Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 4 février 2016 [1]

Affaire C-409/14

Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft.
contre
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága
[demande de décision préjudicielle formée par le Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság

(tribunal administratif et du travail de Debrecen, Hongrie)]

«Tarif douanier commun — Positions tarifaires — Classement dans la nomenclature combinée — Directive 2008/118/CE — Importation de produits soumis à accise — Procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif — Conséquences d'une déclaration en douane indiquant une mauvaise sous-position de la nomenclature combinée — Irrégularités au cours des mouvements de produits soumis à accise»

I – Introduction

1. La demande de décision préjudicielle du Debreceni közigazgatási és munkaügyi bíróság (tribunal administratif et du travail de Debrecen, Hongrie) [2] a pour origine un litige opposant la société Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft. (ci-après « Schenker ») au Nemzeti Adó és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám és Pénzügyőri Főigazgatósága [3] (ci-après la « direction générale des douanes »).

2. Par son objet, ce litige se situe au croisement entre le droit douanier et le droit des accises de l'Union ; il nous amènera ainsi à nous pencher sur les rapports existant entre ces deux domaines juridiques.

3. La question qui se pose est en substance de savoir si et, dans l'affirmative, à quelles conditions des erreurs dans les documents d'accompagnement douaniers sous le couvert desquels des marchandises sont entrées sur le territoire de l'Union européenne peuvent avoir pour effet de rendre exigibles, dans l'État membre concerné, les droits d'accise sur ces marchandises.

1 — Langue originale : l'allemand.

2 — Note sans objet pour la version en langue française.

3 — Direction générale des douanes et des finances pour la région d'Alföld-Nord de l'administration nationale des impôts et des douanes.

II – Le cadre juridique

4. Le classement des marchandises en cause dans l'affaire au principal est à effectuer en application du système harmonisé et de la nomenclature combinée. S'agissant des autres aspects de l'affaire, le cadre juridique est constitué du code des douanes des Communautés, de la directive relative au régime général d'accise, de la directive concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés ainsi que de la loi hongroise sur l'accise.

A – *Le système harmonisé*

5. La convention internationale sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (ci-après le « système harmonisé » ou « SH »)[4] arrête une nomenclature multifonctionnelle destinée à permettre le classement de l'ensemble des marchandises susceptibles de faire l'objet d'échanges internationaux. L'Union est partie à cette convention, dont les versions en langues anglaise et française font foi[5].

6. Au chapitre 24 (« Tabacs et succédanés de tabac fabriqués ») de sa section IV, le système harmonisé comporte un certain nombre de positions et sous-positions pour les différents produits relevant de ce chapitre.

7. L'Organisation mondiale des douanes (OMD) publie en outre des notes explicatives du système harmonisé (ci-après les « notes explicatives SH »). Ce sont, là encore, les versions en langues anglaise et française qui font foi[6].

B – *Le droit de l'Union*

1. La nomenclature combinée

8. La nomenclature combinée figurant à l'annexe I du règlement (CEE) nº 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (ci-après la « nomenclature combinée » ou « NC »)[7] repose sur le système harmonisé. Elle reprend la structure du système harmonisé, mais offre en outre une subdivision supplémentaire, qui sert à des fins tarifaires et statistiques. Les positions (c'est-à-dire les quatre premiers chiffres) et les sous-positions de premier niveau (jusqu'au sixième chiffre) du tarif douanier reposent sur le système harmonisé. Les subdivisions suivantes ont pour base le droit dérivé de l'Union.

9. Au titre I (« Règles générales ») de sa première partie (« Dispositions préliminaires »), la nomenclature combinée énonçait à la date pertinente[8] les consignes suivantes pour son interprétation :

« Le classement des marchandises dans la nomenclature combinée est effectué conformément aux principes ci-après.

4 — Conclue à Bruxelles le 14 juin 1983 et approuvée, avec son protocole d'amendement du 24 juin 1986, au nom de la Communauté économique européenne, par la décision 87/369/CEE du Conseil, du 7 avril 1987 (JO 1987, L 198, p. 3).

5 — Voir dispositions finales de la convention internationale sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises : « [f]ait […] en langues française et anglaise, les deux textes faisant également foi […] ».

6 — Comme ce sont les règles en vigueur au printemps de l'année 2011, époque à laquelle les marchandises sont entrées sur le territoire de l'Union, qui sont applicables à la procédure au principal, c'est la version de l'année 2007 qui est en l'occurrence pertinente, non celle de l'année 2012.

7 — Telle que modifiée par le règlement (UE) nº 861/2010 de la Commission, du 5 octobre 2010 (JO L 284, p. 1).

