

**Affaire C-420/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

29 mai 2019

**Juridiction de renvoi :**

Riigikohus (Estonie)

**Date de la décision de renvoi :**

29 mai 2019

**Partie demanderesse :**

Maksu- ja Tolliamet

**Partie défenderesse :**

Heavyinstall OÜ

---

**RIIGIKOHUS (Cour suprême, Estonie)**

**CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**ORDONNANCE**

[Omissis]

**Date de l'ordonnance**

29 mai 2019

[Omissis]

**Affaire**

Demande de la Maksu- ja Tolliamet (administration fiscale et douanière) en vue de l'autorisation de la mise en œuvre de mesures conservatoires à l'égard de la société Heavyinstall OÜ

**Parties à la procédure**

Partie requérante : Maksu- ja Tolliamet [omissis]

Personne concernée : Heavyinstall OÜ [omissis]

[omissis]

### **Fondement de la procédure devant la Riigikohus (Cour suprême, Estonie)**

Pourvoi de la Maksu- ja Tolliamet (administration fiscale et douanière)

[omissis]

### **DISPOSITIF**

#### **1. La question préjudicielle suivante est adressée à la Cour :**

**Convient-il d'interpréter l'article 16 de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures en ce sens que la juridiction d'un État membre qui a reçu la demande de mesures conservatoires est, lorsqu'elle se prononce sur la demande conformément à sa législation nationale (ce que la juridiction requise peut faire conformément à l'article 16, première phrase), liée par le point de vue de la juridiction de l'État du siège du demandeur pour ce qui concerne la nécessité et la possibilité de mesures conservatoires, si un document contenant ce point de vue est soumis à la juridiction (article 16, [paragraphe 1,] deuxième alinéa, dernière phrase, qui indique qu'aucun acte visant à faire reconnaître ce document, à le compléter ou à le remplacer n'est nécessaire dans l'État membre requis) ?**

[Omissis] [sursis à statuer]

### **FAITS ET PROCÉDURE**

- 1** Le 13 mars 2018, l'autorité fiscale de la République de Finlande a adressé une demande de mesures conservatoires à la **Maksu- ja Tolliamet** (administration fiscale et douanière, ci-après la « MTA ») concernant la société **Heavyinstall OÜ**, afin de garantir l'exécution de l'obligation fiscale prévisible de Heavyinstall OÜ. La demande a été introduite sur le fondement de l'article 16 (demande de mesures conservatoires) de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.
- 2** Le 29 mars 2018, la MTA a, conformément à l'article 51<sup>3</sup>, paragraphe 1, et à l'article 136<sup>1</sup>, paragraphe 1, de la maksukorralduse seadus (loi relative à l'organisation des impôts, ci-après la « MKS »), introduit une demande devant le Tallinna Halduskohus (tribunal administratif de Tallinn, Estonie) en vue de l'autorisation de l'inscription d'un avis de blocage pour les véhicules de Heavyinstall OÜ (deux remorques, toutes les deux d'une valeur d'environ

7 500 euros, et un camion d'une valeur d'environ 9 500 euros) et de saisir les comptes bancaires de l'entreprise dans tous les établissements de crédit d'Estonie pour un montant 297 304 euros. [Or. 2]

