

Affaire C-105/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

15 février 2022

Jurisdiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi préjudiciel :

27 avril 2021

Partie requérante :

PM

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Directeur de la chambre de l'administration fiscale à Varsovie)

ORDONNANCE

du 27 avril 2021

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)

[Omissis] [composition de la chambre]

à l'audience du **27 avril 2021** ,

lors d'une audience à huis clos de la **chambre financière**,

statuant sur le pourvoi en cassation de P. M.

dirigé contre l'arrêt du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne)

du **9 septembre 2020**

Référence [omissis]

dans l'affaire introduite par **P. M.**

contre la décision du **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (directeur de la chambre fiscale de Varsovie)

du **13 août 2019, portant le numéro [...]**

Portant sur le **refus de remboursement de droits d'accises**

ordonne :

1) en application de l'article 267 [omissis] [TFUE] la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») est saisie de la question suivante :

L'article 56 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée de 2012, JOUE C 326 du 26 octobre 2012, p. 1) et le principe voulant que, en qu'impôt sur la consommation effective, les droits d'accise soient perçus à un seul stade, ainsi que le principe de proportionnalité, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une disposition nationale telle que l'article 107, paragraphe 1, de la loi du 6 décembre 2008 relative aux droits d'accise (Dziennik Ustaw 2020, point 722, telle que modifiée) dans la mesure où elle empêche le remboursement à l'assujetti, au titre de l'exportation d'un véhicule particulier immatriculé, de l'accise calculée proportionnellement à la durée de l'utilisation de ce véhicule sur le territoire national ?

2) [omissis] [suspension de l'instance]

Motifs

I. Le cadre juridique.

Droit de l'Union

1. Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée de 2012, JOUE du 26 octobre 2012, C 326, p. 1)

L'article 56 énonce :

« Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union. »

2. L'accord sur l'Espace économique européen [omissis]

L'article 36 de l'accord EEE dispose :

« 1. Dans le cadre du présent accord, toute restriction à la libre prestation des services à l'intérieur du territoire des parties contractantes à l'égard des ressortissants des États

membres de la CE et des États de l'AELE établis dans un État membre de la CE ou dans un État de l'AELE, autre que celui du destinataire de la prestation, est interdite.

2. Les dispositions particulières applicables à la libre prestation des services figurent aux annexes IX, X et XI. »

Droit national

L'ustawa o podatku akcyzowym (loi sur les droits d'accise), du 6 décembre 2008 (DZ. U. de 2019, position 864, telle que modifiée) dispose :

L'article 107, paragraphe 1 de la loi sur les droits d'accise prévoit :

« La personne ayant acquis le droit de disposer, en tant que propriétaire d'un véhicule particulier non immatriculé antérieurement sur le territoire national conformément aux dispositions relatives à la circulation routière, au titre de laquelle des droits d'accises ont été acquittés sur le territoire national, qui effectue une livraison intracommunautaire ou une exportation de ce véhicule particulier, ou dont la livraison ou l'exportation est effectuée pour son compte, a droit au remboursement des droits d'accises sur demande présentée au directeur du centre des impôts compétent dans un délai d'un an à compter de la date de réalisation de la livraison intracommunautaire ou de l'exportation de ce véhicule particulier. »

II. Les faits

Procédure devant l'administration fiscale

- 1 Par une demande du 5 mars 2019, PM, qui exerce une activité économique sous la dénomination N (ci-après la « partie requérante »), a adressé au Naczelnik urzędu skarbowego [directeur du centre des impôts] de [...] une demande de remboursement du droit d'accise au titre de l'exportation d'un véhicule particulier de marque BMW [...] immatriculé [...] d'un montant de 5983 PLN. Il a été établi dans cette affaire que la partie requérante a déposé une déclaration de droits d'accises de modèle AKC-U enregistrée dans le système comptable et financier Z. sous le numéro [...] et qu'il a acquitté le droit d'accise au titre de l'acquisition intracommunautaire du véhicule particulier, faisant l'objet de la présente demande.
- 2 Le directeur du centre des impôts, par décision n° [...] du 29 avril 2019, a refusé de rembourser à la partie requérante les droits d'accise du montant susmentionné en raison de l'exportation du véhicule particulier vers la Norvège. En effet, l'administration a constaté que la partie requérante ne remplissait pas la condition de l'absence d'immatriculation antérieure sur le territoire national, conformément aux dispositions sur la circulation routière en ce qui concerne le véhicule litigieux, car celui-ci a été immatriculé sur le territoire national le 9 août 2017, soit avant l'exportation du 7 mars 2018.