8 — Conformément à l'article 2 du règlement nº 861/2010, la version résultant dudit règlement est entrée en vigueur le 1er janvier 2011 ; c'est elle qui est pertinente aux fins d'apprécier le cadre juridique dans lequel s'inscrit la présente affaire.

1. Le libellé des titres de sections, de chapitres ou de sous-chapitres est considéré comme n'ayant qu'une valeur indicative, le classement étant déterminé légalement d'après les termes des positions et des notes de sections ou de chapitres et, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux termes desdites positions et notes, d'après les règles suivantes.

[…]

3. Lorsque des marchandises paraissent devoir être classées sous deux ou plusieurs positions […], le classement s'opère comme suit :

[…]

b) Les produits mélangés, les ouvrages composés de matières différentes ou constitués par l'assemblage d'articles différents […], sont classés d'après la matière ou l'article qui leur confère leur caractère essentiel lorsqu'il est possible d'opérer cette détermination.

[…] »

10. Au chapitre 24 (« Tabacs et succédanés de tabac fabriqués») de la section IV (« Produits des industries alimentaires ; boissons, liquides alcooliques et vinaigres ; tabacs et succédanés de tabac fabriqués ») de sa deuxième partie (« Tableau des droits »), la nomenclature combinée comportait les positions et sous-positions ci-après :

« Code NC	Désignation des marchandises	Taux du droit conventionnel (%)	Unité supplémentaire
1	2	3	4
2401	Tabacs bruts ou non fabriqués ; déchets de tabac :		
2401 10	– Tabacs non écotés :		
2401 10 35	– – Tabacs *light air cured*	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/ net	–
[…]			
2401 30 00	– Déchets de tabac	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/ net	–
[…]			
2403	Autres tabacs et succédanés de tabac, fabriqués ; tabacs 'homogénéisés' ou 'reconstitués' ; extraits et sauces de tabac :		

Le « [t]abac à fumer, même contenant des succédanés de tabac en toute proportion », relève du code NC 2403, la sous-position 2403 10 10 couvrant le tabac à fumer « en emballages immédiats d'un contenu net n'excédant pas 500 g ». Le tabac à fumer « autre » relève du code NC 2403 10 90.

11. Il existe des précisions en vue du classement également pour les différentes positions et sous-positions de la nomenclature combinée. Les notes explicatives NC renvoient partiellement à celles du SH et sont donc à appliquer en conjonction avec ces dernières [9]. Dans leur version applicable aux fins de la présente affaire, les notes explicatives du chapitre 24 de la NC fournissaient notamment les indications ci-après concernant la position 2401 :

« 2401 Tabacs bruts ou non fabriqués ; déchets de tabac En ce qui concerne les tabacs bruts ou non fabriqués, voir les notes explicatives du SH, nº 2401, chiffre 1. On entend par : […]

b) tabacs *light air cured* du type Burley, y compris les hybrides de Burley : les tabacs qui ont été séchés à l'air chaud dans des conditions atmosphériques naturelles et qui ne dégagent pas une odeur de fumée lorsqu'ils ont été soumis à la chaleur ou au passage d'air supplémentaire ; les feuilles ont une couleur qui peut aller de tan clair à rougeâtre. D'autres couleurs et combinaisons de couleurs découlent fréquemment de différences de maturité ou des techniques de culture ou de séchage ; […] »

12. Concernant la position 2403, les notes explicatives NC précisaient notamment :

« 2403	Autres tabacs et succédanés de tabac, fabriqués ; tabacs 'homogénéisés' ou 'reconstitués' ; extraits et sauces de tabac
2403 10 10 et 2403 10 90	Tabac à fumer, même contenant des succédanés de tabac en toute proportion

Le tabac à fumer est du tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, qui est susceptible d'être fumé sans devoir au préalable subir une autre transformation industrielle.

Les déchets de tabac sont à considérer comme tabac à fumer, lorsqu'ils sont conditionnés pour la vente au détail, qu'ils sont susceptibles d'être fumés et qu'ils ne sont pas classés comme cigares, cigarillos ou cigarettes (voir les notes explicatives des sous-positions 2402 10 00, 2402 20 10 et 2402 20 90).

[…] »

2. Le règlement (CEE) nº 2913/92

13. Le règlement (CEE) nº 2913/92 [10] rassemble la réglementation douanière générale et les règles régissant les procédures douanières [11].

14. L'article 4 du code des douanes communautaire énonce notamment la définition suivante :

« […]

9 — Notes explicatives de la Commission de la nomenclature combinée de l'Union européenne – Publication faite en vertu de l'article 9, paragraphe 1, du règlement nº 2658/87 (JO 2011, C 137, p. 1, ci-après les « notes explicatives NC »).

10 — Règlement du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 1, ci-après le « code des douanes communautaire »).

