

Affaire C-711/20**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

31 décembre 2020

Jurisdiction de renvoi :

Nejvyšší správní soud (République tchèque)

Date de la décision de renvoi :

16 décembre 2020

Partie requérante :

TanQuid Polska Sp. z o.o.

Partie défenderesse :

Generální ředitelství cel

ORDONNANCE

Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a décidé [OMISSIS] dans l'affaire opposant la partie requérante : **TanQuid Polska, Sp. z o.o.**, ayant son siège [OMISSIS] en République de Pologne, [OMISSIS] à la partie défenderesse : **Generální ředitelství cel [direction générale des douanes]**, ayant son siège [OMISSIS] à Prague 4, contre les décisions de la partie défenderesse du 24 janvier 2017 [OMISSIS], dans le cadre de la procédure en cassation introduite par la partie défenderesse contre l'arrêt du Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de České Budějovice, République tchèque) du 12 septembre 2018, portant la référence 51 Af 6/2017-183,

ce qui suit :

I. La Cour de justice de l'Union européenne **est saisie** des questions préjudicielles suivantes :

- 1. Des produits soumis à accise circulent-ils en régime suspensif de droits d'accise au sens de l'article 4, sous c), 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)] dans une situation dans laquelle le bureau de douane d'un État membre a accepté leur circulation, en régime suspensif de droits d'accise, à partir d'un entrepôt fiscal, à destination d'un opérateur enregistré établi dans un autre État membre, alors que les conditions pour la circulation desdits produits en régime suspensif de droits d'accise n'étaient objectivement pas remplies étant donné qu'il a été établi ultérieurement, dans le cours de la procédure, que l'opérateur enregistré n'avait aucune connaissance de la circulation des produits en raison de la fraude commise par des tiers ?

2. La constitution d'une garantie pour les droits d'accise au sens de l'article 15, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE du Conseil, émise à une fin autre que la circulation des produits en régime suspensif de droits d'accise entre un entrepôt fiscal et un opérateur enregistré établi dans un autre État membre, fait-elle obstacle à ce que débute régulièrement le transport en régime suspensif de droits d'accise lorsque la constitution de la garantie a été indiquée sur les documents d'accompagnement aux fins de la circulation des produits en régime suspensif de droits d'accise pour l'opérateur enregistré et confirmée par l'autorité douanière de l'État membre ?

[OMISSIS]

[Or. 2] Motivation :

I. Objet de la procédure

- 1 La partie requérante est une société commerciale polonaise qui est l'exploitant d'un entrepôt fiscal situé sur le territoire de la République de Pologne. Durant la période allant de décembre 2009 à janvier 2010, des produits réglementés soumis à accise ont été expédiés, à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante, pour le destinataire autorisé, EKOL GAS PB, s.r.o. (ci-après « EKOL GAS »), qui est une société commerciale tchèque.
- 2 Des employés du Celní úřad Náchod (bureau de douane de Náchod, République tchèque) ont contrôlé, le 5 janvier 2010, trois camions-citernes qui, selon les documents d'accompagnement, transportaient des huiles minérales en provenance de l'entrepôt fiscal de la partie requérante, pour le destinataire autorisé EKOL GAS. Au cours du contrôle, ils ont constaté que les mentions figurant sur les documents d'accompagnement du 5 janvier 2010 étaient fausses. Ultérieurement, EKOL GAS a nié tout contact commercial, quel qu'il soit, avec la partie requérante. Par la suite, l'administration douanière tchèque a demandé à l'administration douanière de la République de Pologne de lui fournir des informations au sujet de la circulation des huiles minérales entre la partie requérante et EKOL GAS. L'administration a envoyé 38 documents d'accompagnement avec des annexes, sur la base desquels les huiles minérales ont

été expédiées, à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante, pour EKOL GAS. Ces documents d'accompagnement n'ont, en violation de l'article 26, paragraphe 8, de la zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (loi n° 353/2003 sur les droits d'accise), dans sa version applicable jusqu'au 31 mars 2010 (ci-après la « loi sur les droits d'accise »), pas été présentés au bureau de douane en vue de la vérification de l'exactitude et de la validité des données.