L'Administration a estimé que « la date d'immatriculation du véhicule est la date d'immatriculation temporaire d'office – après la demande d'immatriculation du véhicule.

L'immatriculation temporaire fait partie du processus d'immatriculation, dont le but est d'autoriser définitivement le véhicule à circuler sur le territoire national ».

- 3 Le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [directeur de la chambre de l'administration fiscale de Varsovie], par décision du 13 août 2019, a confirmé la décision de l'autorité de première instance, ajoutant en outre que – selon lui – la partie requérante ne remplissait pas non plus la condition de l'exportation du véhicule automobile particulière personnellement ou par une autre personne mais pour son compte (cette question reste toutefois en dehors de l'objet de la question à la Cour).

Jugement de la juridiction de première instance

- 4 Par un jugement du 9 septembre 2020 [omissis], le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie) a rejeté le recours de la partie requérante contre la décision du directeur de la chambre de l'administration fiscale de Varsovie du 13 août 2019 de refuser de rembourser les droits d'accise.

La juridiction de première instance a déclaré qu'en l'espèce, l'organe de recours a considéré à juste titre qu'il n'y avait pas lieu de rembourser à la partie requérante les droits d'accises sur l'exportation d'un véhicule particulier, car toutes les conditions préalables visées à l'article 107, paragraphe 1, de la loi du 6 décembre 2008 relative aux droits d'accises (Dziennik ustaw 2019, position 864, telle que modifiée), n'étaient pas remplies. Il ressort du dossier qu'avant l'exportation, le véhicule était immatriculé sur le territoire national conformément aux dispositions relatives à la circulation routière, raison pour laquelle le remboursement des droits d'accise a été refusé en l'espèce.

Procédure devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne ; ci-après le « NS »).

- 5 La partie requérante a attaqué ce jugement en totalité, en faisant notamment grief à la juridiction de première instance d'avoir violé les articles 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 et 37 de l'accord sur l'Espace économique européen (JOUE 1994 L 1, p. 3) (ci-après « l'accord EEE »), lu en combinaison avec l'article 1^{er} de la loi du 16 avril 2004 relative à la ratification de l'accord sur l'adhésion de la République tchèque, la République d'Estonie, la République de Chypre, la République de Lettonie, la République de Lituanie, la République de Hongrie, la République de Malte, la République de Pologne, la République de Slovénie et la République slovaque à l'Espace économique européen, signé à Bruxelles le 14 octobre 2003 (Dziennik ustaw 2004, n° 130, position 1375), et avec les articles 9 et 87, paragraphe 1, de la Constitution de la République de Pologne, en raison d'une application incorrecte de ceux-ci, c'est-à-dire du fait qu'ils n'ont pas été appliqués en l'espèce en lieu et place de l'article 107, paragraphe 1, de la loi relative aux accises, entraînant une violation des principes fondamentaux de la libre circulation des biens et des services, du principe selon lequel les droits d'accises sont des taxes sur la consommation perçues en une seule fois ainsi que des principes de proportionnalité et de non-discrimination en restreignant de manière inadmissible le cercle des entités qui peuvent demander le remboursement des droits d'accises en cas de livraison ou d'exportation intracommunautaire d'un véhicule particulier.

À l'appui de ce moyen, la partie requérante a notamment fait valoir que le refus de rembourser du droit d'accise, même calculé proportionnellement, sur un véhicule exporté en fonction de sa durée d'utilisation sur le territoire national (durée de consommation) viole le principe du traité relatif à la libre circulation des biens et des services (y compris le commerce) et est contraire au principe de la perception unique du droit d'accise en tant que taxe sur la consommation et au principe de proportionnalité. Si cette accise n'est pas remboursée au vendeur sur le territoire national, elle doit être imputée à l'acquéreur étranger qui, en plus de l'accise, doit également payer une autre accise sur le territoire de son pays. Cela a manifestement pour effet d'augmenter de manière injustifiée le prix du véhicule et de réduire drastiquement la concurrence pour la vente d'un tel véhicule sur un marché étranger par un vendeur polonais et de violer ainsi le principe d'égalité des échanges.

Eu égard à ce qui précède, la partie requérante a conclu à l'annulation de l'intégralité du jugement attaqué et à l'accueil de son recours, ou, à titre subsidiaire, à l'annulation de l'intégralité dudit jugement et au renvoi de l'affaire devant la juridiction de première instance pour réexamen.

