortie du régime de suspension de droits et, par suite, une mise à la consommation telle que présumée conformément à l'article 7, paragraphe 2, sous a), de ladite directive.
- 44 Dans ce contexte, si une disposition nationale de transposition de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118, telle que l'article 14 de l'EnergieStG, ne mentionne pas que son application est subordonnée à la condition que l'irrégularité ait entraîné la mise à la consommation des produits concernés, une telle omission ne saurait faire obstacle à l'application de cette disposition nationale lors de la constatation de manquants, lesquels impliquent nécessairement une telle mise à la consommation.
- 45 Par ailleurs, il importe de relever que l'irrégularité que régit l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 vise une situation, ainsi qu'il a été rappelé au point 42 du présent arrêt, autre que celle visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive, c'est-à-dire autre que celle de la «destruction totale ou [de] la perte irrémédiable de produits soumis à accise».

- 46 Dès lors, si la preuve est apportée d'une telle destruction totale ou d'une perte irréversible de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, il ne peut y avoir, dans cette situation, de mise à la consommation au sens de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118 ni, en conséquence, d'application de l'article 10, paragraphe 2, de cette directive. Dès lors, les situations relevant de ces dispositions sont bien exclusives de celle visée à l'article 7, paragraphe 4, de ladite directive.
- 47 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux troisième et quatrième questions que les dispositions combinées des articles 7, paragraphe 2, sous a), et 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doivent être interprétées en ce sens que:
- les situations qu'elles régissent sont exclusives de la situation visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive et
 - la circonstance qu'une disposition nationale de transposition de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118, telle que celle en cause au principal, ne mentionne pas explicitement que l'irrégularité que régit cette disposition de la directive doit avoir entraîné la mise à la consommation des produits concernés ne saurait faire obstacle à l'application de cette disposition nationale lors de la constatation de manquants, lesquels impliquent nécessairement une telle mise à la consommation.

Sur la première question

- 48 Par sa première question, qu'il convient d'examiner en dernier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique non seulement lorsque toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivées à leur destination, mais également aux cas où seule une partie de ces produits n'est pas arrivée à destination.
- 49 Il convient de rappeler que, selon ladite disposition, lorsque des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivés à leur destination et qu'aucune irrégularité, entraînant leur mise à la consommation, conformément à l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118, n'a été constatée au cours du mouvement, une irrégularité est réputée avoir été commise dans l'État membre d'expédition et au moment où le mouvement a débuté.
- 50 Ainsi, le libellé même de l'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 ne réserve nullement l'application de cette disposition au seul cas où toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne seraient pas arrivées à leur destination.
- 51 Ni le contexte ni la finalité de ladite disposition ne sauraient conduire à conférer une autre portée à celle-ci.
- 52 D'une part, comme les dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 10 de la directive 2008/118, celles du paragraphe 4 de cet article régissent les cas où des irrégularités ont été commises au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits. Ainsi qu'il a été rappelé au point 42 du présent arrêt, le paragraphe 6 dudit article, aux fins de celui-ci, définit l'«irrégularité» qu'il vise comme une situation en raison de laquelle ce mouvement ou une partie de ce mouvement de produits soumis à accise n'a pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive. L'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 s'inscrit ainsi dans un contexte dans lequel le législateur de l'Union a entendu envisager toutes les situations d'irrégularité, y compris, dès lors, celles affectant une partie seulement du mouvement.

- 53 D'autre part, les dispositions de l'article 10 de la directive 2008/118 ont pour objet de fixer les règles de détermination de l'État membre dans lequel les produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits doivent être considérés comme ayant été mis à la consommation en conséquence d'irrégularités intervenues au cours d'un mouvement. Rien ne permet de considérer, eu égard à cet objectif, que le législateur de l'Union, en adoptant le paragraphe 4 de cet article, qui vise le cas où l'irrégularité, bien qu'intervenue au cours d'un mouvement, n'a cependant pas été constatée au cours de celui-ci, ait entendu réserver l'application du régime fixé par ce paragraphe au seul cas où toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne seraient pas arrivées à leur destination.
- 54 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique non seulement lorsque toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivées à leur destination, mais également aux cas où seule une partie de ces produits n'est pas arrivée à destination.

Sur les dépens

- 55 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 (sixième chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 20, 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 le mouvement des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin, au sens de cette disposition, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, au moment où le destinataire de ces produits a constaté, au terme du déchargement complet du moyen de transport contenant les produits en cause, que des quantités de ces produits manquaient par rapport à celles qui devaient lui être livrées.**
- 2) **Les dispositions combinées des articles 7, paragraphe 2, sous a), et 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doivent être interprétées en ce sens que:**
 - les situations qu'elles régissent sont exclusives de la situation visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive et
 - la circonstance qu'une disposition nationale de transposition de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118, telle que celle en cause au principal, ne mentionne pas explicitement que l'irrégularité que régit cette disposition de la directive doit avoir entraîné la mise à la consommation des produits concernés ne saurait faire obstacle à l'application de cette disposition nationale lors de la constatation de manquants, lesquels impliquent nécessairement une telle mise à la consommation.
- 3) **L'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique non seulement lorsque toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivées à leur destination, mais également aux cas où seule une partie de ces produits n'est pas arrivée à destination.**

Signatures