- 3 Il a, en outre, été constaté que les cachets du bureau de douane tchèque, par lesquels 35 documents d'accompagnement avaient été confirmés, avaient été falsifiés. Les cachets d'EKOL GAS ne concordaient pas avec les cachets que cette société utilisait à l'époque de la réalisation du transport des produits. Dans le cadre d'une enquête plus approfondie, les autorités douanières tchèques ont découvert que les huiles minérales expédiées à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante n'avaient pas été reçues, dans le délai prévu et au lieu fixé, par EKOL GAS en tant que destinataire autorisé, de sorte qu'il y a eu, lors de la circulation, une infraction au régime suspensif de droits d'accise en vertu de l'article 28, paragraphe 1, de la loi sur les droits d'accise. Il est ressorti des preuves produites qu'EKOL GAS n'avait jamais eu de contacts commerciaux avec la partie requérante. Selon le relevé des opérations des portiques de péage routier, les huiles minérales ont été transportées à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante à destination d'une personne inconnue sur le territoire de la République tchèque (selon les dépositions des conducteurs, les huiles minérales ont été déchargées à Žďár nad Sázavou [République tchèque]). La police tchèque a découvert, en rapport avec les livraisons des huiles minérales en provenance de l'entrepôt fiscal de la partie requérante, des agissements frauduleux de tiers, à l'encontre desquels une procédure pénale a été ouverte. Celle-ci a toutefois été close par la suite pour des raisons procédurales.
- 4 Sur le territoire fiscal de la République tchèque, les produits réglementés ont circulé en régime suspensif de droits d'accise, sans avoir été dûment reçus par un destinataire autorisé qui aurait ultérieurement déclaré ces produits et acquitté les droits d'accise sur ceux-ci. Selon les autorités douanières tchèques, la partie requérante a ainsi violé le régime suspensif de droits d'accise prévu à l'article 28, paragraphe 9, de la loi sur les droits d'accise.
- 5 Le bureau de douane tchèque a invité la partie requérante à déposer une déclaration fiscale ordinaire concernant les droits d'accise sur les huiles minérales et a également annoncé à la partie requérante l'ouverture d'une procédure de recouvrement des droits d'accise en raison de la violation du régime suspensif de droits d'accise lors de la circulation des huiles minérales. Sur la base du rapport relatif au contrôle fiscal du 11 janvier 2016, le Celní úřad pro Jihočeský kraj (bureau de douane de la région de la Bohême méridionale, République tchèque) (ci-après l'« administration fiscale ») a émis, le 3 mars 2016, des avis d'imposition aux droits d'accise pour les huiles minérales, par lesquels il a fixé l'obligation fiscale de la partie requérante à un montant total de 10 207 850 CZK (couronnes tchèques), et ce à la date de naissance de l'obligation de déclarer et

d'acquitter les droits d'accise. La partie requérante a formé contre les avis d'imposition un appel, que le défendeur (ci-après le « requérant en cassation ») a décidé de rejeter par les décisions attaquées.

- 6 La partie requérante a attaqué les décisions du requérant en cassation devant le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de České Budějovice) (ci-après le « krajský soud »), qui a annulé, par l'arrêt susmentionné sous rubrique, les décisions attaquées du requérant en cassation et lui a renvoyé l'affaire. **[Or. 3]**
- 7 Selon le krajský soud (cour régionale), les cachets de la société EKOL GAS et les cachets du bureau de douane tchèque avaient été falsifiés. Ainsi, ils ne sauraient être considérés comme conformes aux exigences ou dûment apposés, du point de vue de la simple forme non plus. En outre, n'était pas remplie la condition essentielle posée à la circulation des huiles minérales en régime suspensif de droits d'accise, au titre de laquelle la circulation doit être réalisée entre des opérateurs visés à l'article 25, paragraphe 1, sous a), de la loi sur les droits d'accise. Des tiers se sont présentés comme agissant pour la société EKOL GAS, à l'insu de celle-ci, lesquels tiers qui n'étaient pas eux-mêmes des destinataires autorisés. Le krajský soud (cour régionale) assimile cette situation à la situation analogue dans laquelle le destinataire des produits réglementés, déclaré dans les documents d'accompagnement, ne dispose pas de l'autorisation applicable.
- 8 Selon le krajský soud (cour régionale), il y a lieu de distinguer la situation dans laquelle il y a violation des conditions au cours de la circulation des huiles minérales qui a régulièrement débuté, sur les plans formel ainsi que matériel, en régime suspensif de droits d'accise (par exemple, sous la forme d'un non-respect du délai prévu pour la circulation des produits réglementés), et la situation dans laquelle, en raison du non-respect des conditions essentielles, il est exclu d'avance qu'une telle circulation débute, comme en la présente affaire. C'est pourquoi, il y a lieu, selon le krajský soud (cour régionale), de considérer la sortie des huiles minérales de l'entrepôt fiscal de la partie requérante comme une mise en libre pratique en vertu de l'article 3, sous j), point 1, de la loi sur les droits d'accise.
- 9 Le krajský soud (cour régionale) s'est, en outre, référé au fait que l'administration douanière polonaise est, elle aussi, arrivée à des conclusions similaires, laquelle administration a, dans la décision du bureau de douane II de Łódź du 26 octobre 2015 (ci-après la « décision du bureau de douane de Łódź »), imposé des droits d'accise, en rapport avec les livraisons d'huiles minérales, non pas à la partie requérante, mais à la société BM Reflex, Sp. z o. o. (ci-après « BM Reflex ») en tant que propriétaire des huiles minérales transportées. Il en est ainsi au motif que, par la décision du bureau de douane de Rybník [République tchèque] du 27 février 2015, a été clôturée la procédure fiscale de recouvrement des droits d'accise à l'encontre de la partie requérante étant donné que les conditions posées à la circulation des produits en régime suspensif de droits d'accise n'étaient pas remplies. D'une part, les documents d'accompagnement n'étaient pas réguliers étant donné qu'ils ne documentaient pas le déroulement

