Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. YVES BOT
présentées le 28 janvier 2016 [1]

Affaire C-81/15

Kapnoviomichania Karelia AE
contre
Ypourgos Oikonomikon

[demande de décision préjudicielle formée par le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État, Grèce)]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Droits d'accises — Directive 92/12/CEE — Responsabilité de l'entrepositaire agréé — Possibilité pour les États membres de rendre l'entrepositaire agréé solidairement responsable du paiement des sanctions pécuniaires infligées aux auteurs d'une contrebande»

1. La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation, à la lumière des principes de sécurité juridique et de proportionnalité, 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 [2], telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 [3].

2. Cette demande, présentée dans le cadre d'un litige opposant Kapnoviomichania Karelia AE [4] à l'Ypourgos Oikonomikon (ministre des Finances), pose, plus concrètement, la question de savoir si un entrepositaire agréé peut être déclaré solidairement tenu au paiement des sanctions pécuniaires prononcées à l'encontre de personnes reconnues coupables de contrebande de produits du tabac placés sous régime suspensif.

3. Dans les présentes conclusions, nous soutiendrons que la directive 92/12 doit être interprétée en ce sens que, eu égard aux principes généraux du droit de l'Union, dont notamment ceux de légalité des délits et des peines et de responsabilité personnelle, elle ne s'oppose pas à ce que, en cas de sortie irrégulière des marchandises du régime suspensif du fait d'une infraction de contrebande commise en cours de transport, l'entrepositaire agréé expéditeur soit déclaré solidairement tenu au paiement des amendes douanières infligées aux auteurs de la contrebande, pour autant qu'un tel régime de responsabilité solidaire, qui revêt le caractère d'une sanction pénale, soit expressément prévu par la législation nationale et que, s'il repose sur une présomption de propriété ou de détention des marchandises par l'entrepositaire agréé et de représentation de celui-ci par les auteurs de la contrebande, cette présomption ne revête pas un caractère irréfragable qui priverait l'entrepositaire agréé de la faculté de s'exonérer de sa responsabilité en démontrant qu'il n'a commis aucune faute. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, en tenant compte de toutes les circonstances de droit et de fait pertinentes, si le régime en cause au principal satisfait à ces exigences.

1 — Langue originale: le français.
2 — JO L 76, p. 1.
3 — JO L 390, p. 124, ci-après la «directive 92/12».
4 — Ci-après «Karelia».

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

4. La directive 92/12, en vigueur à la date des faits au principal, a été abrogée à compter du 1er avril 2010 par la directive 2008/118/CE[5].

5. L'article 4, sous a), de la directive 92/12, laquelle s'appliquait, en vertu de son article 3, paragraphe 1, aux tabacs manufacturés, définissait l'entrepositaire agréé comme «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».

6. L'article 6, paragraphe 1, de cette directive énonçait:

«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;

[...]»

7. L'article 13, sous a), de ladite directive prévoyait que l'entrepositaire agréé était tenu «de fournir [...] une garantie obligatoire en matière de circulation dont les conditions sont fixées par les autorités fiscales de l'État membre où l'entrepôt fiscal est agréé».

8. L'article 15 de la directive 92/12 disposait:

«[...]

3. Les risques inhérents à la circulation intracommunautaire 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. Le cas échéant, les États membres peuvent exiger une garantie auprès du destinataire.

Les modalités de la garantie sont fixées par les États membres. La garantie doit être valable dans toute la Communauté.

4. Sans préjudice de l'article 20, la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur, et, le cas échéant, celle du transporteur, ne peut être dégagée que par la preuve de la prise en charge des produits par le destinataire, notamment par le document d'accompagnement [...]»

9. L'article 20 de cette directive énonçait:

«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.

5 — Directive 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).

[...]

3. [...] Les États membres prennent les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces.

[...]»

B – *Le droit grec*

10. La loi 2127/1993, relative à l'harmonisation avec le droit communautaire du régime fiscal des produits pétroliers, de l'alcool éthylique et des boissons alcooliques ainsi que des tabacs manufacturés, et autres dispositions [6], a transposé en droit grec la directive 92/12.

11. Aux termes de l'article 67, paragraphe 5, de cette loi:

«Toute fraude ou tentative de fraude au versement des accises et autres droits ainsi que le non-respect des formalités prévues par la loi en vue d'échapper au versement de ces accises et autres droits constituent de la contrebande au sens des articles 89 et suivants de la loi 1165/1918 portant code des douanes [ci-après le «code des douanes»]; ces actes rendent exigible la taxe majorée prévue par lesdits articles, même dans l'hypothèse où les instances compétentes jugeraient que les conditions d'une contrebande pénalement répréhensible ne sont pas réunies.»