- 2.1.** Il résulte de la motivation de la demande que l'autorité fiscale finlandaise fixera, à la suite d'une procédure fiscale, une obligation fiscale supplémentaire à la charge de Heavyinstall OÜ d'un montant prévisible de 320 022 euros. L'obligation fiscale résulte du fait que, même si Heavyinstall OÜ a un établissement stable en Finlande, elle n'y a pas fait de déclaration fiscale ni rempli d'obligation fiscale. Même si X, associé de la société Heavyinstall OÜ, a, d'après ses propres indications, habité à Tallinn et dirigé l'entreprise à Tallinn depuis 2009, on peut constater à partir des données de la MTA, des banques, des agences de voyage et des contacts commerciaux connus que X a effectivement passé la majeure partie du temps en Finlande, où il s'est également consacré à la direction de l'entreprise. En conclusion du contrôle fiscal, l'autorité fiscale finlandaise a estimé que la résidence permanente et le centre d'intérêt de X se trouvent effectivement en Finlande et qu'il y a également exercé les tâches de direction de Heavyinstall OÜ. De même, toute l'activité économique de l'entreprise a eu lieu en Finlande. Par conséquent, Heavyinstall OÜ a un établissement stable en Finlande conformément à l'article 5, paragraphes 1 et 2, de la convention conclue entre la République d'Estonie et la République de Finlande en vue d'éviter la double imposition des revenus et capitaux, ainsi que la fraude fiscale (accord destiné à éviter la double imposition), mais l'entreprise a omis de remplir ses obligations fiscales en Finlande. L'associé unique de Heavyinstall OÜ a fourni de fausses informations tant pour ce qui concerne l'activité économique de l'entreprise que pour ce qui concerne son propre domicile. Tel est le comportement qui caractérise l'attitude du représentant de Heavyinstall OÜ à l'égard d'obligations de droit public.
- 2.2.** Par décision du 8 février 2018, jointe à la demande, le tribunal de première instance de Keski-Pohjanmaa a, à la demande de l'administration fiscale finlandaise, saisi des biens appartenant à Heavyinstall OÜ pour un montant qui garantit la créance du demandeur à hauteur de 320 022 euros. Dans cette décision, il a été constaté qu'il y a un risque que Heavyinstall OÜ dissimule, détruise ou cède ses biens ou agisse d'une autre manière mettant en péril la satisfaction de la créance de l'autorité fiscale. Du fait des actes du contribuable, il peut être considérablement plus difficile, voire impossible de procéder à l'exécution forcée de l'obligation fiscale. L'associé de la société a sciemment trompé l'autorité fiscale s'agissant d'un éventuel établissement stable et de l'obligation fiscale qui en résulte. Compte tenu des constatations faites par l'autorité fiscale finlandaise, il est évident que, déjà depuis 2010, l'objectif de Heavyinstall OÜ était de se soustraire au paiement de l'impôt et que, malgré les contrôles intervenus entre-temps et la fixation d'impôts supplémentaires, le comportement de l'entreprise en matière fiscale ne s'est pas amélioré. Il est possible que Heavyinstall OÜ ait la même attitude à l'égard de l'obligation fiscale devant être fixée à l'issue de la procédure en cours, de sorte que les impôts risquent de n'être jamais payés. L'entreprise n'a pas présenté de rapport annuel pour l'exercice 2017 et, d'après les données du registre des véhicules du Maanteamet (office des

routes), la personne en question a, en date du 21 mars 2018, cédé un véhicule Renault Traffic lui appartenant. De plus, l'autorité fiscale finlandaise a, dans sa demande du 13 mars 2018, signalé à la MTA qu'elle avait déposé plainte auprès de la police finlandaise s'agissant de possibles faits de fraude fiscale de Heavyinstall OÜ.

**3 Par ordonnance du 3 avril 2018, le Tallinna Halduskohus (tribunal administratif de Tallinn, Estonie) a rejeté la demande.**

**3.1.** Le Tallinna Halduskohus (tribunal administratif de Tallinn) estime que le cas d'espèce ne remplit pas la condition prévue à l'article 136<sup>1</sup>, paragraphe 1, de la MKS, selon laquelle l'application de mesures conservatoires exige que l'on puisse supposer de manière fondée que, après la fixation de la créance ou de l'obligation pécuniaire résultant de la loi fiscale, l'exécution forcée de cette créance ou de cette obligation risque d'être considérablement plus difficile, voire impossible du fait des actes du contribuable. La mise en œuvre de mesures conservatoires réduit de manière considérable le droit de la personne de disposer librement de ses biens et la liberté d'entreprise de celle-ci, raison pour laquelle on ne saurait appliquer les mesures conservatoires à la légère. La crainte que l'exécution forcée de l'obligation fiscale ne s'avère considérablement plus difficile, voire impossible du fait des actes de la personne concernée ne saurait se fonder uniquement sur l'importance du montant des impôts. Il résulte du rapport annuel de Heavyinstall OÜ pour l'exercice 2016 qu'il s'agit d'une entreprise active et rentable, avec un bon chiffre d'affaires. Il est certes plausible que l'entreprise ne soit pas forcément en mesure de payer la totalité du montant prévisible des impôts qui lui seront réclamés, tout en poursuivant son activité économique habituelle. On ne saurait cependant exclure la possibilité que l'entrepreneur souhaite poursuivre son activité économique malgré l'imposition d'une obligation fiscale supplémentaire et payer sa dette fiscale en faisant usage des mécanismes prévus par le droit finlandais. **[Or. 3]**