réel de l'opération et, d'autre part, il a été constaté que la garantie d'assurance constituée en garantie des droits d'accise par la société J&S ENERGY S.A. (ci-après « J&S ENERGY ») couvrait exclusivement la circulation entre des entrepôts fiscaux, alors que la société EKOL GAS était le destinataire autorisé (équivalent du client enregistré polonais). Pour cette raison, les livraisons n'étaient pas couvertes par la garantie des droits d'accise. Ainsi, selon le bureau de douane de Rybník, les conditions posées à la circulation en régime suspensif de droits d'accise n'étaient pas remplies et c'est pourquoi les produits en cause étaient sortis de l'entrepôt fiscal en dehors de ce régime. Il est, dès lors, sans objet de se prononcer sur le point de savoir dans quel État a eu lieu la violation des conditions du régime suspensif de droits d'accise étant donné qu'il n'y a pas eu d'ouverture de ce régime. Selon le bureau de douane de Rybník, la partie requérante n'est pas la personne redevable des droits d'accise. La personne redevable des droits d'accise est le propriétaire des biens sortis de l'entrepôt fiscal. Le bureau de douane de Łódź, en tant qu'administration fiscale compétente, a reconnu comme personne redevable des droits d'accise pour les produits réglementés concernés la société BM Reflex, en tant que propriétaire de ces produits réglementés.

- 10 Le requérant en cassation a introduit contre l'arrêt du krajský soud (cour régionale) un pourvoi en cassation dans lequel il s'est référé au fait que l'ouverture de la circulation des produits réglementés en régime suspensif de droits d'accise n'était pas subordonnée à l'accord ou à l'approbation du destinataire autorisé. Le consentement sous la forme du cachet et de la signature de la personne autorisée n'est exigé qu'en vue de mettre régulièrement fin à la circulation en régime suspensif de droits d'accise, ce qui est également la raison pour laquelle l'expéditeur des produits réglementés est objectivement responsable des violations de ce régime. Aux fins de débiter la circulation, il est sans importance de savoir si le destinataire autorisé a connaissance, ou non, de la circulation commencée étant donné que celle-ci n'est pas subordonnée à son consentement consigné sur le document d'accompagnement au moment du début de la circulation. Les autorités douanières n'examinent pas l'exactitude des mentions figurant dans le document d'accompagnement, mais se bornent à contrôler si toutes les rubriques du document sont remplies et si l'entrepôt fiscal d'expédition et le destinataire autorisé disposent d'autorisations en cours de validité. Si l'entrepôt fiscal d'expédition et le destinataire autorisé disposent d'autorisations en cours de validité, que le document d'accompagnement est complété et qu'il est, en même temps, constitué une garantie pour les droits d'accise en vertu de l'article 25, paragraphe 3, de la loi sur les droits d'accise, les autorités douanières donnent leur consentement au commencement de cette circulation. **[Or. 4]** Dans la situation dans laquelle il est mentionné en tant que destinataire un opérateur qui dispose d'une autorisation en cours de validité, la circulation débute et il est dénué de pertinence de savoir si cet opérateur est mentionné par l'expéditeur, par erreur ou intentionnellement, ou si le destinataire a connaissance, ou non, de cette circulation.
- 11 Le requérant en cassation ne partage pas la conclusion selon laquelle les produits réglementés ont été expédiés et transportés à destination de la République tchèque

en régime de mise en libre pratique en raison du comportement frauduleux avéré de personnes qui se sont présentées comme agissant pour le destinataire autorisé EKOL GAS. Il a été établi, preuves à l'appui, que le destinataire autorisé n'a jamais dûment reçu les produits réglementés expédiés à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante, de sorte qu'il y a eu, en vertu de l'article 28, paragraphe 1, sous a), de la loi sur les droits d'accise, une infraction au régime suspensif de droits d'accise en cours de circulation des produits. En cas de sortie des produits du régime suspensif de droits d'accise en vertu de l'article 15, paragraphe 4, 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] (ci-après la « directive »), bien que le document de droit public ait été ultérieurement confirmé frauduleusement, les conséquences de la sortie constatée du régime suspensif sont supportées par l'entrepôt fiscal d'expédition, qui est, pour ces cas, tenu de fournir une garantie avant le début de la circulation, étant donné qu'il est responsable, pendant toute la durée de la circulation, de la livraison des produits réglementés jusqu'à leur prise en charge régulière par le destinataire autorisé indiqué dans les documents d'accompagnement.