12. L'article 97, paragraphes 3 et 5, du code des douanes dispose:

«3. [...] toutes les personnes dont il est certain qu'elles ont participé à l'infraction douanière au sens de l'article 89, paragraphe 2, du présent code se voient infliger au prorata du degré de participation de chacune et indépendamment des poursuites pénales dont elles font l'objet, conjointement et solidairement, une taxe majorée pouvant aller du double au décuple des accises et autres droits dus au titre de l'objet de l'infraction [...]

[...]

5. Après avoir réalisé une enquête administrative, le [...] directeur du bureau de douane compétent rédige et émet, le plus rapidement possible, un acte motivé par lequel il exonère ou identifie, le cas échéant, les responsables au sens du présent code, il détermine le degré de responsabilité de chacun, les droits de douane et autres taxes dus ou perdus au titre de l'objet de la contrebande et met en recouvrement la taxe majorée au sens du présent article ainsi que, le cas échéant, les droits de douane et autres taxes perdus.»

13. L'article 99, paragraphe 2, de ce code prévoit que les dispositions de l'article 108 dudit code s'appliquent également, «par analogie», aux infractions douanières et que «la non-connaissance par les personnes civilement coresponsables de l'intention des personnes qualifiées d'auteurs primaires de commettre l'infraction n'exonère pas les premiers de leur responsabilité».

6 — FEK A' 48.

14. Aux termes de l'article 100, paragraphe 1, du code des douanes:

«Constitue[nt] de la contrebande:

a) l'importation sur le territoire de l'État ou l'exportation hors de celui-ci, sans autorisation écrite de l'autorité douanière compétente ou en un lieu et à un instant autre que celui autorisé par ladite autorité, de marchandises soumises soit à des droits de douane à l'importation, soit à une accise, une taxe ou un droit perçu en douane, et

b) toute action visant à priver l'État des droits de douane, accises, taxes et droits devant être perçus par lui sur les marchandises importées depuis l'étranger ou exportées, y compris lorsque ces actes ont été commis à un moment et selon une méthode autres que ceux prescrits par la loi.»

15. L'article 108 de ce code prévoit:

«La juridiction pénale connaissant de l'incrimination de contrebande peut, dans son jugement de condamnation, déclarer le propriétaire ou le destinataire des biens faisant l'objet de la contrebande coresponsable, civilement et solidairement à la personne condamnée, du paiement de l'amende pécuniaire infligée et des dépens ainsi que, sur demande de l'État s'étant constitué partie civile, de la somme qui lui a été adjugée; il en est ainsi même si le coresponsable n'a pas été mis en cause au pénal, dès lors que le condamné a disposé de l'objet de la contrebande en qualité de mandataire, de gestionnaire ou de représentant du propriétaire ou du destinataire, quelle que soit la nature juridique sous laquelle le mandat est présenté ou dissimulé; il est donc indifférent de savoir si le mandataire agit en nom propre [...], s'il se présente comme le propriétaire des biens ou comme ayant tout autre lien juridique avec ces biens ou si la représentation effective du propriétaire est une représentation spéciale ou générale, sauf s'il peut être prouvé que les personnes précitées ne pouvaient aucunement avoir connaissance de la probabilité d'un acte de contrebande.»

II – Les faits à l'origine du litige au principal et la question préjudicielle

16. Karelia est une société de droit grec qui exerce une activité de fabrication de produits du tabac, en ayant le statut d'entrepositaire agréé.

17. Ayant reçu d'une société bulgare une commande de 760 cartons de cigarettes, Karelia a, le 9 juin 1994, déposé au bureau des douanes une déclaration d'exportation.

18. Toutefois, cette cargaison n'est jamais parvenue à destination, l'enquête menée par le service des douanes ayant révélé que le camion dans lequel devait être transportée la cargaison était parti vers la Bulgarie vide de tout chargement et que la cargaison avait été transbordée dans un autre camion. Au cours de cette enquête, le directeur des exportations de Karelia a expliqué que, à la suite de la commande, il avait reçu le paiement de la somme de 82 000 euros, correspondant à la valeur de la marchandise, qu'il avait déposée sur un compte bancaire de Karelia en Grèce. De son côté, le directeur général de Karelia a soutenu qu'il ne savait pas si la société bulgare qui avait passé commande avait une existence réelle, car le chaos régnait en Bulgarie pour ce qui avait trait à la chambre de commerce, de sorte que toute tentative pour identifier cette société aurait été vaine.