**3.2.** Il ne résulte pas du dossier que Heavyinstall OÜ a caché des informations à l'autorité fiscale. La divergence d'opinions entre la personne en cause et l'autorité fiscale finlandaise est plutôt de nature juridique. Le fait que Heavyinstall OÜ a, selon l'autorité fiscale finlandaise, omis de déclarer ses obligations fiscales ne justifie pas en soi la conclusion qu'elle cherchera à éviter le paiement de sa dette fiscale en cas de fixation d'une obligation fiscale supplémentaire. Il ne résulte pas de la demande ni des documents joints que la situation économique de l'entreprise a changé de manière substantielle. Le seul fait que la personne en cause a cédé un véhicule ne saurait justifier la conclusion qu'elle a procédé à cette opération dans le but d'éviter une éventuelle obligation fiscale future.

**3.3.** La saisie des comptes courants d'une personne qui dirige une entreprise est une mesure de nature particulièrement restrictive. C'est pourquoi l'article 136<sup>1</sup> de la MKS exige qu'il y ait une raison très importante justifiant la saisie d'un compte bancaire d'une personne dirigeant une entreprise alors que l'obligation fiscale n'a pas encore été fixée, mais, en l'espèce, on ne voit pas l'existence d'une telle

raison. Au vu du rapport annuel de Heavyinstall OÜ, il est plausible que la saisie des comptes bancaires implique la cessation de l'activité de l'entreprise ou du moins la nécessité de réorganiser l'activité de l'entreprise d'une manière qui entraîne des frais et des actes qu'il convient de considérer comme des conséquences inévitables ou difficiles à supprimer.

- 4 La MTA a formé un recours contre cette ordonnance** devant la cour d'appel.
- 5 Par ordonnance du 8 mai 2018, la Tallinna Ringkonnakohus (cour d'appel de Tallinn, Estonie)** a rejeté le recours de la MTA et, sans modifier le dispositif de l'ordonnance du tribunal administratif, elle a complété la motivation de celle-ci par ses propres motifs [omissis]. La cour d'appel a également rejeté la demande de la MTA de déférer une demande de décision préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne [omissis].
- 5.1.** Lors de l'analyse du droit fiscal de l'Union, il a été constaté que, dans les cas où une demande de mesures conservatoires est présentée alors qu'aucun instrument permettant l'adoption de mesures d'exécution pour la créance en cause n'a été adopté, on applique, conformément à la directive 2010/24 actuellement applicable, le système dit dual. La dualité consiste dans le fait que tant l'État membre requérant que l'État membre requis a le droit d'apprécier le caractère fondé de l'application de mesures conservatoires conformément à sa propre législation. En vertu de l'article 16 de la directive 2010/24, l'État membre qui a reçu la demande d'application de mesures conservatoires doit prendre des mesures conservatoires conformément aux procédures prévues par sa législation nationale et apprécier si l'adoption de telles mesures serait, dans les circonstances en cause, conforme à sa propre législation et à ses pratiques administratives. Selon la cour d'appel, il résulte clairement de ce qui précède que, dans le cadre de l'assistance internationale, l'application de mesures conservatoires dans une situation où l'instrument permettant l'adoption de mesures d'exécution pour la créance en cause fait défaut se distingue fondamentalement du recouvrement international de créances fiscales déjà fixées, et que, lorsqu'il se prononce sur une demande d'application de mesures conservatoires fondée sur l'article 16 de la directive, l'État membre requis doit également apprécier le caractère fondé et proportionné de l'application des mesures conformément à sa propre législation et à ses pratiques administratives. Même s'il n'est pas nécessaire que l'État membre qui a reçu la demande d'application de mesures conservatoires reconnaisse, complète ou remplace le document initial autorisant la mise en œuvre de mesures conservatoires dans l'État membre requérant (en l'espèce, la décision de la juridiction finlandaise ; article 16, paragraphe 1, deuxième et troisième phrases, de la directive), ce document n'impose pas à l'autorité ou à la juridiction de l'État membre requis l'obligation d'appliquer sur son propre territoire les mesures conservatoires demandées si l'adoption de ces mesures n'est pas en accord avec sa législation et ses pratiques administratives et qu'elle n'est pas proportionnée.
- 5.2.** Dans la présente espèce, toutes les conditions prévues par l'article 136<sup>1</sup> de la MKS pour la mise en œuvre de mesures d'exécution à l'égard de la personne concernée