- 12 Dans ses observations sur le pourvoi en cassation, la partie requérante a indiqué que les conditions pour que la circulation débute en régime suspensif de droits d'accise n'étaient pas remplies. Compte tenu du fait que les auteurs de l'activité criminelle avaient déjà, dès le début de l'ensemble de la circulation, l'intention d'estampiller frauduleusement les documents concernés, il y a lieu d'apprécier ladite circulation dans son ensemble et d'apprécier les agissements frauduleux (bien qu'ils n'aient été confirmés par le cachet falsifié que dans la phase finale de la circulation) selon l'intention première de l'auteur de l'activité criminelle et de juger que les produits réglementés ne sont pas sortis de l'entrepôt en régime suspensif de droits d'accise. Se sont présentées comme agissant pour le destinataire, des personnes physiques agissant frauduleusement, auxquelles il n'avait pas été accordé d'autorisation de recevoir des huiles minérales en régime suspensif de droits d'accise. Ainsi, d'un point de vue matériel, on ne saurait arriver à la conclusion que les produits réglementés étaient destinés au destinataire déclaré dans les documents. Pour que les conditions du régime suspensif de droits d'accise soient remplies, il faut que les documents d'accompagnement soient correctement remplis, non seulement, sur le plan formel, mais également que les mentions qui y figurent formellement correspondent à la réalité (soient correctes également sur le plan matériel). Il n'en a toutefois pas été ainsi en l'espèce étant donné qu'il n'existait objectivement pas de deuxième partie, à savoir de destinataire autorisé. En outre, il n'a pas non plus été constitué de garantie pour les droits d'accise, garantie qui constitue une condition formelle pour commencer la circulation sous le régime concerné. Du point de vue de l'exigibilité de l'accise sur le territoire de la République tchèque, il y a lieu, dans la situation concernée, d'appliquer l'article 29 de la loi sur les droits d'accise, qui régit la circulation des produits réglementés mis en libre pratique dans un autre État membre à des fins professionnelles.

II. Droit de l'Union et législation nationale applicables

- 13 L'article 4, sous c), de la directive dispose qu'on entend par régime suspensif *le régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation des produits en suspension de droits d'accises.*
- 14 Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, sous a), de la directive, *l'accise devient exigible lors de la mise à la consommation ou lors de la constatation des manquants qui devront être soumis à accise conformément à l'article 14 paragraphe 3. Est considérée comme mise à la consommation de produits soumis à accise : a) toute sortie, y compris irrégulière, d'un régime suspensif.*
- 15 Aux termes de l'article 13, sous a), de la directive, l'entrepôt agréé est tenu *de fournir une garantie éventuelle en matière de production, de transformation et de détention ainsi qu'une garantie obligatoire en matière de circulation dont les conditions sont fixées par les autorités fiscales de l'État membre où l'entrepôt fiscal est agréé ; [Or. 5]*
- 16 Aux termes de l'article 15, paragraphe 3, de la directive, *les risques inhérents à la circulation intracommunautaire sont couverts par la garantie constituée par l'entrepôt agréé expéditeur telle que prévue à l'article 13 ou, le cas échéant, par une garantie solidaire entre l'expéditeur et le transporteur. Le cas échéant, les États membres peuvent exiger une garantie auprès du destinataire. Les modalités de la garantie sont fixées par les États membres. La garantie doit être valable dans toute la Communauté.*
- 17 Aux termes de l'article 15, paragraphe 4, de la directive, *sans préjudice de l'article 20, la responsabilité de l'entrepôt agréé expéditeur, et, le cas échéant, celle du transporteur, ne peut être dérogée que par la preuve de la prise en charge des produits par le destinataire, notamment par le document d'accompagnement visé à l'article 18 dans les conditions fixées à l'article 19.*
- 18 L'article 20, paragraphe 1, de la directive dispose que *lorsqu'une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation entraînant l'exigibilité de l'accise, l'accise est due dans l'État membre où l'irrégularité ou l'infraction a été commise, auprès de la personne physique ou morale qui a garanti le paiement des droits d'accises conformément à l'article 15 paragraphe 3, sans préjudice de l'exercice des actions pénales. Lorsque le recouvrement de l'accise s'effectue dans un État membre autre que celui de départ, l'État membre qui procède au recouvrement informe les autorités compétentes du pays de départ.*
- 19 Aux termes de l'article 25, paragraphe 1, sous a), de la loi sur les droits d'accise, *les produits réglementés ne peuvent circuler en régime suspensif de droits d'accise entre les États membres que sous le couvert d'un document d'accompagnement, si les produits réglementés sont transportés à partir d'un entrepôt fiscal situé dans un autre État membre, à destination d'un exploitant d'un entrepôt fiscal, d'un destinataire autorisé ou d'un représentant fiscal,*

auxquels a été délivrée une autorisation pour le territoire fiscal de la République tchèque.

- 20 Aux termes de l'article 26, paragraphe 1, de la loi sur les droits d'accise, *les produits réglementés ne peuvent circuler en régime suspensif de droits d'accise que sous le couvert d'un document d'accompagnement, à moins que la présente loi n'en dispose autrement.*
- 21 Aux termes de l'article 28, paragraphe 1, de la loi sur les droits d'accise, *il y a infraction au régime suspensif de droits d'accise au cours du transport, à l'exception des cas visés au paragraphe 2, si le transport des produits réglementés, à destination d'un entrepôt fiscal, d'un destinataire autorisé, d'un lieu de livraison directe, d'un lieu d'exportation, d'une personne visée à l'article 11, paragraphe 1, sous d) ou sous e), ou d'un destinataire conformément à la directive du Conseil relative au régime général des droits d'accise) dans un autre État membre, n'est pas achevé dans le délai fixé.*