III. Motivation de la demande de décision préjudicielle de la juridiction nationale (le NSA)

- 6 De l'avis du NSA, la solution du pourvoi en cassation formé par la partie requérante, évoqué ci-dessus, nécessite une réponse de la Cour à la question portant sur l'interprétation et les principes d'application de l'article 56 TFUE [OMISSIS] ainsi que sur le principe d'un seul stade des droits d'accise en tant que droits de consommation effective et sur le principe de proportionnalité. Le pourvoi en cassation comporte un moyen tiré de la violation des articles 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 et 37 de l'accord EEE, dont les règles, notamment les articles 36 et 37, sont également exprimées aux articles 56 et 57 TFUE.

Le 13 décembre 1993, l'accord EEE a été approuvé par le Conseil et la Commission, au nom de ce qui était alors les Communautés européennes, sur le fondement juridique de l'article 238 du traité CEE (devenu l'article 217 TFUE).

- 7 En vertu de l'article 267 TFUE, lorsqu'une question concerne l'interprétation des traités et l'interprétation des actes adoptés par les institutions, organes ou organismes de l'Union dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours en droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Sur les questions de la demande de décision préjudicielle

- 8 Lors de l'examen du pourvoi en cassation dans la présente affaire, le NSA a émis des doutes quant à l'allégation de ce pourvoi selon laquelle l'article 107, paragraphe 1, de la loi relative aux droits d'accises violerait le principe de la libre circulation des biens et des services (en ce qui concerne les échanges) énoncé à l'article 56 du TFUE (article 36 de l'accord EEE), qui interdit toute discrimination à l'égard des ressortissants d'autres États membres et toute autre restriction qui empêche, entrave ou rend moins attrayant l'exercice de la libre prestation de services.

En particulier, on peut se demander si ce type de réglementation (article 107, paragraphe 1, de la loi relative aux droits d'accises) n'a pas pour conséquence que les entrepreneurs nationaux qui exportent des véhicules particuliers vers des pays tiers (ainsi que ceux qui effectuent des livraisons intracommunautaires de ces véhicules) deviennent moins compétitifs par rapport aux entrepreneurs d'autres pays de l'UE qui exportent ces véhicules (ou effectuent des livraisons intracommunautaires de ces véhicules) du fait que la simple immatriculation d'un véhicule particulier exporté sur le territoire national les empêche d'obtenir le remboursement de l'accise payée, même pour un montant calculé proportionnellement à la durée de son utilisation sur le territoire national.

On peut également se demander si une réglementation telle que l'article 107, paragraphe 1, de loi relative aux droits d'accise, en rendant impossible pour un assujetti le remboursement d'une accise, même proportionnellement calculée, sur l'exportation d'un véhicule particulier précédemment immatriculé par rapport à la durée de son utilisation sur le territoire national, ne contredit pas le principe de la perception de l'accise à un seul stade du processus économique et de l'imposition de cette taxe sur la consommation effective, ainsi que le principe de proportionnalité.

- 9 Les voitures particulières ne sont pas un produit soumis à accises, mais sont néanmoins soumises à des droits d'accise en Pologne. La base juridique en est, entre autres, l'article 1^{er}, paragraphe 3, point a), 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 L 9, p. 12), qui prévoit expressément que les États membres peuvent imposer des taxes sur des produits autres que les produits soumis à accise, à condition que cela ne donne pas lieu à des formalités de passage des frontières.

Ce type de taxe n'est pas un droit d'accise harmonisé, mais son introduction et les règles de sa perception doivent être conformes aux règles fiscales applicables aux droits d'accise en ce qui concerne la détermination de la base d'imposition, le calcul de la taxe, la perception et le contrôle de la taxe, ainsi que son remboursement.

Ainsi que la CJUE l'a rappelé dans son ordonnance du 27 juin 2006, van de Coevering, C-242/05, ECLI:EU:C:2006:430, au point 23, la taxation des véhicules automobiles n'a pas été harmonisée, de sorte que les États membres sont libres d'exercer leur compétence fiscale en ce domaine, à condition de l'exercer dans le respect du droit communautaire (arrêt du 21 mars 2002 Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, point 40).

- 10 L'accise sur les véhicules particuliers dans le pays est double : l'acquisition intracommunautaire, l'importation et la première vente d'un véhicule particulier non immatriculé dans le pays sont soumises à l'impôt. En outre, les ventes ultérieures ne sont en principe pas soumises à l'accise.
- 11 L'article 107 de loi relative aux droits d'accise établit les règles de base pour le remboursement des droits d'accises payés sur les véhicules particuliers qui sont ensuite exportés vers un autre État membre ou ailleurs.