11 — Le règlement (CE) nº 450/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 23 avril 2008, établissant le code des douanes communautaire (code des douanes modernisé) (JO L 145, p. 1) est sans pertinence aux fins d'apprécier la situation juridique existant à l'époque en cause. Certes, l'article 188, paragraphe 1, dudit règlement énumère toute une série de dispositions qui sont applicables dès le 24 juin 2008. Il ne s'agit cependant là que d'articles servant de base juridique à des dispositions d'application. À l'exception de l'article 30 du règlement nº 450/2008, relatif aux frais et coûts, toutes les autres dispositions sont, en vertu de son article 188, paragraphe 2, applicables dès que les dispositions d'application arrêtées sur la base des articles visés au paragraphe 1 dudit article sont applicables. Ce n'était pas encore le cas à l'époque en cause en l'espèce (le mois de janvier 2011).

13) surveillance des autorités douanières : l'action menée au plan général par ces autorités en vue d'assurer le respect de la réglementation douanière et, le cas échéant, des autres dispositions applicables aux marchandises sous surveillance douanière ;

[…] »

15. Le début et la fin de la surveillance des autorités douanières découlent de l'article 37 du code des douanes communautaire. Aux termes dudit article, les marchandises qui sont introduites dans le territoire douanier de la Communauté sont, dès cette introduction, soumises à la surveillance douanière et peuvent faire l'objet de contrôles douaniers.

16. Les articles 84 à 90 du code des douanes communautaire constituent des dispositions communes aux régimes suspensifs et aux régimes douaniers économiques.

17. L'article 84 du code des douanes communautaire dispose :

« 1. Aux articles 85 à 90 :

a) lorsque le terme 'régime suspensif' est utilisé, il s'entend comme s'appliquant, dans le cas de marchandises non communautaires, aux régimes suivants :

— le transit externe,

— l'entrepôt douanier,

[…] »

18. Le régime dit « du transit externe » prévu à l'article 91 du code des douanes communautaire permet la circulation d'un point à un autre du territoire douanier de la Communauté « de marchandises non communautaires sans que ces marchandises soient soumises aux droits à l'importation ».

19. Les articles 201 à 216 du code des douanes communautaire régissent la naissance de la dette douanière. Les articles 202 à 205 concernent plus spécifiquement la naissance de la dette douanière résultant de certains manquements à la réglementation douanière.

20. L'article 202 du code des douanes communautaire énonce :

« 1. Fait naître une dette douanière à l'importation :

a) l'introduction irrégulière dans le territoire douanier de la Communauté d'une marchandise passible de droits à l'importation

[…].

2. La dette douanière naît au moment de l'introduction irrégulière.

[…] »

3. La directive 2008/118/CE

21. La directive 2008/118/CE [12] met en place un régime général pour les produits soumis à accise, destiné à en assurer la libre circulation et, ainsi, le bon fonctionnement du marché intérieur dans l'Union.

22. Aux termes du considérant 7 de ladite directive, étant donné que les régimes suspensifs dans le cadre du code des douanes communautaire prévoient des mesures de contrôle appropriées, « il n'y a pas lieu de prévoir l'application séparée d'un système de contrôle de l'accise lorsque les produits soumis à accise font l'objet d'une procédure douanière suspensive ou d'un régime douanier suspensif de la Communauté ».

23. En vertu de l'article 1er de la directive 2008/118, « les tabacs manufacturés relevant des directives 95/59/CE, 92/79/CEE et 92/80/CEE » font partie des produits soumis à accise.

24. L'article 2, sous b), de cette même directive précise que les produits sont soumis aux droits d'accise au moment de leur importation sur le territoire de la Communauté.

25. L'article 4, point 8, de ladite directive définit l'« importation de produits soumis à accise » comme l'introduction, sur le territoire de la Communauté, de produits soumis à accise « qui, au moment de leur introduction dans la Communauté, ne sont pas placés sous une procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif, ainsi que la sortie de produits soumis à accise d'une procédure douanière suspensive ou d'un régime douanier suspensif ».

26. En vertu de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118, il convient d'entendre par « procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif » (ci-après « régime suspensif au sens de la directive 2008/118 ») « l'un des régimes spéciaux prévus par le [code des douanes communautaire] relatif à la surveillance douanière dont font l'objet les marchandises non communautaires lors de l'entrée sur le territoire douanier de la Communauté, le dépôt temporaire, les zones franches ou les entrepôts francs, ainsi que l'un des régimes visés à l'article 84, paragraphe 1, point a), [du code des douanes communautaire] ».

27. L'article 7 de la directive 2008/118 est consacré au lieu et au moment de survenance de l'exigibilité :

« 1. Les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par 'mise à la consommation' :

[…]

b) la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables ;

[…]

d) l'importation, y compris l'importation irrégulière, de produits soumis à accise, sauf si les produits soumis à accise sont placés, immédiatement après leur importation, sous un régime de suspension de droits.