19. La preuve de la sortie de la cargaison litigieuse n'ayant pas été rapportée, la garantie bancaire que Karelia avait constituée pour couvrir le montant des accises, à savoir 114 726 750 drachmes grecques (GRD) (336 688,92 euros), a été retenue.

20. Par la suite, les autorités douanières ont émis un acte d'imputation relatif à la contrebande de 760 cartons de cigarettes, par lequel elles ont déclaré auteurs conjoints de cette contrebande notamment les personnes qui avaient passé commande des cigarettes au nom de la société bulgare auprès du directeur des exportations de Karelia. La charge d'une taxe majorée d'un montant total de 573 633 750 GRD (1 683 444,60 euros) ainsi que d'accises majorées d'un montant de 9 880 000 GRD (28 994,86 euros) a été répartie entre les auteurs de la contrebande. Par ce même acte, Karelia a été déclarée solidairement redevable, au civil, du versement de ces sommes.

21. Cette société ayant formé un recours contre l'acte d'imputation, le Dioikitiko Protodikeio Peiraia (tribunal administratif de première instance du Pirée) l'a accueilli au motif qu'aucune relation de mandat ou de représentation ni aucun autre rapport juridique dissimulant un mandat entre Karelia et les auteurs de la contrebande n'avaient été démontrés.

22. L'Ypourgos Oikonomikon ayant interjeté appel contre ce jugement, le Dioikitiko Efeteio Peiraia (cour administrative d'appel du Pirée) a accueilli cet appel tout en réduisant le montant de la taxe majorée à 344 180 250 GRD (336 688,91 euros). Cette juridiction a considéré que, dans la mesure où les cigarettes étaient placées sous régime suspensif, les auteurs de la contrebande avaient agi en tant que mandataires de Karelia qui, en sa qualité d'entrepositaire agréé, était détentrice des marchandises et seule responsable de leur circulation jusqu'à leur exportation, indépendamment de la qualité en laquelle les contrebandiers avaient prétendu agir (chauffeurs, intermédiaires, destinataires, acheteurs, etc.).

23. Karelia a introduit un pourvoi contre l'arrêt du Dioikitiko Efeteio Peiraia (cour administrative d'appel du Pirée).

24. Selon l'opinion majoritaire au sein du Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État), la responsabilité solidaire de l'entrepositaire agréé porte non seulement sur le paiement des accises, mais également sur les autres conséquences financières de la contrebande. Il en serait ainsi indépendamment de tout accord particulier entre le fournisseur et l'acquéreur, en vertu duquel la propriété des biens placés sous régime suspensif serait transférée dès leur remise à l'acquéreur, qui se chargerait de leur transport. Selon cette opinion, le régime de responsabilité accrue de l'entrepositaire servirait l'objectif de prévention de la fraude fiscale puisqu'il inciterait très fortement ce professionnel à veiller à la réalisation régulière de la procédure d'exportation, en prenant, dans le cadre de ses relations contractuelles, les mesures appropriées pour se protéger du risque d'être condamné solidairement. Ce régime serait conforme au principe de proportionnalité dès lors que l'entrepositaire a la possibilité de s'exonérer de sa responsabilité en prouvant qu'il a agi de bonne foi et qu'il a pris toutes les mesures appropriées en exerçant la diligence d'un professionnel avisé.

25. En revanche, selon l'opinion minoritaire, l'entrepositaire agréé ne peut être tenu solidairement responsable que du paiement des droits d'accises et non de celui des sanctions pécuniaires infligées aux contrebandiers. En effet, d'une part, l'entrepositaire agréé ne saurait être légalement regardé comme le propriétaire des biens qu'il détient, qui sortent de son entrepôt fiscal et qui sont expédiés dans un État tiers sous régime suspensif, jusqu'à ce qu'ils parviennent à leur destination régulière ou jusqu'à ce qu'ils quittent le territoire de l'Union européenne, et, d'autre part, il ne saurait être légalement présumé que les personnes physiques impliquées, en quelque qualité que ce soit, dans la circulation des marchandises agissent en qualité de mandataires ou de représentants de cet entrepositaire agréé.