III. Analyse des questions préjudicielles déferées

- 22 Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) relève, à titre liminaire, que la directive vise à établir des règles pour le contrôle et la circulation des produits soumis à accise de manière à ce que l'exigibilité de l'accise soit similaire dans les États membres. Il est ainsi également écarté les doubles impositions (arrêts de la Cour du 30 mai 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, points 22 et 23, et du 3 juillet 2014, Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042, point 17). En même temps, les produits devraient être taxés au lieu où s'effectue leur consommation finale (Scandic Distilleries, point 24).
- 23 L'exigibilité de l'accise doit être identique dans tous les États membres pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur (voir préambule de la directive et également arrêt de la Cour du 18 décembre 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, point 22).
- 24 Dans la présente affaire, il s'agit, en premier lieu, de savoir si étaient remplies les conditions pour commencer la circulation en régime suspensif de droits d'accise dans un cas où se sont présentées comme des personnes agissant pour un opérateur enregistré (destinataire) des personnes qui ne disposaient d'aucune autorisation en cours de validité à cet effet. L'opérateur enregistré n'avait ainsi pas du tout connaissance du fait que des produits devraient circuler pour lui en régime suspensif de droits d'accise. S'il n'en avait pas connaissance, les produits ont, de fait, par la sortie de l'entrepôt, fait l'objet d'une mise à la consommation [article 6, paragraphe 1, sous a), lu en combinaison avec l'article 4, sous c), **[Or. 6]** de la directive] ; ils devaient, dès lors, être imposés en Pologne. S'il en avait connaissance, il y aurait ouverture du régime de circulation entre États membres et l'entrepositaire agréé ne serait redevable de la taxe en République tchèque qu'en cas de constatation ultérieure d'une infraction à ce régime.

- 25 En cas de circulation de produits réglementés en régime suspensif de droits d'accise, est accrue la possibilité de disparition de ces produits avant le contrôle des autorités fiscales et c'est pourquoi ledit régime est soumis au respect de trois conditions. En premier lieu, la circulation doit être effectuée entre opérateurs agréés (entrepôt agréé et opérateur enregistré). Deuxièmement, les produits doivent circuler sous le couvert d'un document d'accompagnement étant donné que la directive vise tant à permettre la circulation sans entrave entre les États membres qu'à contrôler les produits (voir préambule de la directive). Troisièmement, il est nécessaire de constituer une garantie en vertu de l'article 13, sous a), de la directive.
- 26 En l'espèce, l'entrepôt agréé disposait d'une autorisation d'exploitation d'un entrepôt fiscal et a lui-même défini les conditions de la circulation s'il a mentionné comme destinataire la société EKOL GAS, à savoir un opérateur enregistré. Selon le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), c'est l'entrepôt agréé qui commence la circulation étant donné que c'est précisément lui qui remplit la partie A du document d'accompagnement.
- 27 Selon l'arrêt de la Cour du 2 juin 2016, *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398), l'entrepôt agréé est objectivement responsable de toutes les infractions en cours de circulation en régime suspensif de droits d'accise. Peut constituer une telle infraction le transport des produits dans un lieu autre qu'à destination de l'opérateur enregistré ou une autre irrégularité entraînant l'exigibilité de l'accise. Dans un tel cas, l'entrepôt agréé est redevable des droits d'accise au lieu où l'infraction au régime ou l'irrégularité a été commise. L'étendue de cette responsabilité est également attestée par le fait qu'elle n'est dérogée qu'au moment de la preuve de la prise en charge des produits par l'opérateur enregistré (article 15, paragraphe 4, de la directive). Celui-ci remplit ultérieurement la partie C du document d'accompagnement, où une signature et un cachet sont exigés. Le destinataire n'est donc impliqué dans l'opération qu'à la fin même de celle-ci, comme le confirme également l'article 19, paragraphe 2, de la directive. Ainsi, sa participation n'est pas requise pour que la circulation débute et, d'ailleurs, c'est également pourquoi la responsabilité de l'entrepôt agréé est conçue de manière aussi large.
- 28 En outre, il y a lieu d'observer que les autorités douanières vérifient si la circulation est réalisée entre des opérateurs agréés et si une garantie a été constituée pour les droits d'accise. Elles donnent ensuite leur accord sur le commencement de la circulation. Selon le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), cette procédure répond à l'objectif et à la finalité de la directive, qui mentionne dans son préambule, que « **le passage du territoire d'un État membre à un autre ne peut pas donner lieu à un contrôle susceptible d'entraver la libre circulation intracommunautaire ; que les contraintes inhérentes à l'exigibilité imposent cependant de connaître les mouvements des produits soumis à accise ; qu'il convient donc de prévoir un document d'accompagnement pour ces produits** » [c'est le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) qui souligne]. Le mécanisme de circulation en régime

suspensif de droits d'accise permet de contrôler l'importation des produits soumis à accise, mais il n'impose pas d'entraves sous la forme d'un contrôle matériel des documents par les autorités douanières.