ne sont pas remplies. Compte tenu des circonstances de la présente demande, la cour d'appel n'est pas convaincue que l'exécution de l'obligation fiscale qui sera éventuellement imposée à Heavyinstall OÜ risque d'être considérablement plus difficile, voire impossible du fait des actes de celle-ci. S'il est vrai que l'autorité fiscale finlandaise a constaté que l'associé de la personne morale concernée a séjourné la majeure partie de l'année en Finlande, il ne résulte pas de manière indubitable des conclusions qui en ont été tirées que l'activité de la personne concernée fait preuve d'une volonté de commettre une fraude fiscale ou que son comportement n'était pas celui d'une personne fiable [omissis]. L'adoption de mesures conservatoires à l'égard de Heavyinstall OÜ irait également à l'encontre du principe de proportionnalité. **[Or. 4]** L'autorité fiscale finlandaise veut imposer à la personne concernée une obligation fiscale supplémentaire, alors que la personne en question a, au cours des mêmes périodes d'imposition, rempli des obligations fiscales comparables en Estonie. Dans la conclusion du contrôle fiscal établie par l'autorité fiscale finlandaise, il est certes indiqué que, au cours de la période d'imposition en cause, la personne concernée a payé des impôts à la République d'Estonie (environ 131 000 euros), mais il ne résulte pas de la conclusion que l'autorité fiscale finlandaise aurait déduit ce montant de la créance fiscale projetée. Les mesures demandées par la MTA en vue de garantir la créance de l'autorité fiscale finlandaise, d'un montant prévisible de 320 022 euros, consistent en grande partie dans la saisie des fonds de roulement se trouvant sur les comptes bancaires de l'entreprise (s'élevant à 297 304 euros et 74 cents). La saisie des comptes bancaires constituerait, au regard de l'objectif de l'obligation fiscale prévisible, une mesure trop restrictive des droits de la personne concernée. La saisie des fonds de roulement constituerait incontestablement un obstacle à la continuation de l'activité de l'entreprise. Dans une situation où la créance fiscale prévisible de l'autorité fiscale finlandaise est en fait déjà, pour une partie importante, garantie par le montant que la personne concernée a payé à la République d'Estonie, et dans laquelle il n'y a pas de preuve directe de ce que les biens de l'entreprise ne seraient pas suffisants pour remplir le reste de l'obligation fiscale ou que ces biens seraient très probablement cachés, l'arrêt de fait de l'activité professionnelle de la personne concernée par le biais de la saisie des comptes bancaires ne serait pas justifié. Dans une situation où la juridiction n'a aucune donnée relative à la situation économique actuelle de l'entreprise (la date pour la présentation du rapport annuel pour l'exercice 2017 n'a pas encore expiré) et dans laquelle, selon le compte de résultat transmis au registre de commerce, la personne concernée avait, pour l'exercice 2016, réalisé un bénéfice net de 173 376 euros, la cour d'appel n'a aucun motif pour considérer que l'entreprise a agi de mauvaise foi en vue d'éviter l'exécution d'éventuelles obligations fiscales futures.

## ARGUMENTS DES PARTIES

- 6** La MTA a formé un pourvoi devant la Riigikohus (Cour suprême), par lequel elle demande l'annulation de l'ordonnance de la cour d'appel et l'adoption d'une

nouvelle ordonnance faisant droit à sa demande de mise en œuvre de mesures conservatoires à l'égard de Heavyinstall OÜ.