26. C'est dans ces circonstances que le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La directive 92/12, interprétée à la lumière des principes généraux du droit de l'Union, et notamment des principes d'effectivité du droit de l'Union, de sécurité juridique et de proportionnalité, doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à l'application à un cas de figure tel celui en l'espèce d'une disposition législative telle que l'article 108 du code des douanes, en vertu de laquelle l'entrepositaire

agréé de produits, qui ont circulé sous régime suspensif depuis son entrepôt fiscal et qui sont sortis irrégulièrement dudit régime du fait d'une infraction de contrebande, peut être déclaré solidairement responsable du paiement d'amendes administratives pour cause de contrebande, indépendamment du fait qu'il ait ou non, au moment de la commission de l'infraction, détenu les biens au regard du droit privé et, en outre, indépendamment du fait que les auteurs de l'infraction, impliqués dans cette circulation, aient ou non conclu avec l'entrepositaire agréé un rapport contractuel particulier duquel il ressortirait qu'ils agissaient en tant que ses mandataires?»

III – Notre analyse

27. Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 92/12, lue à la lumière des principes généraux du droit de l'Union, et en particulier des principes de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une disposition nationale telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle l'entrepositaire agréé expéditeur peut être déclaré solidairement responsable du paiement des taxes majorées dues en cas d'infraction commise en cours de circulation des produits en suspension de droits d'accises, ayant rendu exigibles ces droits, même si cet entrepositaire n'est pas, selon le droit privé national, détenteur de ces produits au moment de la commission de l'infraction et s'il n'est pas contractuellement lié à l'auteur de celle-ci, lequel ne peut être regardé comme ayant agi en tant que son mandataire.

28. La présente affaire soulève la question de savoir si la directive 92/12 interdit aux États membres de faire peser sur l'entrepositaire agréé expéditeur une responsabilité solidaire sans faute pour le paiement des pénalités dues par les auteurs de contrebande de produits du tabac circulant sous régime suspensif.

29. Conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie [7].

30. S'agissant de l'économie générale de la directive 92/12, il importe de relever le rôle central conféré à l'entrepositaire agréé dans le cadre de la procédure de circulation des produits soumis à accise sous un régime suspensif, lequel est caractérisé par le fait que les droits d'accises afférents aux produits qui relèvent de ce régime ne sont pas encore exigibles, bien que le fait générateur de l'imposition se soit déjà réalisé [8].

31. En contrepartie de l'autorisation de produire, de transformer, de détenir, de recevoir ou d'expédier des produits soumis à accise sous régime suspensif de droits dans un entrepôt fiscal, l'entrepositaire agréé doit, d'abord, en vertu de l'article 15, paragraphe 3, de cette directive, constituer une garantie couvrant tous les risques inhérents à la circulation de ces produits.

32. Il résulte, ensuite, de l'article 15, paragraphe 4, de la directive 92/12 que l'entrepositaire agréé ne peut être déchargé de sa responsabilité que par l'apurement du régime suspensif résultant de la preuve de la prise en charge des produits par le destinataire, cette preuve étant établie, notamment, par le document d'accompagnement dont un exemplaire doit être renvoyé à l'expéditeur par le bureau de douane de sortie de l'Union. En outre, en application de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, il ne peut bénéficier d'une franchise pour les pertes intervenues sous régime suspensif que s'il démontre que ces pertes sont dues à des cas fortuits ou de force majeure ou encore à la nature des produits.

7 — Voir, notamment, arrêt Covaci (C-216/14, EU:C:2015:686, point 29).

8 — Voir arrêts Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, point 42) et Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, point 78).

33. Enfin, l'article 20, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive met à la charge de l'entrepositaire agréé le paiement de l'accise en cas d'irrégularité ou d'infraction commise en cours de circulation des produits sous régime suspensif.

34. Il ressort de la lecture combinée de l'ensemble des dispositions mentionnées aux trois points précédents des présentes conclusions que la directive 92/12 instaure à la charge de l'entrepositaire agréé un régime de responsabilité pour risque dont celui-ci ne peut s'exonérer qu'en rapportant la preuve d'un cas de force majeure. En vertu de ce régime, l'entrepositaire agréé est désigné comme étant le responsable de l'ensemble des risques inhérents à la circulation des produits soumis à accise en suspension de droits et comme étant, en conséquence, le redevable du paiement des droits d'accises lorsqu'une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation, entraînant l'exigibilité de ceux-ci.

35. Il importe d'ajouter qu'il résulte sans équivoque de l'article 15, paragraphes 3 et 4, de la directive 92/12 que la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur a une étendue très large et couvre tous les risques pouvant se réaliser pendant la phase de circulation des produits sous régime suspensif. Loin de s'arrêter aux portes de l'entrepôt fiscal à partir duquel l'entrepositaire expédie les produits, cette responsabilité perdure donc aussi longtemps que n'a pas été rapportée la preuve de ce que ceux-ci sont parvenus à leur destinataire.