- 29 La circulation en régime suspensif de droits d'accise fonctionne donc en ce sens que, aux fins de la commencer, il devrait être dénué de pertinence de savoir si le destinataire des produits a, ou non, connaissance de l'opération. Par ailleurs, le fait que les autorités douanières ne vérifient que le respect des conditions formelles pour commencer la circulation en régime suspensif de droits d'accise transfère à l'entrepositaire agréé la responsabilité de vérifier le fait que l'opérateur enregistré (destinataire) prendra effectivement en charge les produits par la suite, donc qu'il est partie à l'opération commerciale. La Cour a jugé, dans le passé, qu'il peut légitimement être requis d'un contribuable de s'assurer que l'opération à laquelle il prend part ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêt du 21 février 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, point 24). Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) est conscient du fait que la Cour a statué en ce sens en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mais elle a, précisément dans l'affaire *Kapnoviomichania Karelia*, appuyé son argumentation sur l'arrêt *Netto Supermarkt*, également en ce qui concerne les droits d'accise et la directive [(arrêt du 2 juin 2016,] *Kapnoviomichania Karelia*, [C-81/15, EU:C:2016:398], point 49). **[Or. 7]**
- 30 Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) se réfère à l'article 20 [21] 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] (ci-après la « directive 2008/118/CE »). Cette disposition prévoit que le mouvement de produits sous un régime de suspension de droits est effectué uniquement sous le couvert d'un document administratif électronique. Le projet de ce document est envoyé par l'expéditeur aux autorités douanières. Ensuite, les autorités douanières vérifient les données figurant dans le projet et, lorsqu'elles sont valides, elles envoient à l'expéditeur un code de référence. Il résulte de ce qui précède que, selon la réglementation plus récente également, les autorités douanières ne vérifient l'exactitude des données que sur le plan formel. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) considère que, si le législateur de l'Union avait eu l'intention d'apporter certaines modifications à cet égard, il les aurait apportées précisément dans la directive 2008/118/CE du Conseil et aurait mentionné la nécessité de modifications dans le préambule. Tel n'est toutefois pas le cas.
- 31 On peut également renvoyer à la réglementation des droits d'accise en Pologne. En vertu de la loi polonaise sur les droits d'accise du 6 décembre 2008, Dz. U. 2009 n° 3 p. 11 (ci-après la « loi polonaise sur les droits d'accise »), il y a lieu, aux fins de commencer la circulation, de fournir un document d'accompagnement et de constituer une garantie (article 41, paragraphe 1). En vertu de l'article 41a, paragraphe 1, la circulation débute par la sortie des produits de l'entrepôt fiscal. Selon le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), il est donc évident, en vertu du droit polonais également, que les conditions pour commencer la

circulation sont remplies déjà lors du dépôt des documents. Il apparaît donc de ce qui précède au Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) que ne saurait avoir une influence sur le commencement de la circulation en régime suspensif de droits d'accise la constatation ultérieure que des tiers se sont présentés de manière illégitime comme des personnes agissant pour un opérateur enregistré. En revanche, il ne peut y avoir de mise à la consommation que dans le cas où les conditions pour commencer la circulation ne seront pas remplies, conditions parmi lesquelles ne saurait figurer l'accord de l'opérateur enregistré. En d'autres termes, la vérification de l'accord de l'opérateur enregistré devrait relever de la responsabilité de l'entrepositaire agréé quant au bon déroulement de la circulation.

- 32 S'agissant des questions déferées, la jurisprudence de la Cour n'a pas encore examiné, à ce jour, d'agissements frauduleux en rapport avec le régime suspensif de droits d'accise, ce qui amène le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) à poser la première question. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) est conscient du fait que la présente affaire semble, à certains égards, être similaire à celle qui a été jugée dans l'arrêt du 12 décembre 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751. Dans cette affaire, des cachets falsifiés sur les documents d'accompagnement ont également joué un rôle déterminé lors de la circulation d'un produit soumis à accise en régime suspensif de droits d'accise. Dans ce litige, la société Distillerie Fratelli Cipriani SpA était l'entrepositaire agréé, qui avait expédié les produits à travers plusieurs États membres et, ensuite, en dehors du territoire de l'Union. Au cours de la circulation, les autorités fiscales italiennes ont demandé, sur la base d'un accord de coopération administrative dans le secteur des accises, aux autorités fiscales en Allemagne le contrôle des documents d'accompagnement. Les autorités allemandes ont constaté que les cachets apposés sur les documents d'accompagnement qui attestaient que les produits avaient quitté le territoire de l'Union avaient été falsifiés. Les autorités fiscales italiennes ont considéré cela, en vertu de leur droit national, comme une irrégularité (voir article 20, paragraphe 1, de la directive) et c'est pourquoi elles ont adressé à la société un avis de paiement des droits d'accise fixés. Ce n'est précisément que par la réception de cet avis de paiement que la société a eu connaissance de la falsification des cachets apposés sur les documents d'accompagnement. Cela n'a eu lieu qu'après l'expiration du délai de quatre mois à partir de l'expédition des produits, visé à l'article 20, paragraphe 3, de la directive, qui a été établi pour prouver la régularité de l'opération ou le lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été effectivement commise. Il était donc objectivement impossible pour la société de prendre connaissance de l'existence de cette irrégularité.
- 33 La première différence par rapport à la présente affaire est que, dans l'affaire *Cipriani*, ont été falsifiés des cachets des autorités douanières, qui attestaient que les produits avaient quitté le territoire de l'Union dès le début de la circulation. Toutefois, dans le cas de la requérante, seuls les cachets de l'opérateur enregistré ont été falsifiés, et ce seulement au moment où la circulation des produits devait prendre fin. En outre, dans l'affaire *Cipriani*, il n'existait pas d'opérateur

enregistré ou d'entrepôt agréé concret dans un autre État membre à qui les biens devaient être livrés. Il s'agissait seulement de la circulation, à travers un ou plusieurs États membres, de produits destinés à être exportés vers des pays en dehors de l'Union. Ainsi, bien qu'il s'agisse, dans les deux cas, [Or. 8] d'une circulation en régime suspensif de droits d'accise, la nature juridique de la circulation elle-même est différente dans chacune des affaires examinées.