12 — 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), telle que modifiée par la directive 2010/12/UE du Conseil, du 16 février 2010 (JO L 50, p. 1).

[…] »

28. L'article 38 de cette directive vise à résoudre d'éventuels conflits entre États membres quant à la compétence d'imposition en cas d'irrégularités au cours des mouvements de produits soumis à accise :

« 1. Lorsqu'une irrégularité a été commise au cours d'un mouvement de produits soumis à accise […], dans un État membre autre que l'État membre dans lequel ils ont été mis à la consommation, ils sont soumis aux droits d'accise, et les droits d'accise sont exigibles dans l'État membre où l'irrégularité a été commise.

[…]

4. Aux fins du présent article, on entend par 'irrégularité' une situation se produisant au cours d'un mouvement de produits soumis à accise […], en raison de laquelle un mouvement ou une partie d'un mouvement de produits soumis à accise n'a pas pris fin régulièrement ».

4. La directive 2011/64/UE

29. La directive 2011/64/UE [13] rassemble les directives 92/79/CEE, 92/80/CEE et 95/59/CE, auxquelles l'article 1er de la directive 2008/118 renvoie en ce qui concerne les tabacs manufacturés. Elle définit notamment les différents types de tabacs manufacturés.

30. En vertu de l'article 2 de la directive 2011/64, la notion de « tabac manufacturé » recouvre, entre autres, le « tabac à fumer ». L'article 5 de ladite directive définit le terme « tabac à fumer », entendant par là le tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques, qui est susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure. Le tabac à fumer pour lequel plus de 25 % en poids des particules de tabac présentent une largeur de coupe inférieure à 1,5 millimètre est considéré comme tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes.

III – La procédure au principal

31. Schenker fournit des services de représentation en douane et de logistique. Le 21 janvier 2011, l'entreprise a été chargée par une société commerciale enregistrée en Hongrie de mettre en dépôt temporaire quatre chargements de tabac.

32. Les chargements de tabac étaient entrés sur le territoire de l'Union en Slovénie et leur pays de destination était l'Ukraine.

33. Selon les documents d'accompagnement, les chargements sont arrivés en Hongrie sous le régime du transit externe. Dans les documents douaniers, les produits étaient déclarés sous le code NC 2401 10 35 (« Tabacs non écôtés ») et comme non soumis aux droits d'accise.

34. Schenker a entreposé le tabac en dépôt temporaire, avant de le stocker dans un entrepôt douanier public.

35. Le 20 avril 2011, l'autorité administrative de premier niveau a fait examiner les chargements et a constaté qu'ils contenaient du tabac coupé. Le 5 mai 2011, un échantillon du produit a été prélevé et analysé.

13 — Directive du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (JO L 176, p. 24). Conformément à son article 22, cette directive est entrée en vigueur le 1er janvier 2011.

36. Selon la juridiction de renvoi, cet échantillon consistait en du tabac coupé de façon non homogène, de couleur brun clair et foncé, à particules fines et dégageant une odeur caractéristique de tabac, contenait une quantité assez importante de particules de diamètre plus large et grand, parmi lesquelles on pouvait également trouver des restes de côtes, ainsi que du tabac sous forme de poussière. Plus de 25 % en poids des particules de tabac présentaient une largeur de coupe inférieure à un millimètre.

37. Le service d'expertise qui a effectué l'analyse a conclu que l'échantillon constituait du « *tabac prêt à être fumé* ». Le tabac était conditionné « en vrac, aggloméré dans des cartons doublés de plastique », le poids net d'un carton étant de 30 kilogrammes.

38. Au vu de ces résultats d'analyse, l'autorité administrative de premier niveau a considéré que le tabac litigieux devait être classé sous le code NC 2403 10 90 et que les droits d'accise étaient dus. En effet, en conséquence du mauvais classement de la marchandise dans les documents d'accompagnement, ces derniers étaient impropres à certifier l'origine de la marchandise et qu'elle circulait sous un régime de suspension de droits.

39. Le 21 juin 2011, l'autorité administrative de premier niveau a infligé une amende à la partie demanderesse, au motif que l'entreprise avait enfreint la législation hongroise sur l'accise en entreposant un produit soumis à accise sans avoir payé l'impôt sur ce produit, et sans en avoir justifié l'origine et la provenance.

40. La direction générale des douanes ayant confirmé cette décision le 28 mars 2012, Schenker a saisi la juridiction de renvoi.