36. La circonstance que la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur soit expressément fondée sur la notion de risque et qu'elle ne cède, en cas de pertes, que devant la preuve de la force majeure démontre qu'il s'agit d'une responsabilité objective, qui repose non pas sur la faute prouvée ou présumée de l'entrepositaire, mais sur sa participation à une activité économique. Étant la contrepartie du droit de produire, de transformer, de détenir, de recevoir ou d'expédier des produits sous régime suspensif, cette responsabilité pèse sur l'entrepositaire agréé en raison de cette seule qualité, peu important qu'il soit par ailleurs propriétaire ou non des marchandises soumises à accise ou, en cas d'infraction constatée, qu'il existe ou non un lien contractuel avec l'auteur de celle-ci. Sur ce dernier point, il convient de constater que la commission d'une infraction de contrebande peut être regardée comme la réalisation d'un risque inhérent à la circulation des produits en suspension de droits d'accises, que l'entrepositaire avait accepté en décidant d'expédier ces produits.

37. Toutefois, bien qu'elle soit exprimée à l'article 15 de la directive 92/12 en des termes très généraux, l'obligation de l'entrepositaire agréé est limitée, ainsi que le précise l'article 20, paragraphe 1, de cette directive, au paiement des droits d'accises afférents aux produits expédiés. Le régime de responsabilité pour risque prévu par ladite directive s'arrête donc à la prise en charge du paiement de ces droits, dont l'entrepositaire agréé devient redevable en cas d'irrégularité ou d'infraction entraînant l'exigibilité de l'accise. En revanche, la directive 92/12 ne crée pas un régime de solidarité qui ferait de l'entrepositaire agréé le coresponsable du paiement des sanctions pécuniaires prononcées à l'encontre des auteurs de l'infraction constatée.

38. Il convient donc de déterminer, dans le silence de cette directive, si les États membres peuvent accroître les obligations de l'entrepositaire agréé en instituant un tel régime de solidarité.

39. Un premier argument en faveur d'une réponse positive paraît venir de l'article 20, paragraphe 3, de ladite directive, qui laisse aux États membres le soin de prendre les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et d'imposer les «sanctions efficaces» afin que la dette fiscale, une fois que l'accise devient exigible, soit effectivement recouvrée. Cette disposition peut être perçue comme une norme d'habilitation du législateur national, lui conférant, notamment, le pouvoir d'accroître, au titre des sanctions possibles, l'étendue de la responsabilité de l'entrepositaire agréé en allant au-delà de l'obligation, expressément prévue par la directive 92/12, de paiement des droits d'accises.

40. Un second argument dans le même sens réside dans la constatation que, en matière fiscale, la responsabilité solidaire d'une personne autre que le redevable constitue un mode classique pour garantir le recouvrement de l'impôt et pour lutter contre la fraude [9]. En matière d'accises, l'obligation pour l'entrepositaire agréé de répondre solidairement des conséquences pécuniaires des infractions de contrebande répond au souci légitime de lutter contre le développement d'un commerce illégal et d'assurer la répression de la contrebande de produits du tabac qui sont dangereux pour la santé.

41. Il y a donc lieu d'en déduire que la directive 92/12 ne s'oppose pas, en principe, à ce que les États membres accroissent la responsabilité de l'entrepositaire agréé en le rendant solidairement responsable des conséquences pécuniaires des infractions constatées en cours de circulation des produits en régime suspensif.

42. Toutefois, dans l'exercice des pouvoirs de sanction que leur confère cette directive, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union.

43. Les principes généraux qui encadrent l'action du législateur national diffèrent selon que le régime de responsabilité solidaire qu'il institue doit être regardé ou non comme une sanction ayant un caractère pénal. Aussi, nous pensons qu'il est nécessaire d'examiner préalablement cette question, en recourant à la méthode d'analyse habituellement suivie en la matière.

44. Le juge de l'Union applique, pour la détermination du caractère pénal de la procédure aboutissant à l'infliction de sanctions, les trois critères dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme pour la première fois dans son arrêt Engel et autres c. Pays-Bas [10], afin de définir les notions d'«accusation en matière pénale», de «peine» et de «procédure pénale», au sens, respectivement, des articles 6 et 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et 4, paragraphe 1, du protocole nº 7 à cette convention. Le premier critère est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième la nature même de l'infraction et le troisième la nature et le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé [11].