- 34 Dans l'arrêt *Cipriani*, la Cour a cependant examiné la problématique en cause au regard des droits de la défense de la société concernée. Elle a indiqué que, dans un tel cas, le délai de quatre mois prévu à l'article 20, paragraphe 3, de la directive ne saurait être considéré comme raisonnable s'il a déjà expiré au moment où l'expéditeur des produits soumis à accise a pris ou aurait pu prendre connaissance du fait qu'une irrégularité a été commise. Dans de telles circonstances, ce délai n'est pas conforme aux droits de la défense de la société et c'est pourquoi l'article 20, paragraphe 3, de la directive doit, dans cette mesure, être considéré comme invalide. Était donc au cœur du litige une problématique autre que celle au cœur de la présente affaire étant donné que le commencement de la circulation elle-même en régime suspensif de droits d'accise n'a, dans cette affaire, nullement été remis en question ou contesté en raison, notamment, du fait que, comme cela a été mentionné ci-dessus, aucun destinataire déclaré n'avait connaissance de la circulation et que la question de la régularité du cautionnement constitué n'a pas été réglée non plus. C'est pourquoi l'arrêt ne répond pas, indirectement non plus, aux questions déferées en la présente affaire. Les conclusions de l'arrêt dans l'affaire *Cipriani* n'ont ainsi pas pour conséquence, selon le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), que les dispositions concernées de la directive constituaient un acte éclairé.
- 35 Une autre question à laquelle est confronté le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) est la nature et l'objectif de la garantie constituée pour garantir le paiement des droits d'accise. Dans le régime suspensif de droits d'accise, l'obligation de déclarer et de payer les droits d'accises est suspendue, sous conditions, jusqu'au moment de la mise à la consommation des produits réglementés ou de la constatation de manquants (en vertu de l'article 6 de la directive). C'est pourquoi la directive a instauré une obligation de garantir les droits d'accise, notamment dans le but de prévenir toute évasion fiscale éventuelle. La directive 2008/118/CE aborde, elle aussi, l'interprétation de l'objectif de la garantie, mais elle utilise toutefois, au lieu du terme « jistota » (garantie), le terme « zajištění » (garantie) (qui a été ultérieurement repris également dans la législation nationale tchèque). Aux termes du considérant 19 de ladite directive, il importe que les États membres exigent une garantie déposée par l'entrepôt agréé afin de garantir le paiement des droits d'accise en cas de non-apurement de la circulation des produits soumis à accise. L'objectif de la garantie est donc de prévenir l'évasion fiscale.
- 36 La garantie (article 15, paragraphe 3, de la directive) a été constituée par la société polonaise J&S ENERGY. La garantie mentionnait, comme type d'obligations fiscales qu'elle comportait, la sortie d'entrepôt des produits soumis à accise en

régime suspensif de droits d'accise. En outre, il ressort du dossier que cette garantie a été constituée pour garantir la circulation des produits réglementés en régime suspensif de droits d'accise, à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante, à destination de la société EKOL GAS. À cela correspond également la désignation de la partie requérante dans les documents d'accompagnement en tant qu'opérateur qui a fourni la garantie. La partie requérante a toutefois remis en question, au cours de la procédure, cet objectif de la garantie constituée. Elle a indiqué qu'il n'avait pas été constitué de garantie pour la circulation des produits réglementés en régime suspensif de droits d'accise en vertu de l'article 15, paragraphe 3, de la directive étant donné que la garantie n'avait été constituée que pour la circulation entre entrepôts fiscaux, et non pas également pour la circulation à destination d'un opérateur enregistré, à savoir la société EKOL GAS. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) ne considère pas, en l'espèce, comme établi l'objectif réel de la garantie.