- 6.1.** Le principe général de l'Union pertinent en l'espèce est le principe d'effectivité (principle of effectiveness). Selon la jurisprudence de la Cour, les États membres ne peuvent pas, par le biais des règles de procédure prévues par leur ordre juridique national rendre impossible ou excessivement difficile l'exercice de droits conférés par le droit de l'Union (voir, notamment, arrêt du 15 avril 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, point 17). L'interprétation, selon laquelle la juridiction estonienne doit à nouveau apprécier l'ensemble des preuves produites par la Finlande et sur lesquelles la juridiction finlandaise s'est déjà prononcée, prive de sens et d'objectif les dispositions de l'article 16, paragraphe 1, de la directive, selon lesquelles il n'est pas nécessaire que le document transmis par l'État membre requérant soit reconnu, complété ou remplacé. Du fait qu'elle ignore le principe d'effectivité, cette interprétation rend également excessivement difficile l'exécution de la demande dans l'État membre requis, étant donné que la juridiction estonienne doit une deuxième fois apprécier des éléments de fait déjà constatés dans l'État membre requérant.
- 6.2.** La MTA n'est pas d'accord avec la cour d'appel, dans la mesure où celle-ci estime qu'il n'est pas justifié de faire droit à la demande de mise en œuvre de mesures conservatoires concernant Heavyinstall OÜ. Tant dans sa demande d'autorisation que dans son recours contre l'ordonnance devant la cour d'appel, la MTA a expliqué que le comportement malveillant et non fiable de la personne résulte clairement au seul vu de la fausse déclaration faite en 2013 par X, associé de la société, à l'égard de l'autorité fiscale finlandaise et à la suite de laquelle l'autorité fiscale finlandaise a abouti à une conclusion erronée et, de ce fait, renoncé à une correction s'agissant de l'obligation fiscale de l'entreprise. La Riigikohus (Cour suprême) a elle aussi considéré que la délivrance d'une fausse déclaration indique que, à l'avenir, l'exécution forcée de la créance fiscale risque d'être considérablement plus difficile, voire impossible [omissis]. L'autorité fiscale finlandaise a porté plainte auprès de la police concernant la commission d'une infraction fiscale. Les circonstances indiquant l'existence d'une fraude fiscale donnent également lieu à des soupçons fondés [omissis]. Comme le tribunal a considéré que les mesures demandées sont disproportionnées compte tenu des circonstances précitées, il aurait également dû analyser la possibilité de faire partiellement droit à la demande. Le tribunal aurait dû déduire le montant des impôts payés par l'entreprise en Estonie du montant figurant dans la demande ou seulement autoriser l'inscription d'un avis de blocage pour les véhicules de l'entreprise. **[Or. 5]**
- 6.3.** L'autorité fiscale finlandaise a signalé à la MTA que, le 21 juin 2018, le tribunal de première instance [de Keski-Pohjanmaa] (Keski-Pohjanmaan Käräjäoikeus, Finlande) a rendu une décision définitive concernant les mesures conservatoires. La décision a le même contenu que la décision provisoire du 8 février 2018.

[Omissis] [administration des preuves – audition des parties]

## DISPOSITIONS APPLICABLES

### 10 **Directive 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, article 16 « Demande de mesures conservatoires » :**

« 1. À la diligence de l'autorité requérante, l'autorité requise prend des mesures conservatoires, si sa législation nationale l'y autorise et conformément à ses pratiques administratives, en vue de garantir le recouvrement lorsqu'une créance ou l'instrument permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requérant est contesté au moment où la demande est présentée, ou lorsque la créance ne fait pas encore l'objet d'un instrument permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requérant, si ces mesures conservatoires sont également possibles, dans une situation similaire, en vertu de la législation nationale et des pratiques administratives de l'État membre requérant.