45. L'application des critères que nous venons de rappeler nous conduit à considérer que les sanctions mises à la charge de l'entrepositaire agréé en vertu du régime de responsabilité solidaire prévu par le droit grec relèvent de la matière quasi pénale au regard de ces critères. S'il ressort de la décision de renvoi que cette responsabilité est qualifiée, en droit grec, de «responsabilité civile», qui «ne constitue pas une sanction administrative», et si le gouvernement grec fait observer qu'elle a le caractère non pas d'une peine, mais d'une garantie du versement des montants imputés, force est de constater que l'infraction douanière visée à l'article 89, paragraphe 2, du code des douanes, en vertu de laquelle les responsables se voient infliger une taxe majorée, est définie en des termes identiques à l'infraction pénale de contrebande définie à l'article 67, paragraphe 5, de la loi 2127/1993. Il n'existe donc aucune cloison étanche entre les pénalités douanières et les infractions pénales, d'autant que la solidarité de

9 — Voir article 21, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001 (JO L 15, p. 24), ainsi que articles 205 et 207 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), qui a abrogé la sixième directive 77/388.

10 — Cour EDH, arrêt Engel et autres c. Pays-Bas, 8 juin 1976, série A nº 22.

11 — § 80 à 83. Voir, également, Cour EDH, arrêts Öztürk c. Allemagne, 21 février 1984, série A nº 73, § 50 à 53, et Zolotoukhine c. Russie, 10 février 2009, nº 14939/03, CEDH 2009, § 52 et 53. Pour l'application de ces critères par la Cour, voir, notamment, arrêts Commission/Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356, point 78); Hüls/Commission (C-199/92 P, EU:C:1999:358, point 150); Montecatini/Commission (C-235/92 P, EU:C:1999:362, point 176); Spector Photo Group et Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, point 42), ainsi que Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, point 37). Voir, également, arrêt Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), qui se réfère auxdits critères tout en renvoyant à la juridiction de renvoi le soin d'apprécier, à la lumière de ceux-ci, s'il y a lieu de procéder à un examen du cumul de sanctions fiscales et pénales prévu par la législation nationale par rapport aux standards nationaux de protection des droits fondamentaux (points 35 et 36).

l'entrepositaire agréé est fondée sur l'application, «par analogie» [12], de l'article 108 du code des douanes, qui permet à la juridiction pénale, dans son jugement de condamnation, de déclarer le propriétaire faisant l'objet de la contrebande coresponsable solidairement avec la personne condamnée pénalement du paiement de l'amende. En outre, à la différence des droits d'accises proprement dits, la taxe majorée mise à la charge de l'entrepositaire agréé présente bien à la fois un caractère punitif, puisqu'elle sanctionne l'absence de vigilance et de diligence suffisantes de celui-ci, et préventif, puisque, selon la juridiction de renvoi, elle vise à garantir l'efficacité des amendes infligées et à faire en sorte que les opérateurs économiques qui tirent profit de l'activité dans le cadre de laquelle la contrebande a été commise prennent toutes les mesures afin de prévenir l'accomplissement d'actes de contrebande [13]. Or, ces deux objectifs de répression et de dissuasion des fraudes aux droits d'accises sont caractéristiques des sanctions pénales. Enfin, les pénalités fiscales dont l'entrepositaire agréé peut être déclaré solidairement responsable peuvent atteindre des montants substantiels, allant jusqu'au décuple de la taxe due [14].

46. Eu égard aux constatations qui précèdent, nous concluons qu'un régime de responsabilité solidaire tel que celui prévu par le droit grec relève de la matière pénale et doit, en conséquence, respecter les principes fondamentaux qui régissent cette matière. Cela nous conduit à examiner la conformité de ce régime avec le principe de sécurité juridique ainsi qu'avec le principe de responsabilité personnelle.

47. Nous commencerons par rappeler la grille d'analyse de ces deux principes, telle qu'elle ressort de la jurisprudence de la Cour.

48. En premier lieu, le principe de sécurité juridique, qui fait partie de l'ordre juridique de l'Union et s'impose à toute autorité nationale chargée d'appliquer le droit de l'Union, exige, notamment, que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables [15]. En matière pénale, ce principe général trouve son «expression particulière» [16] dans le principe de légalité des délits et des peines garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui implique que la loi définisse clairement les infractions et les peines qui les répriment, cette condition se trouvant remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale [17].

49. Précisant la portée du principe de légalité des délits et des peines, la Cour a dit pour droit qu'il ne saurait être interprété comme proscrivant la clarification graduelle des règles de la responsabilité pénale par l'interprétation judiciaire d'une affaire à l'autre, à condition que le résultat soit raisonnablement prévisible au moment où l'infraction a été commise, au vu notamment de l'interprétation retenue à cette époque dans la jurisprudence relative à la disposition légale en cause [18].