Conformément au libellé de l'article 107 de la loi relative aux droits d'accise, le droit au remboursement est dévolu à l'entité qui a acquis le droit de disposer d'un véhicule particulier en tant que propriétaire et les droits d'accise ont été payés sur la voiture sur le

territoire national. Le remboursement est donc dû indépendamment du fait que l'accise ait été payée lors de la première vente dans le pays, lors d'une acquisition intracommunautaire ou lors de l'importation. La condition de base pour le remboursement, outre le paiement de l'accise, est la confirmation de l'exportation du véhicule particulier hors du territoire national.

Toutefois, le droit au remboursement ne s'applique pas si la voiture a déjà été immatriculée au sens de la loi du 20 juin 1997 relative à la circulation routière (Dziennik Ustaw 2020, position 110, telle que modifiée). En pratique, cela exclut le droit au remboursement de l'accise pour les véhicules qui ont été immatriculés avant leur exportation, même s'il ne s'agissait que d'une immatriculation temporaire visée à l'article 74 de la loi sur la circulation routière (par exemple, pour exporter le véhicule à l'étranger).

Il convient toutefois de rappeler que cette condition doit être interprétée conformément au principe que les accises sont une taxe sur la consommation et non selon les règles relatives à l'immatriculation des véhicules découlant des dispositions de la loi sur la circulation routière. Il convient donc de considérer que la simple immatriculation d'un véhicule particulier ne devrait pas constituer un obstacle au remboursement des droits d'accise si le véhicule particulier en question n'était pas et n'est pas destiné à être utilisé en Pologne.

- 12 Toutefois, même si l'on devait admettre que le début de l'utilisation du véhicule sur le territoire national doit être identifié avec le fait de l'immatriculation, qui ne serait que temporaire – jusqu'au moment de l'exportation du véhicule particulier hors du territoire national – il semblerait que cela soit contraire à l'article 56 TFUE (article 36 de l'accord EEE) et aux principes de l'accise perçue en une phase unique, en tant que taxe sur la consommation réelle, et de la proportionnalité, de priver un assujéti qui a payé l'accise de la pleine possibilité de la récupérer, parce qu'il n'existe pas de réglementation prévoyant un remboursement partiel (proportionnel) de l'accise, en tenant compte de la période de consommation (d'immatriculation) de la voiture sur le territoire national.

Si, malgré l'immatriculation, l'utilisation (la consommation) d'un véhicule particulier n'a pas lieu sur le territoire national ou est de courte durée, la perception de l'accise totale sur ce véhicule en Pologne semble être incompatible non seulement avec le principe de l'imposition des biens sur le lieu de consommation, mais aussi avec le principe de la libre circulation des biens – en l'occurrence des voitures particulières – au sein de l'UE, entre les différents États membres et également dans les échanges avec les pays tiers.

- 13 Comme l'a indiqué la Cour dans son arrêt du 27 juin 2006 dans l'affaire van de Coevering, C-242/05, une législation nationale qui impose l'acquittement d'une taxe dont le montant n'est pas proportionnel à l'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné, même si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité, est contraire aux articles 49 CE à 55 CE lorsqu'elle s'applique à des véhicules loués et immatriculés dans un autre État membre, qui ne sont ni destinés à être essentiellement utilisés dans le premier État membre à titre permanent ni, en fait, utilisés de cette façon, sauf si son objectif ne peut être atteint par l'instauration d'une taxe proportionnelle à la durée de l'utilisation du véhicule dans ledit État (point 29).

S'il est vrai que l'arrêt se réfère à la location d'une voiture, cela ne signifie pas que le principe qui y est exprimé, indiquant la nécessité qu'une taxe telle que l'accise soit

proportionnelle à la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné, ne puisse pas être appliqué à la vente d'une voiture.