41. La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à l'interprétation de la position 2401 10 35 de la nomenclature combinée et au bon classement du tabac en cause. Elle s'interroge en outre sur le point de savoir si un document d'accompagnement peut établir à suffisance qu'un produit circule sous un régime de suspension de droits même si la position tarifaire indiquée dans ce document est incorrecte.

IV – La demande de décision préjudicielle

42. La juridiction de renvoi a dès lors déféré les questions suivantes à la Cour en vue d'une décision préjudicielle :

« 1) Faut-il interpréter la description des produits couverts par l'appellation "Tabacs 'light air cured'" de la sous-position tarifaire NC 2401 10 35, au chapitre 24 ('Tabacs et succédanés de tabac fabriqués') de l'annexe I du règlement nº 861/2010, comme ne comprenant que le tabac 'light air cured' non écôté qui

— consiste en feuilles entières de la plante de tabac,

— n'est ni haché ni pressé ou aggloméré,

— n'admet pas de façonnage (par exemple, l'écôtage, le hachage des feuilles ou leur agglomération) autre qu'une 'fabrication' consistant dans le séchage par voie naturelle du tabac 'light air cured' de la sous-position tarifaire NC 2401 10 35 non écôté et

— n'est pas propre à être fumé ?

2) Faut-il interpréter la notion de ‘procédure douanière suspensive ou de régime douanier suspensif’, à l’article 4, [point] 6), de la directive 2008/118 en ce sens qu’une marchandise (produit soumis à accise) en relève également si elle est, lors de son transfert dans le cadre d’une procédure de transit externe et lors de son placement sous le régime du dépôt temporaire et sous le régime d’entrepôt douanier, accompagnée de documents sur lesquels la position tarifaire a été mal indiquée (à savoir NC [2401 10 35] au lieu de NC [2403 10 9000]), tandis que le chapitre de la nomenclature combinée dont relève la marchandise (à savoir le chapitre 24 – ‘Tabacs’) y est mentionné correctement, de même que toutes les autres données (numéro de conteneur, quantité, poids net), et que les scellés sont intacts ?

(Autrement dit, la soumission d’une marchandise donnée à la procédure ou au régime douanier suspensif peut-elle être remise en cause lorsque le chapitre du tarif douanier commun dont relève la marchandise est correctement mentionné dans la documentation accompagnant celle-ci, tandis que la sous-position spécifique y est mal indiquée ?)

3) Faut-il interpréter les notions d’‘importation’, à l’article 2, sous b), de la directive 2008/118, et d’‘importation de produits soumis à accise’, à l’article 4, sous 8), de la même directive, en ce sens qu’il se produit une importation dans le cas également où la sous-position tarifaire de la marchandise réelle placée en transit externe et celle qui est indiquée dans la documentation accompagnant ladite marchandise divergent, tandis que l’indication du chapitre dont elle relève (à savoir le chapitre 24 – Tabacs) est conforme, et que, au-delà de cette divergence, la quantité et le poids net de la marchandise réelle correspondent à ce qui est mentionné sur les documents qui l’accompagnent ?

4) Les faits de l’affaire principale sont-ils constitutifs d’une irrégularité au sens de l’article 38 de la directive 2008/118 lorsque la marchandise suit la procédure ou le régime douanier suspensif avec une indication inexacte, dans la documentation d’accompagnement, de sa sous-position NC selon l’annexe I du règlement nº 2658/87, telle que modifiée par le règlement nº 861/2010 ? »

V – En droit

A – *Sur la première question préjudicielle*

1. Sur l’interprétation de la première question préjudicielle

43. Il y a lieu de souligner d’emblée que, lorsque la Cour est saisie d’un renvoi préjudiciel en matière de classement tarifaire, sa fonction est non pas de procéder au classement des produits concernés dans la nomenclature combinée, mais d’éclairer la juridiction nationale sur les critères dont la mise en œuvre permettra à cette dernière de classer elle-même correctement les produits en cause [14].

44. Dans ce cadre, il appartient à la Cour de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises [15].

14 — Voir arrêts Lohmann et Medi Bayreuth (C-260/00 à C-263/00, EU:C:2002:637, point 26) ainsi que Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, points 27 et 28).

15 — Voir arrêts Krüger (C-334/95, EU:C:1997:378, points 22 et 23) ; Byankov (C-249/11, EU:C:2012:608, point 57) ainsi que Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, point 29).

45. En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que la première question de la juridiction nationale ne vise pas uniquement à savoir de quelle manière il convient d'interpréter la position 2401 10 35 de la NC. Au contraire, la juridiction de renvoi souhaite également savoir comment il faut interpréter les positions 2401 à 2403 de la NC en vue de la classification tarifaire d'un produit qui présente les caractéristiques des marchandises en cause.