Le document établi aux fins de la mise en œuvre de mesures conservatoires dans l'État membre requérant et relative à la créance faisant l'objet d'une demande d'assistance mutuelle, le cas échéant, est joint à la demande de mesures conservatoires dans l'État membre requis. Aucun acte visant à faire reconnaître ce document, à le compléter ou à le remplacer n'est nécessaire dans l'État membre requis. »

### 11 **Maksukorralduse seadus (loi relative à l'organisation des impôts, ci-après la « MKS »)**

#### **Article 51<sup>1</sup> de la MKS « Assistance internationale » :**

« (1) La Maksu- ja Tolliamet (administration fiscale et douanière) fournit une assistance internationale aux autorités compétentes des États qui font partie de l'Union européenne ou avec lesquels l'Estonie a conclu une convention internationale en vigueur, prévoyant des dispositions en ce sens (ci-après : autorité compétente de l'État étranger).

[...]

(3) La demande et l'octroi de l'assistance internationale interviennent sur le fondement de la convention internationale et conformément à la procédure et avec la portée prévues par la législation estonienne et par la législation de l'Union.

(4) La compétence de l'autorité qui fournit l'assistance, ainsi que les droits et obligations des parties sont fixés par la législation nationale.

[ ... ] »

#### **Article 51<sup>3</sup> de la MKS « Recouvrement par le biais de l'assistance internationale » :**

« (1) La Maksu- ja Tolliamet (administration fiscale et douanière) fournit une assistance internationale en vue du recouvrement d'impôts collectés par l'État étranger qui a fait une demande de recouvrement, de notification ou d'information ou une demande de mesures conservatoires, par une de ses collectivités territoriales ou par une autre entité administrative, auprès d'un contribuable ayant son domicile ou son siège en Estonie ou possédant des biens en Estonie.

[...] [Or. 6]

(3) La Maksu- ja Tolliamet (administration fiscale et douanière) est, sur le fondement d'une demande de mesures conservatoires émanant de l'autorité compétente de l'État étranger, habilitée à mettre en œuvre des mesures d'exécution conformément à la procédure prévue à l'article 136<sup>1</sup> de la présente loi. »

**Article 130 de la MKS « Mesures d'exécution de l'autorité fiscale » :**

« (1) Si le redevable ne remplit pas son obligation pécuniaire dans le délai prévu dans l'acte administratif de l'autorité fiscale ou dans une décision au sens de l'article 128, paragraphe 4, points 2 ou 3, de la présente loi, l'autorité fiscale procède au recouvrement de la créance par voie d'exécution forcée. L'autorité fiscale a le droit de :

- 1) demander l'inscription de la mention d'une interdiction de disposer dans le livre foncier ou dans un autre registre de biens, sans l'accord de la personne concernée ;
- 2) demander l'inscription d'une hypothèque sur un immeuble, sur un navire/bateau inscrit au registre maritime/fluvial ou sur un aéronef inscrit au registre des aéronefs, conformément aux dispositions relatives aux hypothèques judiciaires prévues par la asjaõigusseadus (loi sur la propriété) ;
- 3) procéder au recouvrement sur des droits financiers conformément à la présente loi et aux actes juridiques qui régissent la procédure d'exécution ;
- 4) saisir d'autres droits patrimoniaux qui ne peuvent pas faire l'objet d'un recouvrement au sens du point 3) du présent paragraphe et demander l'inscription de la mention d'une interdiction de disposition concernant ces droits dans le registre prévu pour ceux-ci ;
- 5) ordonner le blocage de titres ou de comptes de titres conformément à la väärtpaberite registri pidamise seadus (loi relative à la tenue d'un registre de titres). [...] »

**Article 136<sup>1</sup> de la MKS « Mise en œuvre de mesures conservatoires avant la fixation d'une créance ou d'une obligation pécuniaire » :**

« (1) Si, lors du contrôle du bon paiement des impôts, on peut supposer de manière fondée que, après la fixation de la créance ou de l'obligation pécuniaire résultant de la loi fiscale, l'exécution forcée de cette créance ou de cette obligation risque d'être considérablement plus difficile, voire impossible du fait des actes du contribuable, le directeur de l'autorité fiscale ou le fonctionnaire mandaté par celui-ci peut adresser une demande au tribunal administratif en vue de l'autorisation de procéder aux mesures d'exécution visées à l'article 130, paragraphe 1, de la présente loi.