- 14 Il convient également de tenir compte du fait qu'une fois qu'une voiture est exportée vers un autre État membre ou un pays tiers – en règle générale – elle y est soumise à des taxes de consommation locales ou à des charges de même nature que l'accise polonaise, ce qui, en l'absence de remboursement de l'accise en Pologne, peut indiquer une violation du principe de la perception unique de l'accise. De toute évidence, cela a également pour effet d'augmenter le prix du véhicule et de réduire sérieusement la compétitivité de la vente d'un tel véhicule sur le marché étranger par un vendeur polonais, ce qui peut également indiquer une violation du principe d'égalité des échanges, qui est exclu par l'article 56 du TFUE (article 36 de l'accord EEE). De même, il est douteux qu'une réglementation de ce type, telle que l'article 107, paragraphe 1, de la loi relative aux droits d'accise, qui a pour effet que chaque immatriculation (même temporaire) sur le territoire national d'un véhicule prive l'assujetti du remboursement de l'accise acquittée, même pour un montant calculé proportionnellement à la durée de son utilisation sur le territoire national, n'ait pas pour effet, contrairement à l'article 56 TFUE (article 36 de l'accord EEE), que les opérateurs nationaux qui exportent des voitures particulières vers des pays tiers (ainsi que ceux qui effectuent des livraisons intracommunautaires de ces voitures) seront moins compétitifs que les opérateurs d'autres États membres de l'Union européenne qui exportent ces voitures (ou effectuent des livraisons intracommunautaires de ces voitures) et que cela ne provoque pas une restriction à la libre prestation des services en ce qui concerne le commerce des véhicules particuliers.
- 15 La partie requérante fait valoir à cet égard que, dans une situation – telle que celle en cause en l'espèce – où la période d'utilisation d'un véhicule particulier sur le territoire national dans lequel l'accise a été acquittée est insignifiante par rapport à l'ensemble de la période d'exploitation et d'utilisation du véhicule, le fait de la priver, au moins en partie, du remboursement de l'accise acquittée, alors qu'il n'est pas contesté que le véhicule a été exporté en dehors du territoire de l'Union européenne, viole les principes précités. En effet, il n'est absolument pas justifié d'adopter le point de vue selon lequel une personne qui, après importation, exporte un véhicule particulier à l'étranger (y compris son exportation) devrait être tenue de payer tous les droits d'accise du simple fait qu'elle a immatriculé ce véhicule, indépendamment de la nature de cette immatriculation et de la période d'utilisation (consommation) du véhicule à l'intérieur du pays.

La partie requérante fait valoir, dans le cadre du moyen tiré de la violation des articles 36 et 37 de l'accord EEE, que la Norvège, vers laquelle le véhicule en cause dans la présente affaire a été exporté et dans laquelle son importation est soumise à une taxe à la consommation de nature similaire à l'accise polonaise, est également partie à cet accord. Par conséquent, en l'absence de remboursement des droits d'accise au vendeur sur le territoire de la Pologne, ces droits d'accise doivent être facturés à un acheteur étranger qui, en plus de ces droits d'accise, doit également payer un autre droit d'accise sur son territoire national, ce qui est contraire au principe de la perception unique des droits d'accise et entraîne une augmentation injustifiée du prix du véhicule et une diminution de la compétitivité de la vente d'un tel véhicule sur le marché étranger de la part du vendeur polonais, et viole ainsi le principe de l'égalité des échanges.

- 16 Ainsi, dans une situation telle que celle en l'espèce, la mise à la charge de l'assujetti de la totalité du droit d'accise apparaît contraire au principe de la libre circulation des biens et des services (article 56 TFUE, article 36 de l'accord EEE), au principe de l'imposition de ce droit sur la consommation effective (en une phase unique), ainsi qu'au principe de proportionnalité, dans la mesure où la réglementation de l'article 107, paragraphe 1 de la loi relative aux droits d'accise ne prévoit pas, dans le cas d'un véhicule importé et immatriculé puis transféré (exporté) hors du pays, une taxe proportionnelle (remboursement de l'accise proportionnelle) en fonction de la durée de son utilisation en Pologne.
- 17 Bien entendu, la présente question n'a pas pour objet d'indiquer les règles à suivre par un État membre pour déterminer un tel remboursement proportionné, mais – en principe – il semble possible pour l'État de déterminer les critères qui garantiraient la réalisation de l'objectif d'une telle réglementation, qui serait d'assurer la proportionnalité de la charge de l'accise sur l'assujetti en fonction de la durée d'utilisation du véhicule dans le pays, ce qui serait en même temps conforme au principe de la libre circulation des biens et des services (article 56 TFUE, article 36 de l'accord EEE) et avec le principe de l'imposition de cette taxe sur la consommation réelle (en une seule phase), tout en établissant des conditions qui assureraient la prévention et la lutte contre la fraude à l'accise.
- 18 Les doutes susmentionnés relatifs à l'interprétation de l'article 56 TFUE (article 36 de l'accord EEE) au regard du principe de l'accise en une seule phase et du principe de proportionnalité justifient que la Cour soit saisie de la question à titre préjudiciel.
- 19 Par ces motifs, en application de l'article 267 TFUE, la juridiction de céans a statué conformément au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.

[omissis] [suspension de l'instance]