2. Les critères à appliquer lors du classement de marchandises dans la nomenclature combinée

46. Ainsi que nous l'avons déjà exposé dans les conclusions que nous avons présentées dans les affaires Ikegami, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, Uroplasty et Turbon International [16], il y a lieu de procéder comme suit lors du classement de marchandises dans la nomenclature combinée.

47. D'abord, il convient de déterminer avec précision les caractéristiques physiques de la marchandise et l'usage auquel elle est destinée. Ensuite, il faut, au vu du libellé des positions des sections et chapitres pertinents, procéder à un classement provisoire sur la base de l'usage auquel la marchandise est destinée et de ses caractéristiques physiques. L'étape suivante consiste à déterminer si, lorsqu'ils sont examinés de concert, les termes des positions ainsi que des notes de sections et de chapitres permettent sans ambiguïté un classement précis. Si tel n'est pas le cas, le conflit de normes devra être tranché par application des règles générales de la nomenclature combinée. Enfin, il convient de procéder au classement dans les sous-positions.

48. Dans ce cadre, le libellé des positions et des notes de la nomenclature combinée doit, dans la mesure du possible, être interprété conformément aux prescriptions du système harmonisé. Les notes explicatives SH et NC contribuent de façon importante à l'interprétation de la portée des différentes positions douanières, sans toutefois avoir force obligatoire de droit [17]. Selon la jurisprudence de la Cour, du fait du caractère non contraignant des notes explicatives, il faut le cas échéant vérifier si leur teneur est conforme aux dispositions mêmes de la nomenclature combinée et n'en altère pas la portée [18].

3. Application de ces critères à la présente affaire

a) Détermination des caractéristiques physiques de la marchandise et de l'usage auquel elle est destinée

49. Selon les informations fournies par la juridiction de renvoi, la marchandise en cause consiste en du tabac coupé de façon non homogène. L'échantillon analysé était surtout constitué de filaments minces mais longs, contenait en plus une quantité assez importante de particules de diamètre plus large, parmi lesquelles se trouvaient également des restes de côtes, ainsi que du tabac sous forme de poussière. Plus de 25 % en poids des particules de tabac présentaient une largeur de coupe inférieure à un millimètre.

50. Eu égard à ses *caractères physiques*, le tabac en cause a donc subi un traitement. Il ne s'agit en effet pas de feuilles de tabac séchées à l'état naturel. Le tabac a déjà été très largement écôté, c'est-à-dire que ses feuilles ont été débarrassées de leurs tiges et nervures, et coupé.

51. L'*usage* auquel la marchandise est destinée doit être déterminé sur la base d'éléments objectifs [19].

16 — Voir conclusions que nous avons présentées dans les affaires Ikegami (C-467/03, EU:C:2005:49, points 31 à 36) ; Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2005:595, points 27, 28 et 35) ; Uroplasty (C-514/04, EU:C:2006:56, points 42 à 44) ainsi que Turbon International (C-250/05, EU:C:2006:384, points 38 et 40).

17 — Voir, notamment, arrêts Dittmeyer (69/76 et 70/76, EU:C:1977:25, point 4) ; LTM (C-201/96, EU:C:1997:523, point 17) ainsi que Glob-Sped (C-328/97, EU:C:1998:601, point 26).

18 — Arrêt Dittmeyer (69/76 et 70/76, EU:C:1977:25, point 4).

19 — Voir point 35 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Ikegami (C-467/03, EU:C:2005:49).

52. La juridiction de renvoi précise à cet égard que l'échantillon consistait en du « tabac prêt à être fumé» [20]. En l'absence de tout élément qui contredirait cette qualification, la description faite par la juridiction de renvoi permet donc de conclure que la marchandise est déjà destinée à la consommation et non nécessairement à une transformation ultérieure.

53. Dans la mesure, cependant, où l'échantillon contient des particules, parmi lesquelles se trouvent également des restes de côtes, il n'est pas possible de déterminer de façon certaine l'usage auquel la marchandise est destinée. Au regard des informations disponibles, il est possible que les particules se prêtent à une utilisation pour fabriquer du tabac prêt à être fumé, mais également qu'elles soient éliminées comme déchets de tabac.

b) Classement au regard des termes des positions

54. Le chapitre 24 de la NC, qui régit les tabacs, comprend les positions 2401 à 2403. Tandis que les tabacs bruts ou non fabriqués et les déchets de tabac relèvent de la position 2401 de la NC, les autres positions couvrent le tabac transformé, sous forme de cigares, cigarillos et cigarettes (2402) ou sous d'autres formes (2403).

55. Compte tenu des termes de ces positions, le tabac en cause paraît pouvoir être classé, du point de vue des caractéristiques physiques, sous les positions 2401 et 2403 de la NC.