(1<sup>1</sup>) Si la mise en œuvre des mesures d'exécution visées à l'article 130, paragraphe 1, de la présente loi n'est pas possible ou très probablement vouée à l'échec, le directeur de l'autorité fiscale ou le fonctionnaire mandaté par celui-ci peut demander au tribunal administratif d'autoriser l'huissier de justice à procéder aux mesures d'exécution suivantes :

1) saisie des biens du contribuable ou du destinataire de la décision relative à la responsabilité qui sont en possession du contribuable, du destinataire de la décision relative à la responsabilité ou d'un tiers ;

2) interdiction faite à un tiers de transférer des biens au contribuable ou au destinataire de la décision relative à la responsabilité ou de remplir, à son égard, d'autres obligations, à laquelle peut s'ajouter l'obligation de transférer des biens à l'huissier de justice ou de verser de l'argent sur un compte prévu à cet effet.

(1<sup>2</sup>) Dans le cas visé au paragraphe 1<sup>1</sup>, point 1), du présent article, le tribunal peut, sur requête de l'autorité fiscale, du contribuable ou du destinataire de la décision relative à la responsabilité, ordonner la vente des biens saisis et le versement du produit de la vente sur un compte prévu à cet effet, si la valeur de l'objet est susceptible de baisser de manière importante ou si la conservation du bien entraînerait des frais excessifs.

(1<sup>3</sup>) La demande visée aux paragraphes 1 et 1<sup>1</sup> du présent article est adressée au tribunal administratif dans le ressort duquel se situe le domicile ou le siège du contribuable ou du destinataire de la décision relative à la responsabilité. Si le domicile ou le siège du contribuable ou du destinataire de la décision relative à la responsabilité est inconnu ou s'il ne se trouve pas en Estonie, la demande est adressée au tribunal administratif dans le ressort duquel se trouve le bien en question.

(1<sup>4</sup>) En vue du recouvrement des frais d'exécution liés aux mesures prévues au paragraphe 1<sup>1</sup>, points 1) et 2), du présent article, l'autorité fiscale prend une décision qui fixe le délai pour le paiement de ces frais et qui signale que, en cas de non-paiement des frais d'exécution dans le délai, il sera procédé à l'exécution forcée de cette obligation conformément aux dispositions des articles 128 à 132 de la présente loi.

(2) Dans la demande adressée au tribunal administratif, il convient d'indiquer :

1) la motivation dont il résulte que le recouvrement de l'éventuelle obligation fiscale devient considérablement plus difficile, voire impossible ; [Or. 7]

2) le montant estimé de l'éventuelle créance ou obligation pécuniaire ;

3) les données relatives à la sûreté, après la fourniture de laquelle l'autorité fiscale mettra fin aux mesures d'exécution ;

4) une ou plusieurs des mesures conservatoires prévues à l'article 130, paragraphe 1, de la présente loi ou dans le täitemenetluse seadustik (code des procédures d'exécution) et le motif en vertu duquel l'autorité fiscale estime que la mesure choisie est nécessaire.

(3) Si la circonstance qui a donné lieu à la mise en œuvre de la mesure d'exécution a disparu ou si le contribuable a fourni une sûreté en vue de garantir le paiement de l'éventuelle créance ou obligation, l'autorité fiscale met fin à la mesure d'exécution au plus tard dans un délai de deux jours ouvrables.

(4) L'autorité fiscale et la personne dont les droits sont atteints par l'ordonnance peuvent faire un recours contre l'ordonnance faisant droit ou non à la demande ou à la requête visées aux paragraphes 1 à 1<sup>2</sup> du présent article. L'ordonnance de la cour d'appel, relative au recours, peut faire l'objet d'un pourvoi. »

