



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

24 mars 2022 *

« Renvoi préjudiciel – Droits d'accises – Directive 92/12/CE – Article 4 – Circulation des produits en suspension de droits d'accises – Conditions – Articles 6 et 20 – Mise à la consommation de produits – Falsification du document administratif d'accompagnement – Infraction ou irrégularité commise en cours de circulation de produits soumis à accise sous un régime suspensif de droits – Sortie irrégulière de produits d'un régime suspensif – Destinataire n'ayant pas connaissance de la circulation – Fraude commise par un tiers – Article 13, sous a), et article 15, paragraphe 3 – Garantie obligatoire en matière de circulation – Étendue »

Dans l'affaire C-711/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), par décision du 16 décembre 2020, parvenue à la Cour le 31 décembre 2020, dans la procédure

Generální ředitelství cel

contre

TanQuid Polska sp. z o.o.,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. I. Jarukaitis, président de chambre, MM. M. Ilešič (rapporteur) et Z. Csehi, juges,

avocat général : M. M. Campos Sánchez-Bordona,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour TanQuid Polska sp. z o.o., par M^e R. Halíček, avocat,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, O. Serdula et J. Vlácil, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

* Langue de procédure : le tchèque.

– pour la Commission européenne, par M^{mes} M. Salyková et C. Perrin, en qualité d’agents,
vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation 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), telle que modifiée par la directive 94/74/CE du Conseil, du 22 décembre 1994 (JO 1994, L 365, p. 46) (ci-après la « directive 92/12 »), lu en combinaison avec les articles 13, 15 et 16 de celle-ci.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant le Generální ředitelství cel (direction générale des douanes, République tchèque) à TanQuid Polska sp. z o.o. (ci-après « TanQuid »), société établie en Pologne, au sujet du recouvrement de droits d’accises en raison de la violation du régime suspensif lors de la circulation d’huiles minérales.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

La directive 92/12

- 3 La directive 92/12 a été abrogée et remplacée, avec effet au 1^{er} avril 2010, par 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). Toutefois, compte tenu de la date des faits au principal, le présent renvoi préjudiciel est examiné au regard de la directive 92/12.
- 4 Les quatrième, dixième et treizième considérants de la directive 92/12 énoncent :

« [...] pour assurer l’établissement et le fonctionnement du marché intérieur, l’exigibilité des accises doit être identique dans tous les États membres ;

[...]

[...] 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 ; [...] les contraintes inhérentes à l’exigibilité imposent cependant de connaître les mouvements des produits soumis à accise ; [...] il convient donc de prévoir un document d’accompagnement pour ces produits ;

[...]

[...] à ce titre, il convient en premier lieu que chaque envoi puisse être aisément identifié ; [...] sa situation doit pouvoir être immédiatement connue au regard de la dette fiscale dont il est le support ; [...] il est donc nécessaire de prévoir à cette fin un document d'accompagnement qui peut être administratif ou commercial ; [...] le document commercial utilisé doit contenir les éléments indispensables figurant sur le document administratif ».

5 L'article 1^{er}, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« La présente directive fixe le régime des produits soumis à accise et autres impositions indirectes frappant directement ou indirectement la consommation de ces produits, à l'exclusion de la [t]axe sur la valeur ajoutée et des impositions établies par [l'Union européenne]. »

6 Conformément à son article 3, paragraphe 1, ladite directive est applicable, au niveau de l'Union, notamment aux huiles minérales.

7 L'article 4 de la même directive se lit comme suit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

a) *entrepôt agréé* : la personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir et expédier des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises dans un entrepôt fiscal ;

b) *entrepôt fiscal* : tout lieu où sont produites, transformées, détenues, reçues ou expédiées par l'entrepôt agréé dans l'exercice de sa profession, en suspension de droits d'accises, des marchandises soumises à accise sous certaines conditions fixées par les autorités compétentes de l'État membre où est situé cet entrepôt fiscal ;

c) *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 ;

d) *opérateur enregistré* : la personne physique ou morale qui n'a pas la qualité d'entrepôt agréé, autorisée par les autorités compétentes d'un État membre à recevoir dans l'exercice de sa profession des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'un autre État membre. Néanmoins cet opérateur ne peut ni détenir ni expédier les produits en suspension de droits d'accises ;

[...] »

8 L'article 5, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 92/12 dispose :

« Les produits visés à l'article 3 paragraphe 1 sont soumis à accise lors de leur production sur le territoire de [l'Union] [...] ou lors de leur importation sur ce territoire. »

9 L'article 6 de cette directive prévoit :

« 1. 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 ;

[...]