50. Ce principe implique que nul ne peut être poursuivi pour une infraction ni condamné pour une peine qui n'ont pas été expressément prévues par la loi.

12 — Voir article 99, paragraphe 2, du code des douanes.

13 — Voir point 8 de la décision de renvoi.

14 — Voir article 97, paragraphe 3, du code des douanes.

15 — Voir, en ce sens, arrêt Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 77).

16 — Cette qualification a été retenue par la Cour dans son arrêt Intertanko e.a. (C-308/06, EU:C:2008:312, point 70).

17 — Voir arrêt Intertanko e.a. (C-308/06, EU:C:2008:312, point 71).

18 — Voir arrêt AC-Treuhand/Commission (C-194/14 P, EU:C:2015:717, point 41).

51. En second lieu, le principe de responsabilité personnelle, issu du droit pénal, signifie que nul ne peut être responsable que de son propre fait. À plusieurs reprises, la Cour, tenant compte de la nature quasi répressive des sanctions infligées à la suite de la commission d'une infraction aux règles de concurrence, a fait application de ce principe à ces sanctions. Ainsi, dans son arrêt Commission/Anic Partecipazioni [19], elle a dit pour droit que, eu égard à la nature des infractions aux règles de concurrence ainsi qu'à la nature et au degré de sévérité des sanctions qui s'y rattachent, la responsabilité pour la commission de ces infractions a un caractère personnel [20].

52. En vertu du principe de responsabilité personnelle, la personne déclarée solidairement responsable doit pouvoir s'exonérer de sa responsabilité en démontrant qu'elle a pris toute mesure pour s'assurer que l'opération s'effectue régulièrement et que la sortie irrégulière des marchandises du régime suspensif résulte d'une cause qui lui est étrangère.

53. Il convient de relever, par analogie, que, se fondant sur le principe de proportionnalité, la Cour a jugé, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que faire peser la responsabilité du paiement de cette taxe sur une personne autre que le redevable de celle-ci, alors même que cette personne est un entrepositaire fiscal agréé tenu aux obligations spécifiques visées dans la directive 92/12, sans lui permettre d'y échapper en rapportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable doit être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité. La Cour a justifié cette solution en relevant qu'«il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à ladite personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti sur lesquels elle n'a aucune influence» [21]. Elle a ajouté, en se référant à sa jurisprudence antérieure, qu'«il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger que la personne autre que le redevable prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise d'elle pour s'assurer que l'opération qu'elle effectue ne la conduit pas à participer à une fraude fiscale» [22].

54. Le principe de proportionnalité exige donc, selon la Cour, que la législation nationale fournisse à la personne sur laquelle pèse la responsabilité solidaire une possibilité effective de s'exonérer de sa responsabilité en démontrant qu'elle est de bonne foi et qu'elle n'a commis aucune faute.

55. S'il est, à notre sens, préférable de se fonder sur le principe de responsabilité personnelle, eu égard au caractère quasi pénal d'un régime de responsabilité solidaire tel que celui prévu par le droit grec qui, à la différence du régime de responsabilité solidaire existant en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ne trouve pas de fondement textuel dans le droit de l'Union, l'application de ce principe conduit à un résultat identique à celui obtenu par l'application du principe de proportionnalité.

56. Or, au regard des exigences des principes de sécurité juridique et de responsabilité personnelle, il demeure une incertitude sur la portée de la loi grecque résultant tant d'une certaine ambiguïté de sa rédaction que de l'interprétation qui paraît lui en être donnée par les juridictions nationales.

57. En effet, la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur paraît être retenue sur le fondement des dispositions combinées de la loi 2127/1993 et des articles 89, paragraphe 2, 97, paragraphe 3, 99, paragraphe 2, et 108 du code des douanes. Or, il résulte des termes de ce dernier article, éclairés par les explications contenues dans la décision de renvoi, que la législation grecque ne prévoit une responsabilité solidaire en cas d'infraction de contrebande qu'à l'encontre du propriétaire des biens ayant fait l'objet de l'infraction ou de leur destinataire et, de surcroît, à condition que l'auteur de l'infraction ait agi en qualité de mandataire, de gestionnaire ou de représentant du propriétaire ou du destinataire.

19 — C-49/92 P, EU:C:1999:356.

20 — Point 78.

21 — Arrêt Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, point 24).