56. Conformément à son libellé, la position 2401 de la NC couvre deux catégories de produits, à savoir des produits possédant la caractéristique soit d'être des « tabacs bruts ou non fabriqués », soit d'être des « déchets de tabac ».

i) La notion de « tabacs bruts ou non fabriqués »

57. La nomenclature combinée elle-même ne contient aucun élément indiquant clairement à partir de quel moment on peut considérer qu'il y a eu une « transformation » excluant un classement dans la position 2401 [21]. Or, l'existence de la sous-position 2401 20, qui, à l'intérieur de la position 2401 de la NC, couvre également des tabacs qui sont « partiellement ou totalement écotés », atteste de ce qu'il ne suffit pas de n'importe quelle intervention pour priver le tabac de son caractère « brut ou non fabriqué ».

58. Il convient donc de s'aider, pour l'interprétation de la position 2401 de la NC, des notes explicatives relatives à cette position.

59. Au sujet des « tabacs bruts ou non fabriqués », les notes explicatives concernant la position 2401 de la NC renvoient au point 1 des notes explicatives SH relatives à la position 2401. Celles-ci contiennent, dans leurs versions en langues française et anglaise faisant foi, les précisions suivantes en ce qui concerne la notion de « tabacs bruts ou non fabriqués » :

« Le tabac à l'état naturel sous forme de plantes entières ou de feuilles et les feuilles séchées ou fermentées, ces feuilles pouvant être entières ou écôtées, rognées ou non, brisées ou découpées même sous une forme régulière, *mais à la condition qu'il ne s'agisse pas d'un produit prêt à être fumé*» [22].

20 — Le rapport du service d'expertise utilise le terme hongrois « dohányzásra kész dohány ».

21 — Il en va de même du libellé « Tabacs bruts ou non fabriqués » et « Unmanufactured tobacco » de cette position dans les versions faisant foi du système harmonisé.

22 — Mise en italique par nos soins.

« Unmanufactured tobacco in the form of whole plants or leaves in the natural state or as cured or fermented leaves, whole or stemmed/stripped, trimmed or untrimmed, broken or cut (including pieces cut to shape, *but not tobacco ready for smoking*)» [23].

60. Il s'ensuit que, pour distinguer le tabac brut du tabac fabriqué, ce qui importe, c'est de savoir si le tabac se trouve dans un état qui peut être qualifié de « prêt à être fumé » ou « ready for smoking ». Lorsque c'est le cas – comme dans l'affaire au principal –, son classement sous la position 2401 de la NC (« tabacs bruts ou non fabriqués ») est donc exclu.

61. Comme le tabac litigieux ne relève pas de la position 2401 de la NC, il ne peut pas non plus être classé sous la sous-position 2401 10 35, que vise la question de la juridiction de renvoi concernant l'appellation « tabac 'light air cured' ». En effet, les sous-positions de premier et deuxième niveaux doivent présenter toutes les caractéristiques de la position tarifaire sous laquelle elles sont placées.

62. Rien ne permet de penser, et il n'a pas non plus été invoqué, que la teneur des notes explicatives NC, sur laquelle repose cette conclusion, puisse ne pas être conforme aux dispositions mêmes du tarif douanier commun ou en modifier la portée [24].

ii) La notion de « déchets de tabac »

63. Le tabac litigieux ne peut pas davantage être classé sous la deuxième branche de sous-positions que comprend la position 2401 de la NC (« déchets de tabac »).

64. Certes, selon les précisions figurant dans la décision de renvoi, la marchandise en cause contient une quantité assez importante de particules, parmi lesquelles se trouvent des restes de côtes. Un tel composant est en principe susceptible d'être classé sous la position 2401 de la NC. En effet, aux termes des notes explicatives y afférentes [25], la notion de « déchets de tabac » couvre notamment les tiges, nervures et poussières provenant de la manutention des feuilles ou de la fabrication des produits finis.

65. Il n'en découle cependant pas que la marchandise litigieuse *dans son ensemble* doive être classée dans la position 2401 de la NC.

66. En effet, le classement des produits constitués d'un mélange de matières relevant de positions différentes de la NC s'effectue conformément aux règles générales de la de la NC. En vertu de ces dernières, le produit doit alors être classé d'après la matière qui lui confère son caractère essentiel [point 3, sous b), des règles générales de la NC].

67. Les indications de la juridiction de renvoi (« [l]'échantillon est *surtout* [26] constitué de filaments minces mais longs ») permettent de penser que c'est justement le tabac prêt à fumer contenu dans la marchandise en cause qui caractérise celle-ci.

68. C'est cependant au final à la juridiction de renvoi qu'il appartient de trancher ce point.

23 — Mise en italique par nos soins.

24 — Voir, au sujet de cette vérification, arrêt Dittmeyer (69/76 et 70/76, EU:C:1977:25, point 4).