2. Les conditions d'exigibilité et le taux de l'accise à retenir sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation ou la constatation des manquants. L'accise est perçue et recouvrée selon les modalités établies par chaque État membre, étant entendu que les États membres appliquent les mêmes modalités de perception et de recouvrement aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres. »

10 En vertu de l'article 13, sous a), de la directive 92/12, l'entrepositaire 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, sous réserve de l'article 15, paragraphe 3 de celle-ci, dont les conditions sont fixées par les autorités compétentes de l'État membre où l'entrepôt fiscal est agréé.

11 Aux termes de l'article 15 de cette directive :

« 1. [...] [L]a circulation en régime suspensif des produits soumis à accise doit s'effectuer entre entrepôts fiscaux.

[...]

3. Les risques inhérents à la circulation [au sein de l'Union] sont couverts par la garantie constituée par l'entrepositaire agréé expéditeur telle que prévue à l'article 13 ou, le cas échéant, par une garantie solidaire entre l'expéditeur et le transporteur. Les autorités compétentes des États membres peuvent permettre au transporteur ou au propriétaire des produits de fournir une garantie en lieu et place de celle constituée par l'entrepositaire agréé expéditeur. 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 [l'Union].

4. Sans préjudice de l'article 20, la responsabilité de l'entrepositaire 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.

[...] »

12 Conformément à l'article 16, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive :

« Par dérogation à l'article 15, paragraphe 1, le destinataire peut être un opérateur professionnel qui n'a pas la qualité d'entrepositaire agréé. Cet opérateur peut, dans l'exercice de sa profession, recevoir des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'autres États membres. Il ne peut toutefois ni détenir ni expédier ces produits en suspension de droits d'accises. »

13 L'article 16, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/12 fixe les prescriptions auxquelles l'opérateur professionnel qui n'a pas la qualité d'entrepôt agréé doit se conformer selon qu'il est, respectivement, enregistré ou non enregistré auprès des autorités fiscales de son État membre.

14 Aux termes de l'article 18, paragraphe 1, de cette directive :

« [...] [T]out produit soumis à accises, circulant en régime de suspension entre les différents États membres, [...] est accompagné d'un document établi par l'expéditeur. Ce document peut être, soit un document administratif, soit un document commercial. [...] »

15 L'article 19, paragraphes 1 à 3, de ladite directive dispose :

« 1. Les autorités fiscales des États membres sont informées par les opérateurs des livraisons expédiées et reçues au moyen du document ou d'une référence au document visé à l'article 18. Ce document est établi en quatre exemplaires :

- un exemplaire à conserver par l'expéditeur,
- un exemplaire pour le destinataire,
- un exemplaire destiné au renvoi à l'expéditeur pour apurement,
- un exemplaire destiné aux autorités compétentes de l'État membre de destination.

Les autorités compétentes de chaque État membre d'expédition peuvent prévoir l'utilisation d'une copie supplémentaire du document destinée aux autorités compétentes de l'État membre de départ.

[...]

L'État membre de destination peut prévoir que l'exemplaire destiné au renvoi à l'expéditeur pour apurement soit certifié ou visé par ses propres autorités. [...]

[...]

2. Dans le cas où les produits soumis à accise circulent en régime suspensif à destination d'un entrepôt agréé, d'un opérateur enregistré ou non enregistré, un exemplaire du document administratif d'accompagnement ou une copie du document commercial dûment annoté est renvoyé par le destinataire à l'expéditeur pour apurement, au plus tard dans les quinze jours qui suivent le mois de la réception par le destinataire.

Nonobstant les dispositions ci-dessus, les États membres de départ peuvent prévoir qu'une copie de l'exemplaire de renvoi est communiquée immédiatement à l'expéditeur par télécopie pour assurer la levée rapide de la garantie. L'obligation de renvoyer l'original prévu à la première phrase n'en est pas affectée.

[...]

3. Le régime suspensif tel que défini à l'article 4 [sous] c) est apuré par le placement des produits soumis à accise dans une des situations visées à l'article 5 paragraphe 2, et en conformité avec ledit

paragraphe, après réception par l'expéditeur de l'exemplaire de retour du document administratif d'accompagnement ou d'une copie du document commercial dûment annotés de ce placement. »

16 L'article 20 de la même directive énonce :

« 1. 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.