#### **POINT DE VUE DE LA CHAMBRE**

12. Dans la présente espèce, le litige porte sur le point de savoir si c'est à juste titre que les juridictions n'ont pas fait droit à la demande de la MTA du 29 mars 2018 en vue de l'autorisation de l'inscription d'une interdiction de disposition pour les biens de Heavyinstall OÜ et de la saisie des biens de celle-ci. En vue du règlement du litige, il convient de déterminer si les juridictions nationales peuvent, lorsqu'elles se prononcent sur la demande d'application de mesures conservatoires que MTA a faite dans le cadre de l'assistance mutuelle, apprécier les preuves elles-mêmes, c'est-à-dire notamment la décision de la juridiction finlandaise relative à l'application de mesures conservatoires, et décider, selon leur propre conviction, si les conditions d'application des mesures sont remplies, ou alors faut-il que les juridictions se fondent sur l'appréciation juridique faite par la juridiction finlandaise dans sa décision pour ce qui concerne les éléments de fait.
- 13 Les juridictions ont estimé que, dans le cas de la demande de la MTA, les conditions visées à l'article 136<sup>1</sup>, paragraphe 1, de la MKS ne sont pas remplies. De plus, MTA fait également valoir pour le compte de l'autorité fiscale finlandaise que les juridictions estoniennes ont à tort procédé au contrôle de la conformité de la demande à la législation nationale, étant donné que, selon l'article 16, paragraphe 1, dernière phrase, de la directive 2010/24, le document émanant de l'autre État membre ne peut pas faire l'objet d'une nouvelle appréciation.

14. Les dispositions du droit national qui concernent la décision sur la demande d'application de mesures conservatoires dans le cadre de l'assistance mutuelle se trouvent à l'article 51<sup>3</sup>, paragraphe 3, et à l'article 136<sup>1</sup> de la MKS. Ces dispositions ne font aucune différence entre la décision relative à une demande faite dans le cadre de l'assistance mutuelle et la décision relative à la demande que MTA doit introduire pour garantir sa propre procédure. Il apparaît donc que, lorsqu'il a transposé la directive, le législateur estonien a estimé que l'article 16, point 1, dernière phrase, de la directive 2010/24 ne fournit pas de fondement permettant de transposer sur le territoire de l'Estonie l'autorisation donnée par la juridiction finlandaise de mettre en œuvre des mesures conservatoires. La chambre de céans préfère elle-aussi l'interprétation de l'article 16, paragraphe 1, de la directive, selon laquelle la décision de la juridiction finlandaise autorisant la mise en œuvre de mesures conservatoires ne constitue qu'un élément de preuve qui doit être examiné lors du contrôle des conditions prévues à l'article 136<sup>1</sup> de la MKS et de l'autorisation de mesures d'exécution. Ce point de vue est confirmé à l'article 16, paragraphe 1, première phrase, qui indique que l'autorité requise prend des mesures conservatoires si sa législation nationale l'y autorise et conformément à ses pratiques administratives.
15. Selon la chambre de céans, on ne saurait cependant exclure l'interprétation de l'autorité fiscale (qui reprend le point de vue de l'autorité fiscale finlandaise) qui estime que l'article 16, paragraphe 1, dernière phrase, de la directive s'oppose à tout écart de l'appréciation des faits établis dans la décision judiciaire jointe à la demande et que l'Estonie a mal transposé la directive. Lors de la procédure de recouvrement, un instrument uniformisé est invoqué à titre de fondement de l'exécution forcée et sa conformité aux dispositions légales n'est pas vérifiée sur le plan national. Dans le cadre de l'application de mesures conservatoires, il est également pertinent de faire référence au principe de collaboration et de confiance mutuelle, ainsi qu'au principe d'effectivité et de se fonder sur le point de vue de la juridiction de l'État membre requérant qui a déjà apprécié la nécessité de la mise en œuvre de mesures conservatoires. Par conséquent, la chambre de céans n'est pas d'accord avec le point de vue de la cour d'appel, selon lequel on est en présence d'un acte clair.
16. Il n'y a pas de jurisprudence de la Cour concernant l'interprétation de l'article 16 de la directive 2010/24. Il n'apparaît pas non plus que des demandes de décision préjudicielle ont été déférées concernant cet article. **[Or. 8]**
17. Compte tenu de ce qui précède et vu l'absence de jurisprudence de la Cour sur ces questions, la chambre de céans estime qu'il est nécessaire de demander une décision préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne. [omissis] [sursis à statuer]

[omissis]