22 — Arrêt Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, point 25).

58. Les dispositions de l'article 108 du code des douanes ne permettent donc de poursuivre que le propriétaire ou le destinataire des produits et ne visent pas expressément l'entrepositaire agréé qui n'en aurait pas conservé la propriété.

59. Il semble donc que ce ne soit qu'en vertu d'une présomption prétorienne selon laquelle l'entrepositaire agréé est regardé comme le propriétaire des produits jusqu'à ce qu'ils atteignent leur destination que celui-ci peut être déclaré solidairement responsable de la condamnation à une taxe majorée prononcée à l'encontre des auteurs de la contrebande.

60. Ces conditions d'imputation de la responsabilité des actes de contrebande à l'entrepositaire agréé suscitent une double réserve.

61. Premièrement, elles semblent méconnaître le principe de sécurité juridique, dans son expression particulière que constitue le principe de légalité des délits et des peines, en ce que l'obligation solidaire de l'entrepositaire agréé résulte non pas expressément de la législation nationale, mais soit d'une interprétation ultra legem de la directive 92/12, soit d'une interprétation jurisprudentielle extensive d'une disposition nationale qui ne concerne que le propriétaire ou le destinataire des marchandises.

62. Deuxièmement, elles peuvent se révéler également contraire au principe de responsabilité personnelle si elles instituent une présomption irréfragable de responsabilité. Or, si l'article 108 du code des douanes prévoit que les personnes dont la responsabilité solidaire est recherchée peuvent prouver qu'elles ne pouvaient aucunement avoir connaissance de la probabilité d'un acte de contrebande, les explications fournies par la juridiction de renvoi laissent planer un doute sérieux sur la possibilité effective pour l'entrepositaire agréé de s'exonérer de sa responsabilité. À notre sens, une interprétation conforme au droit de l'Union implique donc de considérer que cette présomption est réfragable.

63. Même si le renversement de ladite présomption n'est pas chose aisée, l'entrepositaire agréé doit pouvoir démontrer devant le juge qu'il a pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées afin d'éviter la contrebande et qu'il n'a commis aucune faute.

64. Ainsi que le relève la Commission européenne, il doit être possible de tenir compte de la situation qualifiée de «chaotique» de la chambre de commerce de l'État destinataire ou du fait que l'entrepositaire agréé avait lui-même dénoncé un précédent acte de contrebande, permettant ainsi de découvrir l'existence du réseau.

65. Nous relevons, toutefois, que la connaissance avérée de cette situation chaotique par l'entrepositaire agréé et le fait que celui-ci a accepté de confier le transport des marchandises à un transporteur, inconnu de lui, désigné par le destinataire ne militent pas nécessairement en faveur du renversement de la présomption.

66. Quoi qu'il en soit, il importe que le juge national dispose d'un pouvoir d'appréciation permettant la prise en compte des circonstances factuelles éventuellement susceptibles de combattre la présomption d'imputabilité des actes de contrebande à l'entrepositaire agréé.

67. Telles sont les raisons pour lesquelles nous considérons que ce n'est qu'à condition qu'il soit clairement et expressément prévu par la législation nationale et qu'il réserve à l'entrepositaire agréé une possibilité effective de s'exonérer de sa responsabilité qu'un régime tel que celui en cause au principal peut répondre aux exigences des principes de sécurité juridique et de responsabilité personnelle.

IV – Conclusion

68. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre à la question posée par le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État) de la manière suivante:

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 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, doit être interprétée en ce sens que, eu égard aux principes généraux du droit de l'Union, dont notamment ceux de légalité des délits et des peines et de responsabilité personnelle, elle ne s'oppose pas à ce que, en cas de sortie irrégulière des marchandises du régime suspensif du fait d'une infraction de contrebande commise en cours de transport, l'entrepositaire agréé expéditeur soit déclaré solidairement tenu au paiement des amendes douanières infligées aux auteurs de la contrebande, pour autant qu'un tel régime de responsabilité solidaire, qui revêt le caractère d'une sanction pénale, soit expressément prévu par la législation nationale et que, s'il repose sur une présomption de propriété ou de détention des marchandises par l'entrepositaire agréé et de représentation de celui-ci par les auteurs de la contrebande, cette présomption ne revête pas un caractère irréfragable qui priverait l'entrepositaire agréé de la faculté de s'exonérer de sa responsabilité en démontrant qu'il n'a commis aucune faute. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, en tenant compte de toutes les circonstances de droit et de fait pertinentes, si le régime en cause au principal satisfait à ces exigences.