2. Lorsque, en cours de circulation, une infraction ou une irrégularité a été constatée sans qu'il soit possible d'établir le lieu où elle a été commise, elle est réputée avoir été commise dans l'État membre où elle a été constatée.

3. Sans préjudice de l'article 6, paragraphe 2, lorsque les produits soumis à accise n'arrivent pas à destination et lorsqu'il n'est pas possible d'établir le lieu de l'infraction ou de l'irrégularité, cette infraction ou cette irrégularité est réputée avoir été commise dans l'État membre de départ qui procède au recouvrement des droits d'accises au taux en vigueur à la date d'expédition des produits, à moins que dans un délai de quatre mois à partir de la date d'expédition des produits, la preuve ne soit apportée, à la satisfaction des autorités compétentes, de la régularité de l'opération ou du lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été effectivement commise. Les États membres prennent les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces.

4. Si, avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date d'établissement du document d'accompagnement, l'État membre où l'infraction ou l'irrégularité a effectivement été commise vient à être déterminé, cet État procède au recouvrement de l'accise au taux en vigueur à la date d'expédition des marchandises. Dans ce cas, dès que la preuve de ce recouvrement est fournie, l'accise initialement perçue est remboursée. »

Le règlement n° 2719/92

17 L'article 1^{er} du règlement (CEE) n° 2719/92 de la Commission, du 11 septembre 1992, relatif au document administratif d'accompagnement lors de la circulation en régime de suspension des produits soumis à accises (JO 1992, L 276, p. 1), tel que modifié par le règlement (CEE) n° 2225/93 de la Commission, du 27 juillet 1993 (JO 1993, L 198, p. 5) (ci-après le « règlement n° 2719/92 »), prévoit :

« Le modèle figurant à l'annexe I est utilisé comme document administratif accompagnant la circulation en régime de suspension des produits soumis à accises au sens de l'article 3 paragraphe 1 de la directive 92/12/CEE, sous réserve du respect des instructions données au verso de l'exemplaire n° 1 dudit document. »

18 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, de ce règlement, un document commercial peut remplacer le document administratif à condition qu'il contienne les mêmes informations que celles qui doivent figurer dans le document administratif.

Le droit tchèque

- 19 Aux termes de l'article 25, paragraphe 1, sous a), du zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (loi n° 353/2003 sur les droits d'accises), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi sur les droits d'accises »), les produits réglementés ne peuvent circuler en régime suspensif de droits d'accises 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 En vertu de l'article 26, paragraphe 1, de la loi sur les droits d'accises, les produits réglementés ne peuvent circuler en régime suspensif de droits d'accises que sous le couvert d'un document d'accompagnement, à moins que la présente loi n'en dispose autrement.
- 21 Conformément à l'article 28, paragraphe 1, de la loi sur les droits d'accises, en principe, il y a infraction au régime suspensif de droits d'accises au cours du transport 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 92/12 dans un autre État membre, n'est pas achevé dans le délai fixé.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 22 Le 5 janvier 2010, des agents du Celní úřad Náchod (bureau de douane de Náchod, République tchèque) ont procédé au contrôle de trois camions-citernes qui, selon les documents d'accompagnement produits, transportaient des huiles minérales en provenance d'un entrepôt fiscal situé sur le territoire polonais et exploité par TanQuid, et destinées à EKOL GAS PB s. r. o. (ci-après « EKOL GAS »), société commerciale de droit tchèque. Au cours du contrôle, ils ont constaté que les mentions figurant sur ces documents d'accompagnement étaient fausses. Par la suite, EKOL GAS a nié tout contact commercial avec TanQuid.
- 23 En réponse à une demande de renseignements émanant de l'administration douanière tchèque, l'administration douanière polonaise a fait parvenir à celle-ci 38 documents d'accompagnement avec des annexes, dont il ressortait que d'autres quantités d'huiles minérales avaient été prétendument expédiées à EKOL GAS.
- 24 En outre, il a été constaté que ces documents d'accompagnement n'avaient pas été présentés au bureau de douane en vue de la vérification de l'exactitude et de la validité des données et que les cachets du bureau de douane tchèque confirmant 35 documents d'accompagnement étaient falsifiés.
- 25 Enfin, sur la base du relevé des opérations des portiques de péage routier, il a été établi que les huiles minérales avaient été transportées à destination d'une personne inconnue et déchargées à Žďár nad Sázavou (République tchèque). À cet égard, la police tchèque a ouvert une procédure pénale pour agissements frauduleux de tiers, mais cette enquête a été close pour des raisons procédurales.

- 26 Le 3 mars 2016, le Celní úřad pro Jihočeský kraj (bureau de douane de la région de la Bohême méridionale, République tchèque) a émis, sur la base d'un rapport de contrôle fiscal du 11 janvier 2016, plusieurs avis d'imposition aux droits d'accises pour les huiles minérales, fixant l'obligation fiscale à la charge de TanQuid à la somme totale de 10 207 850 couronnes tchèques (CZK) (environ 420 000 euros).
- 27 Les recours administratifs formés contre ces avis d'imposition ayant été rejetés par la direction générale des douanes, TanQuid a introduit un recours contre les décisions de rejet devant le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de České Budějovice, République tchèque).
- 28 Par arrêt du 12 septembre 2018, cette juridiction a annulé les décisions de rejet au motif, d'une part, que, en raison des fraudes commises, il n'y avait pas eu, sur le territoire tchèque, circulation de produits en suspension de droits d'accises et que, d'autre part, les livraisons en cause au principal n'étaient pas couvertes par une garantie, la garantie constituée concernant exclusivement la circulation entre des entrepôts fiscaux. Ladite juridiction a considéré la sortie des huiles minérales de l'entrepôt fiscal de TanQuid comme étant une mise en libre pratique.
- 29 La direction générale des douanes s'est pourvue en cassation devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque).
- 30 La juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si les conditions formelles et matérielles pour commencer la circulation de produits en régime suspensif de droits d'accises sont remplies lorsque, d'une part, par un comportement frauduleux, des tiers se sont fait passer pour le destinataire autorisé établi dans un autre État membre et que, d'autre part, la garantie constituée aux fins de cette circulation n'a pas l'étendue requise.
- 31 En premier lieu, la juridiction de renvoi relève, d'un côté, que, dans le cas où des personnes se présentent comme agissant pour un opérateur enregistré (destinataire) tout en ne disposant d'aucune autorisation en cours de validité à cet effet, l'opérateur enregistré n'a pas connaissance du fait que des produits doivent circuler pour lui en régime suspensif de droits d'accises. Ainsi, à l'instar de ce qu'a jugé le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de České Budějovice), il pourrait être considéré que cette situation est analogue à celle où le destinataire des produits réglementés en cause, tel que déclaré dans les documents d'accompagnement, ne dispose pas de l'autorisation applicable. Sous ce point de vue, la sortie des huiles minérales en cause au principal de l'entrepôt fiscal de TanQuid devrait être regardée comme une mise en libre pratique.
- 32 Cependant, de l'autre côté, la juridiction de renvoi souligne que c'est l'entrepositaire agréé qui fait débiter la circulation des produits en suspension de droits d'accises, étant donné que c'est lui qui remplit la partie A du document administratif d'accompagnement. En outre, l'entrepositaire agréé, en ce qu'il est objectivement responsable de toutes les infractions ou irrégularités survenues en cours de circulation, serait redevable des droits d'accises au lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été commise, le destinataire n'étant impliqué dans l'opération qu'à la fin de celle-ci. Dès lors, la participation du destinataire ne serait pas requise pour que la circulation débute.
- 33 Ainsi, la question de savoir si le destinataire des produits a, ou non, connaissance de l'opération serait dénuée de pertinence en ce qui concerne le commencement de la circulation de produits en régime de suspension de droits d'accises. De même, serait indifférente la constatation ultérieure que des tiers se sont présentés de manière illégitime comme des personnes agissant

pour un opérateur enregistré. Dans ce contexte, les autorités douanières seraient seulement tenues de vérifier si la circulation est réalisée entre des opérateurs agréés et si une garantie a été constituée pour les droits d'accises.

- 34 En second lieu, la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la nature et à l'objectif de la garantie constituée pour garantir le paiement des droits d'accises lors de la circulation des produits en suspension de ces droits. Elle incline à penser que, pour autant que 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'accises pour un destinataire autorisé nommément désigné, les autorités douanières d'un autre État membre ne peuvent contrôler le motif de la garantie ni procéder à l'examen matériel de l'authenticité des données figurant sur les documents d'accompagnement.
- 35 Or, en l'occurrence, la garantie, constituée formellement aux fins de la circulation entre des entrepôts fiscaux, mentionnait, comme type d'obligations fiscales qu'elle couvrait, la sortie d'entrepôt des produits soumis à accise en régime suspensif de droits d'accises. En outre, cette garantie aurait été constituée pour garantir la circulation des produits réglementés en régime suspensif de droits d'accises, à partir de l'entrepôt fiscal de TanQuid et à destination d'EKOL GAS, un opérateur enregistré.
- 36 Dans ces conditions, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Des produits soumis à accise circulent-ils en régime suspensif de droits d'accises au sens de l'article 4, sous c), de la directive [92/12] dans une situation dans laquelle le bureau de douane d'un État membre a accepté leur circulation en régime suspensif de droits d'accises, 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'accises 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'accises au sens de l'article 15, paragraphe 3, de la directive [92/12], émise à une fin autre que la circulation des produits en régime suspensif de droits d'accises 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'accises 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'accises pour l'opérateur enregistré et confirmée par l'autorité douanière de l'État membre ? »

Sur les questions préjudicielles

- 37 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 92/12 doit être interprétée en ce sens qu'une expédition, par un entrepositaire agréé, de produits soumis à accise, sous couvert d'un document d'accompagnement et d'une garantie obligatoire, constitue une circulation de produits en

suspension de droits d'accises, au sens de l'article 4, sous c), de cette directive, dans une situation où, en raison d'un comportement frauduleux de tiers, le destinataire indiqué dans ce document d'accompagnement et dans cette garantie n'a pas connaissance que ces produits lui sont expédiés.

- 38 Par ailleurs, cette juridiction cherche à savoir également si le fait que la garantie obligatoire constituée par l'entrepoteur agréé aux fins de cette expédition précise le nom du destinataire autorisé, mais non sa qualité d'opérateur enregistré aux fins de l'application de l'article 15 ou de l'article 16 de la directive 92/12, a une incidence sur le caractère régulier d'une telle circulation.
- 39 À titre liminaire, il convient de rappeler que la directive 92/12 vise à établir un certain nombre de règles en ce qui concerne la détention, la circulation et les contrôles des produits soumis à accise, tels que les huiles minérales visées à l'article 3, paragraphe 1, de celle-ci, et ce, notamment, ainsi qu'il ressort de son quatrième considérant, afin d'assurer que l'exigibilité de l'accise soit identique dans tous les États membres. Cette harmonisation permet, en principe, d'écarter les doubles impositions dans les relations entre les États membres (arrêt du 24 février 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, point 44 et jurisprudence citée).
- 40 Le fait imposable, au sens de la directive 92/12, est constitué, conformément à l'article 5, paragraphe 1, de celle-ci, par la production sur le territoire de l'Union des produits soumis à accise ou par leur importation sur ce territoire (arrêt du 24 février 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, point 46 et jurisprudence citée).
- 41 En revanche, en vertu de l'article 6, paragraphe 1, de la directive 92/12, l'accise devient exigible, notamment, lors de la mise à la consommation des produits soumis à accise. Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, deuxième alinéa, sous a), de cette directive, cette notion englobe également toute sortie, y compris irrégulière, d'un régime suspensif, défini à l'article 4, sous c), de ladite directive (arrêt du 24 février 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, point 47 et jurisprudence citée).
- 42 Un tel régime est caractérisé par le fait que les droits d'accises afférents aux produits qui en relèvent ne sont pas encore exigibles, bien que le fait générateur de l'imposition se soit déjà réalisé. Partant, en ce qui concerne les produits soumis à accise, ce régime opère le report de l'exigibilité de celle-ci jusqu'à ce qu'une condition d'exigibilité, à l'instar de celle décrite au point précédent, soit remplie (arrêt du 24 février 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, point 49 et jurisprudence citée).
- 43 Or, eu égard au rôle central que le législateur de l'Union lui confère dans le cadre du régime suspensif conformément à la directive 92/12, l'entrepoteur est, en principe, responsable pour l'ensemble des risques inhérents à ce régime, notamment lorsqu'une irrégularité ou une infraction entraînant l'exigibilité des droits d'accises a été commise au cours de la circulation de ces produits. Cette responsabilité est, en outre, objective et repose non pas sur la faute prouvée ou présumée de l'entrepoteur, mais sur sa participation à une activité économique (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, point 52 et jurisprudence citée).
- 44 Par conséquent, dans le système de la directive 92/12, la responsabilité de l'entrepoteur agréé expéditeur ne saurait être éventuellement remplacée par celle du propriétaire des produits soumis à accise.

- 45 S'agissant, plus particulièrement, de la circulation en régime suspensif de produits soumis à accise, la directive 92/12 prévoit plusieurs conditions auxquelles doit satisfaire l'expédition de ces produits afin que, lors de cette circulation, l'entrepôt agréé expéditeur puisse continuer à bénéficier de ce régime.
- 46 En premier lieu, en vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la directive 92/12, la circulation en régime suspensif de produits soumis à accise doit s'effectuer, en principe, entre des entrepôts fiscaux tels que définis à l'article 4, sous b), de cette directive et exploités par les entrepositaires agréés, au sens de l'article 4, sous a), de celle-ci.
- 47 Conformément à l'article 16, paragraphes 1 et 2, de ladite directive, une telle circulation est également possible, à titre dérogatoire, à destination d'un opérateur enregistré, celui-ci étant défini, à l'article 4, sous d), de la même directive, comme étant la personne physique ou morale qui n'a pas la qualité d'entrepôt agréé, mais qui est autorisée par les autorités compétentes d'un État membre à recevoir dans l'exercice de sa profession des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'un autre État membre.
- 48 Lorsqu'une irrégularité ou une infraction entraînant l'exigibilité de l'accise a été commise ou constatée au cours de la circulation de produits soumis à accise, y compris en cas de fraude, l'entrepôt agréé reste redevable du paiement des droits d'accises (voir, en ce sens, arrêt du 24 février 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, point 52 et jurisprudence citée).
- 49 En effet, aux termes de l'article 15, paragraphe 4, de la directive 92/12, la responsabilité de l'entrepôt agréé expéditeur 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 de cette directive et dans les conditions fixées à l'article 19 de celle-ci.
- 50 Lorsque, comme tel semble être le cas en l'occurrence, une fraude commise par des tiers est la cause principale de l'expédition de produits soumis à accise par l'entrepôt agréé, le moment du commencement de la circulation en régime suspensif peut coïncider avec la commission d'une irrégularité ou d'une infraction entraînant la mise à la consommation de ces produits et l'exigibilité de l'accise.
- 51 Dans le cas où une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation entraînant l'exigibilité de l'accise, l'article 20, paragraphe 1, de la directive 92/12 désigne, à titre principal, l'État membre du lieu où l'irrégularité ou l'infraction a été commise comme étant celui dans lequel l'accise est due.
- 52 Néanmoins, l'État membre où cette infraction ou cette irrégularité est constatée peut devenir compétent, en vertu de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 92/12, pour recouvrer l'accise, même si ladite infraction ou ladite irrégularité n'a pas été commise dans cet État membre, s'il n'est pas possible d'établir le lieu où elle a été commise.
- 53 Par conséquent, l'expédition, par un entrepositaire agréé, de produits soumis à accise peut constituer une circulation de produits en suspension de droits d'accises, au sens de l'article 4, sous c), de la directive 92/12, nonobstant le fait que, en raison d'un comportement frauduleux de tiers, le destinataire présumé n'a pas connaissance que ces produits lui sont expédiés, aussi longtemps que ce fait ou qu'une autre irrégularité ou infraction n'a pas été constaté par les autorités compétentes d'un État membre concerné.

- 54 En deuxième lieu, l'article 15, paragraphe 3, de la directive 92/12 énonce, à son premier alinéa, que les risques inhérents à la circulation au sein de l'Union sont normalement couverts par la garantie obligatoire constituée par l'entrepôt agréé expéditeur telle que prévue à l'article 13 de celle-ci ou, le cas échéant, par une garantie solidaire entre l'expéditeur et le transporteur. Il ressort d'une lecture combinée de l'article 13, sous a) et de l'article 15, paragraphe 3, troisième alinéa, de cette directive, que les conditions et les modalités de cette garantie sont fixées par les autorités compétentes de l'État membre où l'entrepôt fiscal est agréé et que ladite garantie doit être valable dans toute l'Union.
- 55 En outre, ladite garantie doit couvrir la période entre le moment de la sortie de l'entrepôt fiscal et celui de l'apurement, celle-ci ne pouvant être levée, conformément à l'article 19, paragraphe 2, de cette directive, qu'au moment où l'expéditeur reçoit l'exemplaire du document administratif d'accompagnement ou une copie du document commercial dûment annoté renvoyé par le destinataire pour apurement.
- 56 L'article 15, paragraphe 3, premier alinéa, de la directive 92/12 prévoit que les autorités compétentes des États membres peuvent permettre au transporteur ou au propriétaire des produits de fournir une garantie en lieu et place de celle constituée par l'entrepôt agréé expéditeur et que, le cas échéant, les États membres peuvent également exiger une garantie auprès du destinataire.
- 57 Par ailleurs, il ressort du modèle du document administratif d'accompagnement, figurant à l'annexe I du règlement n° 2719/92, que doit être mentionnée, dans la case n° 10 de ce document, intitulée « Garantie », la « partie ou les parties constituant la garantie », en utilisant, selon les cas visés à l'article 15, paragraphe 3, de la directive 92/12, la désignation « expéditeur », « transporteur » ou « destinataire ». Aucune autre information plus détaillée n'est requise.
- 58 En revanche, il ne ressort pas de la directive 92/12 que les autorités compétentes de l'État membre de départ doivent vérifier le contenu de la garantie avant le début de la circulation des produits en suspension de droits d'accises ou que, dans ce contexte, elles doivent donner leur accord à cette circulation, ces démarches pouvant substantiellement entraver la libre circulation des marchandises soumises à accise au sein de l'Union.
- 59 Il s'ensuit que le contrôle qu'il appartient aux autorités compétentes de l'État membre de départ d'effectuer doit être limité à celui de l'existence formelle d'une telle garantie.
- 60 Certes, le non-respect de conditions ou de modalités fixées par les États membres ou leurs autorités compétentes peut constituer une irrégularité ou une infraction, au sens de l'article 20 de la directive 92/12.
- 61 Force est cependant de constater que, à l'exception des conditions, rappelées aux points 54 et 55 du présent arrêt, relatives à la couverture, par la garantie, des risques inhérents à la circulation au sein de l'Union ainsi qu'à une certaine étendue territoriale et temporelle de cette garantie, aucune autre exigence à l'égard de la garantie n'est prévue pour qu'une marchandise soit valablement admise à circuler en régime suspensif de droits d'accises prévu par la directive 92/12.

- 62 Ainsi, des éventuelles imprécisions dans la garantie, tel le fait que le nom du destinataire, un opérateur enregistré, a été correctement indiqué, mais que les clauses de cette garantie ne se réfèrent qu'à la circulation entre des entrepôts fiscaux, au sens de l'article 15 de la directive 92/12, ne sauraient avoir une incidence sur l'existence d'une circulation entre un entrepositaire agréé et un opérateur enregistré, au sens de l'article 16 de celle-ci.
- 63 En troisième lieu, l'article 18, paragraphe 1, de la directive 92/12 prévoit que tout produit soumis à accise, circulant en régime de suspension entre les différents États membres, doit être accompagné d'un document établi par l'expéditeur, ce document pouvant être soit un document administratif, soit un document commercial, dont la forme et le contenu sont définis par le règlement n° 2719/92.
- 64 S'agissant de l'article 19, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 92/12, celui-ci indique que les autorités fiscales des États membres sont informées par les opérateurs des livraisons expédiées et reçues au moyen de ce document ou d'une référence à celui-ci, et précise que ledit document est établi en quatre exemplaires, à savoir un exemplaire à conserver par l'expéditeur, un exemplaire pour le destinataire, un exemplaire destiné au renvoi à l'expéditeur pour apurement et un exemplaire destiné aux autorités compétentes de l'État membre de destination.
- 65 Quant à l'article 19, paragraphe 2, de ladite directive, il énonce que, dans le cas où les produits soumis à accise circulent en régime suspensif à destination d'un entrepositaire agréé, d'un opérateur enregistré ou non enregistré, un exemplaire du document administratif d'accompagnement ou une copie du document commercial dûment annoté est renvoyé par le destinataire à l'expéditeur pour apurement, au plus tard dans les quinze jours qui suivent le mois de la réception par le destinataire.
- 66 Dans ce contexte, conformément à l'article 19, paragraphe 1, quatrième alinéa, de la même directive, l'État membre de destination peut prévoir que l'exemplaire destiné au renvoi à l'expéditeur pour apurement soit certifié ou visé par ses propres autorités, faculté que la République tchèque semble avoir utilisée, ainsi qu'il ressort du point 24 du présent arrêt.
- 67 Or, force est de constater que la directive 92/12 n'exige pas une pareille formalité de la part des autorités compétentes de l'État membre de départ pour que débute une circulation de produits en suspension de droits d'accises. En effet, ainsi qu'il ressort des dixième et treizième considérants de celle-ci, le document d'accompagnement ne doit servir qu'à permettre de connaître les mouvements des produits soumis à accise et d'identifier aisément chaque envoi aux fins de pouvoir déterminer immédiatement sa situation au regard de la dette fiscale.
- 68 À cet égard, conformément à l'article 19, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive, les autorités compétentes de chaque État membre d'expédition ont seulement la faculté, non l'obligation, de prévoir l'utilisation d'une copie supplémentaire du document destinée aux autorités compétentes de l'État membre de départ.
- 69 Dès lors, même dans le cas où la formalité visée au point 66 du présent arrêt serait exigée par les autorités compétentes de l'État membre de départ, le cas échéant, en vertu du droit national, elle pourrait servir, tout au plus, à empêcher ou à constater des éventuelles irrégularités ou infractions à un stade précoce de la procédure de circulation en régime suspensif des produits soumis à accise. En revanche, une omission par les autorités compétentes de l'État membre de départ de constater, à ce stade, une irrégularité ou une infraction n'a aucune incidence sur la responsabilité de

l'entrepositaire agréé expéditeur, telle que décrite aux points 43 et 48 du présent arrêt, même si, ultérieurement, des inexactitudes apparaissent dans le document d'accompagnement certifié ou visé par celles-ci.

- 70 En tout état de cause, exiger un contrôle plus approfondi à ce stade, visant à vérifier l'exactitude des mentions qui figurent dans le document d'accompagnement, irait à l'encontre d'un des objectifs de la directive 92/12, qui est de contribuer à la libre circulation des marchandises soumises à accise, puisque ce contrôle approfondi serait susceptible d'entraver une telle circulation.
- 71 Par conséquent, pour qu'il y ait circulation au sens de cette directive, il suffit, en principe, que l'entrepositaire agréé expéditeur ait effectué les formalités nécessaires relatives à l'établissement d'un document d'accompagnement et procédé à la constitution de la garantie obligatoire et que les produits soumis à accise aient quitté l'entrepôt fiscal, ne fût-ce que formellement, à destination d'une personne autorisée au sens des articles 15 et 16 de ladite directive.
- 72 Dans ces conditions, il convient de répondre aux questions posées que la directive 92/12 doit être interprétée en ce sens qu'une expédition, par un entrepositaire agréé, de produits soumis à accise, sous couvert d'un document d'accompagnement et d'une garantie obligatoire, constitue une circulation des produits en suspension de droits d'accises, au sens de l'article 4, sous c), de celle-ci, nonobstant le fait que, en raison d'un comportement frauduleux de tiers, le destinataire indiqué dans ce document d'accompagnement et dans cette garantie n'a pas connaissance que ces produits lui sont expédiés, aussi longtemps que ce fait ou une autre irrégularité ou infraction n'a pas été constaté par les autorités compétentes de l'État membre concerné. La circonstance que la garantie obligatoire constituée par l'entrepositaire agréé aux fins de cette expédition précise le nom du destinataire autorisé, mais non sa qualité d'opérateur enregistré, est sans incidence sur le caractère régulier d'une telle circulation.

Sur les dépens

- 73 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit :

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, telle que modifiée par la directive 94/74/CE du Conseil, du 22 décembre 1994, doit être interprétée en ce sens qu'une expédition, par un entrepositaire agréé, de produits soumis à accise, sous couvert d'un document d'accompagnement et d'une garantie obligatoire, constitue une circulation des produits en suspension de droits d'accises, au sens de l'article 4, sous c), de celle-ci, nonobstant le fait que, en raison d'un comportement frauduleux de tiers, le destinataire indiqué dans ce document d'accompagnement et dans cette garantie n'a pas connaissance que ces produits lui sont expédiés, aussi longtemps que ce fait ou une autre irrégularité ou infraction n'a pas été constaté par les autorités compétentes de l'État membre concerné.

La circonstance que la garantie obligatoire constituée par l'entrepositaire agréé aux fins de cette expédition précise le nom du destinataire autorisé, mais non sa qualité d'opérateur enregistré, est sans incidence sur le caractère régulier d'une telle circulation.

Signatures