- 37 Comme le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) l'a exposé ci-dessus, la constitution d'une garantie est l'une des conditions nécessaires pour commencer la circulation des produits réglementés en régime suspensif de droits d'accise. La loi polonaise sur les droits d'accise, elle aussi, le mentionne de manière similaire, à l'article 41, paragraphe 1, susmentionné. Cette garantie des droits d'accise est valable dans tous les États membres de l'Union par lesquels les produits circulent (voir article 15, paragraphe 3, de la directive). C'est pourquoi le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) conclut que les autorités douanières d'un autre État membre ne peuvent contrôler le motif de la garantie, tout comme il considère qu'il en est ainsi dans le cas de l'examen matériel susmentionné de l'authenticité des données figurant sur les documents d'accompagnement.
- 38 Sur la base des données figurant sur les documents d'accompagnement et de la garantie constituée, les autorités douanières polonaises ont autorisé la circulation des produits en régime suspensif de droits d'accise à destination d'un opérateur enregistré et, de ce fait, ont déclaré qu'étaient remplies toutes les conditions susmentionnées [Or. 9] prévues pour ce régime. Ce faisant, elles ont fondé la confiance de la requérante et des autorités douanières tchèques dans le fait que la garantie avait été dûment constituée. Toutefois, ultérieurement dans la procédure (au terme du contrôle juridictionnel par les juridictions administratives polonaises), les autorités douanières polonaises ont clos la procédure fiscale de recouvrement des droits d'accise à l'encontre de la partie requérante étant donné que, selon ce qu'elles affirment, les conditions pour commencer la circulation des produits en régime suspensif de droits d'accise n'étaient pas remplies, en raison, notamment, du fait qu'il n'avait pas été constitué de garantie pour la circulation des produits à destination de l'opérateur enregistré.
- 39 Toutefois, au moment où les produits sont arrivés sur le territoire de la République tchèque, la garantie avait déjà été constituée et les autorités douanières nationales, conformément aux principes de sécurité juridique et de confiance en la bonne administration des autorités douanières polonaises, ont présumé la régularité de

cette garantie. Ainsi, les autorités douanières polonaises ont créé, lors de la procédure, une situation que ni la directive ni la loi sur les droits d'accise ne prévoient et qu'elles ne régissent donc pas non plus. Selon le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), cela reviendrait à nier les principes de l'État de droit si une telle démarche des autorités douanières polonaises était approuvée et s'imposait au détriment des parties de la procédure au principal.

- 40 Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) est d'avis que si les autorités douanières tchèques ne devaient pas considérer la circulation en régime suspensif de droits d'accise comme ayant régulièrement débuté en raison de la garantie constituée de manière irrégulière, les objectifs de la directive ainsi que le principe de coopération loyale (article 4, paragraphe 3, du traité sur l'Union européenne) seraient méconnus. Le système des droits d'accise dans le marché intérieur repose précisément sur la confiance des autorités entre elles. En outre, il semble au Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) qu'une telle approche méconnaît le principe de sécurité juridique, qui peut être considéré comme faisant partie de l'ordre juridique de l'Union (arrêt du 21 septembre 1983, Deutsche Milchkontor e.a., 205/82 à 215/82, EU:C:1983:233, point 19) et qui exige que les contribuables aient la possibilité de connaître le contenu des obligations que leur impose le droit de l'Union (arrêts du 21 juin 2007, ROM-projecten, C-158/06, EU:C:2007:370, et du 10 mars 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140). La sécurité juridique « *s'impose avec une rigueur particulière* » en présence d'une réglementation susceptible de comporter des conséquences financières (arrêts du 16 mars 2006, Emsland-Stärke, C-94/05, EU:C:2006:185, point 43, et du 15 décembre 1987, Pays-Bas/Commission, 326/85, EU:C:1987:547). Lorsqu'il s'agit donc d'une réglementation comportant des charges financières pour la personne concernée, il est nécessaire, conformément à l'impératif de sécurité juridique, que les intéressés puissent connaître avec exactitude l'étendue des obligations que leur impose la réglementation concernée (arrêts du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, point 47, et du 29 avril 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, point 34). La directive et le droit national qui la transpose constituent une telle réglementation.
- 41 Selon le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), il y a lieu d'examiner ensuite, sous l'angle du principe de sécurité juridique, également les situations dans lesquelles, par le comportement de l'administration fiscale, le contribuable est placé dans l'incertitude quant à sa (non-)responsabilité pour la violation du régime suspensif de droits d'accise. Une fois que les autorités douanières polonaises ont accepté une garantie comme étant suffisante pour commencer la circulation sous le régime suspensif de droits d'accise (et l'ont indiqué et confirmé sur les documents d'accompagnement), elles ont ainsi créé une confiance légitime pour l'entreprenneur agréé que la circulation se déroulera en régime suspensif de droits d'accise. En même temps, elles ont ainsi également créé une confiance légitime des autorités douanières d'autres États membres en le fait que les conditions pour la circulation en régime suspensif de droits d'accise sont effectivement remplies.

- 42 À cet égard, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) considère comme essentiel de répondre à la question de savoir si, dans l'hypothèse où la garantie aurait été constituée, non pas aux fins de la circulation des produits réglementés en régime suspensif de droits d'accise à partir de l'entrepôt fiscal de la partie requérante à destination d'un opérateur enregistré, mais uniquement aux fins d'une circulation entre entrepôts fiscaux, il y aurait, en vertu du droit de l'Union, respect des conditions susmentionnées nécessaires pour commencer dûment la circulation en régime suspensif de droits d'accise. **[Or. 10]**
- 43 Il semble au Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) que cette question n'a, elle non plus, pas encore été abordée à ce jour dans une jurisprudence constante de la Cour. On ne saurait déduire de la pratique décisionnelle de celle-ci la manière dont l'État membre d'importation doit considérer la garantie ainsi constituée.
- 44 Dans le cas des deux questions préjudicielles, les conditions permettant de ne pas déférer de questions préjudicielles à la Cour, telles que mentionnées dans l'arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335, ne sont donc pas remplies.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL