



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

12 février 2015\*

«Renvoi préjudiciel — Droits d'accise — Directives 92/12/CEE et 2008/118/CE — Champ d'application — Huiles minérales et produits énergétiques — Huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible — Exclusion — Droit d'accise prélevé sur la consommation de produits énergétiques, imposé par un État membre conformément aux règles propres au régime de l'accise harmonisée — Notion de 'formalités liées au passage des frontières' — Article 110 TFUE — Délai de paiement plus court dans certains cas pour les achats intracommunautaires que pour les produits acquis sur le marché national»

Dans l'affaire C-349/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 5 mars 2013, parvenue à la Cour le 25 juin 2013, dans la procédure

**Minister Finansów**

contre

**Oil Trading Poland sp. z o.o.,**

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. C. Vajda (rapporteur), président de chambre, MM. E. Juhász et D. Šváby, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 juillet 2014,

considérant les observations présentées:

- pour le Minister Finansów, par M. W. Bronicki, en qualité d'agent,
- pour Oil Trading Poland sp. z o.o., par M. L. Mazur et M<sup>me</sup> A. Rutkowska,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna et M<sup>me</sup> A. Kramarczyk-Szaładzińska, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M<sup>me</sup> G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,

\* Langue de procédure: le polonais.

— pour la Commission européenne, par M. A. Cordewener et M<sup>me</sup> K. Herrmann, 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 3, paragraphe 3, 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 L 76, p. 1), et de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Minister Finansów (ministre des Finances, ci-après le «Minister») à Oil Trading Poland sp. z o.o. (ci-après «OTP») au sujet de la soumission à un droit d'accise, en Pologne, des huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 L'article 3 de la directive 92/12 prévoyait:  
«1. La présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes:  
— les huiles minérales,  
[...]  
2. Les produits mentionnés au paragraphe 1 peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.  
3. Les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant des produits autres que ceux mentionnés au paragraphe 1, à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.  
[...]»
- 4 La directive 92/12 a été abrogée par la directive 2008/118 avec effet au 1<sup>er</sup> avril 2010.
- 5 Les considérants 4 et 5 de la directive 2008/118 énoncent:  
«(4) Les produits soumis à accise peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques. [...]

(5) Afin de garantir la libre circulation, il convient que l'imposition des produits autres que les produits soumis à accise ne donne pas lieu à des formalités liées au passage des frontières.»

6 Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de cette directive:

«1. La présente directive établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits suivants, ci-après dénommés 'produits soumis à accise':

a) les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive 2003/96/CE [du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO L 283, p. 51)];

[...]

2. Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise [...]

3. Les États membres peuvent prélever des taxes sur:

a) les produits autres que les produits soumis à accise;

[...]

Toutefois, ces prélèvements ne peuvent pas entraîner de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre États membres.»

7 L'article 34, paragraphe 2, de la directive 2008/118 prévoit:

«Les personnes visées à l'article 33, paragraphe 3, se conforment aux prescriptions suivantes:

a) effectuer, préalablement à l'expédition des produits, une déclaration auprès des autorités compétentes de l'État membre de destination et garantir le paiement des droits d'accise;

b) acquitter les droits d'accise de l'État membre de destination selon les modalités prévues par cet État membre;

c) se prêter à tout contrôle permettant aux autorités compétentes de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des produits soumis à accise et du paiement des droits d'accise exigibles pour ces produits.

[...]»

8 L'article 1<sup>er</sup> de la directive 2003/96 dispose que les États membres taxent les produits énergétiques et l'électricité conformément à cette directive.

9 L'article 2, paragraphes 1, 4 et 5, de ladite directive est libellé comme suit:

«1. Aux fins de la présente directive, on entend par 'produits énergétiques', les produits:

[...]

b) relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704 à 2715 inclus;

[...]

4. La présente directive ne s'applique pas:

[...]

b) aux utilisations ci-après des produits énergétiques et de l'électricité:

— produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible,

[...]

5. Les codes de la nomenclature combinée visés dans la présente directive sont ceux figurant dans le règlement (CE) n° 2031/2001 de la Commission, du 6 août 2001, modifiant l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun [(JO L 279, p. 1, ci-après la 'nomenclature combinée')].

[...]»

10 Les huiles lubrifiantes relèvent des codes NC 2710 19 71 à NC 2710 19 99 de la nomenclature combinée.

11 L'article 20, paragraphe 1, de la directive 2003/96 prévoit que seuls les produits énergétiques mentionnés dans la liste figurant à ce paragraphe sont soumis aux dispositions en matière de contrôles et de circulation de la directive 92/12. Les huiles lubrifiantes relevant des codes NC 2710 19 71 à NC 2710 19 99 ne figurent pas dans cette liste.

#### *Le droit polonais*

12 L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la loi relative aux droits d'accise (Ustawa o podatku akcyzowym), du 6 décembre 2008, dans sa version applicable au litige au principal (Dz. U. de 2011, n° 108, position 626, ci-après la «loi relative aux droits d'accise»), dispose:

«La loi prévoit le prélèvement d'un droit d'accise, dénommé ci-après 'accise' sur les produits soumis à accise ainsi que sur les voitures particulières, l'organisation de la commercialisation de produits soumis à accise, et le marquage fiscal.»

13 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 1, de la loi relative aux droits d'accise et au point 27 de l'annexe 1 de cette loi, établissant la liste des produits soumis à accise, sont notamment des produits soumis à accise les produits énergétiques relevant du code NC 2710.

14 L'article 86, paragraphe 1, de cette loi prévoit:

«Les produits énergétiques, au sens de la présente loi, comprennent les produits:

[...]

2) relevant des positions NC 2701, 2702 et de 2704 à 2715».

15 Aux termes de l'article 89, paragraphe 1, de ladite loi:

«Les droits d'accise sur les produits énergétiques s'élèvent pour:

[...]

11) les huiles lubrifiantes, les autres huiles relevant des codes NC 2710 19 71 à 2710 19 99, à l'exception des produits relevant du code NC 2710 19 85 (huiles blanches, paraffine liquide) et les lubrifiants plastiques relevant du code NC 2710 19 99 – à 1 180,00 [zlotys polonais (PLN)] par 1 000 litres».

16 L'article 40, paragraphe 6, de la même loi se lit comme suit:

«Sous réserve de l'article 47, paragraphe 1, points 1 et 5, le régime de suspension des droits d'accise s'applique également, sur le territoire national, aux produits soumis à accise autres que ceux définis à l'annexe 2 de la présente loi, soumis au droit d'accise à un taux non égal à zéro.»

17 Aux termes de l'article 21, paragraphes 1 à 3, de la loi relative aux droits d'accise:

«1. Le redevable est tenu, sans avertissement de l'administration fiscale:

[...]

2) de calculer et de payer l'accise pour le compte de l'autorité douanière compétente

— pour des périodes mensuelles, au plus tard le vingt-cinquième jour du mois qui suit le mois au cours duquel est née l'obligation fiscale, sauf disposition contraire.

2. En cas d'application du régime de suspension des droits d'accise, le redevable est tenu, sans avertissement de l'administration fiscale:

[...]

2) de calculer et de payer l'accise pour le compte de l'autorité douanière compétente

— pour des périodes mensuelles, au plus tard le vingt-cinquième jour du mois qui suit le mois au cours duquel est née l'obligation fiscale du fait de la cessation du régime de suspension des droits d'accise.

3. Les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas:

1) lorsque le redevable est tenu de déposer une déclaration simplifiée de calcul et de paiement de l'accise conformément à l'article 78, paragraphe 1, point 3;

[...]»

18 L'article 78, paragraphes 1 et 3, de cette loi prévoit:

«1. Le redevable effectuant pour les besoins de son activité économique sur le territoire national un achat intracommunautaire de produits soumis à accise pour lesquels l'accise a été acquittée sur le territoire d'un État membre, est tenu:

1) avant l'importation de produits soumis à accise sur le territoire national, de déclarer l'achat intracommunautaire prévu au directeur du bureau des douanes compétent et de constituer une garantie du paiement de l'accise;

2) d'accuser réception des produits soumis à accise sur le document d'accompagnement simplifié ainsi que d'établir et de joindre au document d'accompagnement simplifié renvoyé un document attestant la constitution d'une garantie du paiement de l'accise ou le paiement de l'accise sur le territoire national;

- 3) sans avertissement de l'administration fiscale, d'adresser une déclaration simplifiée conforme au modèle type au bureau des douanes compétent ainsi que de calculer l'accise et de la payer sur le territoire national, à la chambre des douanes compétente, dans un délai de dix jours à compter du jour de la naissance de l'obligation fiscale;
- 4) de tenir une comptabilité des achats intracommunautaires de produits soumis à accise.

[...]

3. Les dispositions du paragraphe 1, points 1, 3 et 4, s'appliquent mutatis mutandis aux achats intracommunautaires de produits soumis à accise autres que ceux définis à l'annexe 2 de la présente loi, soumis sur le territoire national au droit d'accise à un taux non égal à zéro.»

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 19 L'activité d'OTP consiste en la vente d'huiles lubrifiantes relevant des codes NC 2710 19 71 à NC 2710 19 99 de la nomenclature combinée et destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible. OTP achète ces huiles lubrifiantes dans le cadre de transactions intracommunautaires et les revend en Pologne.
- 20 Le 10 avril 2009, OTP a présenté une demande d'interprétation du droit fiscal polonais, portant notamment sur la question de savoir si lesdites huiles lubrifiantes sont soumises au droit d'accise. Dans son interprétation écrite datée du 23 avril 2010, le directeur de la chambre fiscale de Bydgoszcz (Pologne), agissant au nom du Minister, a répondu par l'affirmative à cette question.
- 21 Saisi d'un recours dirigé contre cette interprétation, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (tribunal administratif de la voïvodie de Szczecin) a estimé que les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible ne sont pas soumises au régime de l'accise harmonisée de l'Union européenne et qu'il n'y a pas lieu d'appliquer les dispositions du droit polonais les soumettant au droit d'accise.
- 22 Le Minister ayant introduit un pourvoi en cassation contre cette décision devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), cette juridiction relève qu'il résulte de l'arrêt Fendt Italiana (C-145/06 et C-146/06, EU:C:2007:411) que les huiles lubrifiantes non soumises à ce régime constituent des produits autres que ceux visés à l'article 3, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 92/12 de telle sorte que, conformément à cet article 3, paragraphe 3, premier alinéa, les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant ces produits, à la condition que celles-ci ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière.
- 23 Toutefois, la juridiction de renvoi considère que ledit arrêt ne fournit pas de réponse à la question de savoir si une taxe sur la consommation de telles huiles lubrifiantes peut être prélevée conformément au régime de l'accise harmonisée, c'est-à-dire en soumettant ces produits, lorsqu'ils font l'objet d'une acquisition intracommunautaire, aux mêmes obligations et formalités que celles imposées aux produits auxquels ledit régime s'applique.
- 24 À cet égard, la juridiction de renvoi souligne que les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible et provenant d'un autre État membre peuvent être acquises sous deux régimes en Pologne. Premièrement, conformément à l'article 40, paragraphe 6, de la loi relative aux droits d'accise, elles pourraient être soumises au régime de suspension des droits d'accise, lequel exigerait le respect de formalités administratives strictes, à savoir, notamment, l'octroi du statut de destinataire enregistré et l'entreposage des produits. Selon la juridiction de renvoi, l'ouverture et le fonctionnement d'un entrepôt fiscal sont soumis à des obligations impliquant des coûts importants, qui placent souvent les plus petites entreprises effectuant des achats intercommunautaires d'huiles

lubrifiantes dans l'impossibilité pratique de remplir celles-ci, et l'utilisation de services d'entrepôt fiscal fournis par un autre opérateur entraîne également des coûts supplémentaires. Par conséquent, ces entreprises se trouveraient dans une situation désavantageuse par rapport aux personnes qui opèrent sur le marché national des huiles lubrifiantes.

- 25 Deuxièmement, en vertu de l'article 78, paragraphe 3, de la loi relative aux droits d'accise, lors d'une acquisition intracommunautaire desdits produits sous le régime d'acquiescement de l'accise, ceux-ci seraient soumis aux obligations prévues à l'article 78, paragraphe 1, de cette loi. Se référant aux arrêts *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33) et *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312), la juridiction de renvoi se demande si les obligations de déclarer l'achat intracommunautaire et de constituer une garantie du paiement de l'accise avant l'importation doivent être considérées comme des formalités liées au passage d'une frontière, au sens des articles 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 et 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, second alinéa, de la directive 2008/118. Elle nourrit des doutes quant au point de savoir s'il y a lieu de considérer que lesdites obligations ont vocation à assurer le paiement du droit d'accise, dans la mesure où cet objectif peut être atteint par le respect d'autres obligations prévues à l'article 78, paragraphe 1, de ladite loi, à savoir les obligations de déposer une déclaration simplifiée, de calculer l'accise et de payer celle-ci dans un délai de dix jours à compter du jour de la naissance de l'obligation fiscale ainsi que de tenir une comptabilité des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise.
- 26 La juridiction de renvoi relève en outre que, en vertu des articles 21, paragraphe 1, point 2, et 78, paragraphe 1, point 3, de la loi relative aux droits d'accise, les délais de paiement de l'accise sont différents selon que les huiles lubrifiantes sont acquises sur le marché national ou qu'elles font l'objet d'une acquisition intracommunautaire sous le régime d'acquiescement de l'accise, une telle différence étant susceptible d'être contraire à l'article 110 TFUE.
- 27 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 – correspondant actuellement à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, premier alinéa, sous a), et second alinéa, de la directive 2008/118 – en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose un droit d'accise sur les huiles lubrifiantes relevant des codes NC 2710 19 71 à NC 2710 19 99, destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible de chauffage, conformément aux règles propres au régime de l'accise harmonisée, prélevé sur la consommation des produits énergétiques?»

### **Sur la question préjudicielle**

- 28 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que des produits ne relevant pas du champ d'application de ces directives, tels que les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, soient soumis à une taxe régie par des règles identiques à celles relatives au régime de l'accise harmonisée visé par lesdites directives.
- 29 À titre liminaire, il convient de relever que le litige au principal concerne une question d'interprétation du droit national posée par OTP alors que la directive 92/12 était encore en vigueur, tandis que la réponse du Ministre à cette question est intervenue après l'abrogation de cette directive, le 1<sup>er</sup> avril 2010, par la directive 2008/118. Étant donné que cette réponse peut être appliquée à des opérations effectuées aussi bien avant qu'après l'entrée en vigueur de la directive 2008/118, ces deux directives doivent être considérées comme étant applicables *ratione temporis* aux fins dudit litige. Il en va a fortiori ainsi dans la mesure où l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118 correspond à l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12.

*Sur le prélèvement d'une taxe régie par des règles identiques à celles relatives au régime de l'accise harmonisée sur des produits non soumis à celui-ci*

- 30 Ainsi que la juridiction de renvoi et tous les intéressés ayant soumis des observations à la Cour l'ont relevé, il découle du point 43 de l'arrêt Fendt Italiana (EU:C:2007:411) que, même si les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible relèvent de la définition de la notion de «produits énergétiques», au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96, elles sont explicitement exclues du champ d'application de cette directive par l'article 2, paragraphe 4, sous b), premier tiret, de celle-ci. Partant, en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, ces huiles lubrifiantes ne relèvent pas du régime de l'accise harmonisée visé par cette dernière directive.
- 31 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que lesdites huiles lubrifiantes constituent des produits autres que les «produits soumis à accise», au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la directive 2008/118, de telle sorte que, conformément à cet article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, les États membres peuvent prélever des taxes sur ces produits, à condition que de tels prélèvements n'entraînent pas de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre États membres (voir, en ce sens, en ce qui concerne l'article 3, paragraphes 1 et 3, de la directive 92/12, arrêt Fendt Italiana, EU:C:2007:411, point 44).
- 32 OTP conteste la compatibilité de la réglementation polonaise en cause au principal avec l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118, dans la mesure où cette réglementation soumet les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible à une taxe régie par des règles identiques à celles relatives au régime de l'accise harmonisée, telles que prévues par cette directive.
- 33 À cet égard, il importe de souligner, ainsi que cela ressort du point 31 du présent arrêt, que cette disposition subordonne la possibilité pour les États membres de prélever des taxes sur des produits autres que ceux soumis au régime de l'accise harmonisée à la seule condition que ces prélèvements n'entraînent pas de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre États membres. À la différence de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, lu à la lumière du considérant 4 de celle-ci, qui vise les produits soumis audit régime, cet article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, ne prévoit donc pas que les taxes visées doivent être des taxes autres que l'accise harmonisée ou qu'elles doivent poursuivre des finalités spécifiques.
- 34 Il s'ensuit que l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de ladite directive ne s'oppose pas, en tant que tel, à ce que les États membres frappent des produits autres que ceux soumis au régime de l'accise harmonisée d'une taxe régie par des règles identiques à celles relatives à ce régime.
- 35 Cette conclusion n'est pas infirmée par l'article 20, paragraphe 1, de la directive 2003/96, invoqué par OTP, en vertu duquel les seuls produits énergétiques mentionnés sur la liste figurant à cette disposition sont soumis aux dispositions en matière de contrôles et de circulation de la directive 2008/118. En effet, le fait que cette liste ne se réfère pas aux huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, lesquelles sont exclues du champ d'application de la directive 2003/96, est dénué de pertinence en ce qui concerne l'interprétation de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118.

*Sur l'interdiction de formalités liées au passage des frontières*

- 36 Ainsi qu'il a déjà été rappelé, afin de se conformer aux exigences fixées à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118, une taxe frappant les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible ne doit toutefois pas entraîner de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre les États membres.



- 37 À cet égard, il découle de la jurisprudence de la Cour que, si l'objectif visé par une formalité imposée à l'importateur d'un produit soumis à une taxe nationale est d'assurer le paiement de la dette correspondant au montant de cette taxe, une telle formalité est liée au fait générateur de celle-ci, à savoir l'acquisition intracommunautaire, et non pas au passage d'une frontière au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêts *Brzeziński*, EU:C:2007:33, points 47 et 48, ainsi que *Kalinchev*, EU:C:2010:312, point 27).
- 38 En ce qui concerne, en premier lieu, le régime de suspension des droits d'accise qui, en vertu de l'article 40, paragraphe 6, de la loi relative aux droits d'accise, est applicable aux huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, il apparaît que les exigences afférentes à ce régime s'imposent tant pour les produits importés d'un autre État membre que pour ceux qui sont acquis sur le marché national polonais, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier. En raison de ce seul fait, ainsi que la Commission européenne l'a relevé, de telles exigences ne sauraient être considérées comme constituant des formalités liées au passage d'une frontière.
- 39 S'agissant, en second lieu, du régime d'acquittement de l'accise, la juridiction de renvoi se demande si les obligations prévues à l'article 78, paragraphe 1, point 1, de la loi relative aux droits d'accise, à savoir les obligations de déclarer l'achat intracommunautaire prévu et de constituer une garantie du paiement de l'accise avant l'importation des produits concernés, constituent des formalités liées au passage d'une frontière.
- 40 À cet égard, il convient de constater que, selon les termes mêmes de cette disposition, les obligations fixées par celle-ci doivent être accomplies avant que les produits concernés ne franchissent la frontière polonaise. De plus, il est manifeste que la constitution d'une garantie de paiement de l'accise a pour objectif d'assurer le paiement de cette dernière et est donc liée au fait générateur du droit d'accise, au sens de la jurisprudence citée au point 37 du présent arrêt.
- 41 Par ailleurs, les obligations visées à l'article 78, paragraphe 1, point 1, de la loi relative aux droits d'accise correspondent aux prescriptions auxquelles, s'agissant des produits soumis au régime de l'accise harmonisée, les personnes redevables de droits d'accise doivent se conformer en vertu de l'article 34, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la directive 2008/118. Il y a lieu d'en déduire que le législateur de l'Union n'a pas considéré que ces prescriptions constituent des formalités liées au passage des frontières.
- 42 Au demeurant, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi considère que les obligations de déposer une déclaration simplifiée, de calculer l'accise et de payer celle-ci dans un délai de dix jours à compter du jour de la naissance de l'obligation fiscale ainsi que de tenir une comptabilité des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise, telles que prévues à l'article 78, paragraphe 1, points 3 et 4, de la loi relative aux droits d'accise, visent à assurer le paiement de l'accise due. Pourtant, cette considération n'exclut pas que les obligations mentionnées à cet article 78, paragraphe 1, point 1, poursuivent le même objectif.
- 43 Il en résulte que des obligations, telles que celles prévues à l'article 78, paragraphe 1, points 1, 3 et 4, de la loi relative aux droits d'accise, ne sauraient être considérées comme constituant des formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre les États membres, interdites en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, second alinéa, de la directive 2008/118.

*Sur le respect de l'article 110 TFUE*

- 44 Si la juridiction de renvoi ne pose pas de question expresse relative à l'interprétation de l'article 110 TFUE, elle s'interroge néanmoins, dans la motivation de la décision de renvoi, sur la conformité à cet article des délais de paiement de l'accise prévus par différentes dispositions de la loi relative aux droits d'accise.
- 45 Or, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que le fait que la juridiction de renvoi a formulé une question préjudicielle en se référant à certaines dispositions seulement du droit de l'Union ne fait pas obstacle à ce que la Cour lui fournisse tous les éléments d'interprétation qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, qu'elle y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ses questions. Il appartient, à cet égard, à la Cour d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments du droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige (voir, notamment, arrêt *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve e.a.*, C-225/13, EU:C:2014:245, point 30 et jurisprudence citée). Par conséquent, il convient d'examiner le point de savoir si l'article 110 TFUE s'oppose à ce que ces délais de paiement soient imposés.
- 46 Selon une jurisprudence constante, un système de taxation d'un État membre ne peut être considéré comme compatible avec l'article 110 TFUE que s'il est établi qu'il est aménagé de façon à exclure, en toute hypothèse, que les produits importés soient taxés plus lourdement que les produits nationaux et, dès lors, qu'il ne comporte, en aucun cas, des effets discriminatoires (voir arrêt *X*, C-437/12, EU:C:2013:857, point 28 et jurisprudence citée).
- 47 À cet égard, il y a violation de l'article 110, premier alinéa, TFUE lorsque l'imposition frappant le produit importé et celle frappant le produit national similaire sont calculées de façon différente et suivant des modalités différentes aboutissant, ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition supérieure du produit importé (voir, en ce sens, arrêts *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, point 3, ainsi que *Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, point 49 et jurisprudence citée).
- 48 Ainsi que la Cour a déjà eu l'occasion de le préciser, tel est le cas lorsque les délais de paiement d'une taxe frappant la production nationale sont supérieurs à ceux appliqués aux produits importés d'autres États membres. En effet, un tel avantage réservé à la production nationale implique une différence de traitement au détriment des produits importés, en violation de l'interdiction contenue à l'article 110 TFUE (voir, en ce sens, arrêt *Grundig Italiana*, C-68/96, EU:C:1998:299, point 23 et jurisprudence citée).
- 49 Il paraît résulter de la décision de renvoi que les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible qui sont acquises sur le territoire national sont obligatoirement soumises au régime de suspension des droits d'accise, indication qui a été corroborée, notamment, par le gouvernement polonais lors de l'audience, mais qu'il appartient toutefois au juge national de vérifier. Conformément à l'article 21, paragraphe 2, de la loi relative aux droits d'accise, le redevable est tenu de payer l'accise afférente à ces produits au plus tard le vingt-cinquième jour du mois suivant le mois au cours duquel est née l'obligation fiscale du fait de la cessation dudit régime. Ce délai de paiement s'impose également pour les huiles lubrifiantes importées d'un autre État membre qui sont soumises au régime de suspension des droits d'accise. En revanche, le délai de paiement de l'accise pour les produits importés sous le régime d'acquiescement de l'accise est, en vertu des articles 21, paragraphe 3, point 1, et 78, paragraphes 1, point 3, et 3, de cette loi, de dix jours à compter du jour de la naissance de l'obligation fiscale.
- 50 Sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, il apparaît donc que le délai de paiement de l'accise due pour les huiles lubrifiantes importées sous le régime de suspension des droits d'accise, à compter de leur mise en circulation sur le marché polonais, est le même que celui qui est prévu pour

les huiles lubrifiantes acquises sur ledit marché. En outre, les huiles lubrifiantes qui sont importées peuvent l'être conformément au régime d'accquittement de l'accise, ce qui entraîne un délai de paiement de l'accise plus court.

- 51 Il s'ensuit que, en ce qui concerne le régime de suspension des droits d'accise, auquel l'acquisition d'huiles lubrifiantes sur le marché national semble être obligatoirement soumise, il n'existe pas de différence de traitement, au détriment des huiles lubrifiantes importées, quant au délai de paiement de l'accise due. Le fait que, pour les seuls produits importés, il soit également possible d'utiliser le régime d'accquittement de l'accise comportant un délai de paiement plus court ne saurait affecter le caractère non discriminatoire d'une réglementation telle que celle en cause au principal.
- 52 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que des produits ne relevant pas du champ d'application de ces directives, tels que les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, soient soumis à une taxe régie par des règles identiques à celles relatives au régime de l'accise harmonisée visé par lesdites directives, dès lors que le fait de soumettre lesdits produits à cette taxe n'entraîne pas de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre les États membres.

### Sur les dépens

- 53 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:

**L'article 3, paragraphe 3, 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, et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que des produits ne relevant pas du champ d'application de ces directives, tels que les huiles lubrifiantes destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, soient soumis à une taxe régie par des règles identiques à celles relatives au régime de l'accise harmonisée visé par lesdites directives, dès lors que le fait de soumettre lesdits produits à cette taxe n'entraîne pas de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre les États membres.**

Signatures