25 — Voir point 2 des notes explicatives SH (relatives à la sous-position 2401 30 00).

26 — Mise en italique par nos soins.

69. Partant, puisqu'il ne peut pas être classé sous les positions 2401 ou 2402 de la NC [27], du tabac qui présente les caractéristiques de la marchandise en cause est à qualifier d'« autre tabac fabriqué » et à classer sous la position 2403 de la NC.

c) Classement au regard des termes des sous-positions

70. D'abord, il convient de constater que la marchandise dans son ensemble consiste en du « tabac à fumer » au sens de la sous-position de premier niveau 2403 10 de la NC. Il est donc exclu de la classer dans les catégories résiduelles, regroupées sous l'intitulé « Autres » (sous-positions 2403 91 00 et 2403 99).

71. Ensuite, conformément à leur libellé, le critère déterminant de délimitation entre les sous-positions 2403 10 10 et 2403 10 90 de la NC est de savoir si la marchandise est contenue dans des « emballages immédiats d'un contenu net n'excédant pas 500 g » (aux termes de la sous-position 2403 10 10).

72. La juridiction de renvoi indique que la marchandise était emballée « en vrac, aggloméré[e] dans des cartons doublés de plastique » et que « le poids net d'un carton [était] de 30 kg » ; par conséquent, elle devrait être classée sous la sous-position 2403 10 90 de la NC.

4. Conclusion concernant la première question préjudicielle

73. Au regard de ce qui précède, il convient de répondre à la première question préjudicielle qu'une marchandise telle que celle en cause au principal, qui peut être utilisée en l'état comme tabac à fumer, n'est pas à qualifier de « tabacs 'light air cured' » au sens du code NC 2401 10 35, mais d'« [a]utres tabacs […] fabriqués » et à classer sous la position 2403 de la NC, dès lors qu'elle n'est pas constituée essentiellement de déchets de tabac. Si, de plus, la marchandise est conditionnée en vrac, agglomérée et dans des cartons doublés de plastique d'un poids net de 30 kilogrammes, elle est à classer sous la sous-position 2403 10 90.

B – *Sur les deuxième et troisième questions préjudicielles*

74. Les deuxième et troisième questions préjudicielles concernent l'interprétation de la directive 2008/118, qui établit un régime général de perception de l'accise sur certains produits. Elles portent en substance sur l'interprétation des notions d'« importation » et de « procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif » au sens de la directive 2008/18, et il convient de les traiter ensemble.

75. La juridiction de renvoi cherche en substance à savoir ainsi si la notion de « procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif » au sens de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 – le droit hongrois ne permettrait pas d'infliger une amende si cette qualification était retenue dans l'affaire au principal – couvre également des situations dans lesquelles, comme dans l'affaire au principal, une position tarifaire incorrecte est indiquée dans les documents d'accompagnement d'une marchandise ou s'il convient de considérer qu'il s'agit alors d'une « importation » [article 2, sous b)] ou d'une « importation de produits soumis à accise » (article 4, point 8) au sens de ladite directive.

27 — Un classement sous la position 2402 de la NC est exclu. Les termes de cette position [« Cigares (y compris ceux à bouts coupés), cigarillos et cigarettes […] »] et les notes explicatives NC montrent clairement que seuls en relèvent des « rouleaux de tabac, susceptibles d'être fumés en l'état » et qu'en sont dès lors exclus les tabacs en vrac, sans cape ou sous-cape extérieures, tels que celui en cause au principal. Il n'est donc pas nécessaire d'examiner cette position plus en détail.

76. Bien que les questions préjudicielles visent uniquement la directive 2008/118, elles se situent au croisement entre le droit de l'accise et le droit douanier. Il nous paraît dès lors utile de commencer par expliquer le rapport existant entre ces deux corps de réglementation.

1. Le droit douanier et le droit de l'accise

77. En matière de droits de douane, la compétence législative et d'imposition a désormais été transférée presque entièrement à l'Union. Les bases du droit douanier de l'Union sont jetées aux articles 28 à 37 TFUE, la législation en la matière est notamment constituée du code des douanes communautaire, de la réglementation prise pour son application ainsi que de la nomenclature combinée. Le droit de l'Union fixe notamment des taux uniformes pour les droits de douane, qui sont perçus aux frontières extérieures de l'Union.

78. Il y a lieu de distinguer la dette douanière de l'accise, qui est une taxe nationale. Elle frappe la consommation de certains produits, tels que le tabac, et, étant un impôt indirect, est perçue auprès du fabricant ou du vendeur du produit.

79. Si les États membres ont conservé la compétence législative et d'imposition en ce qui concerne l'accise, les réglementations nationales en la matière ont été harmonisées dans une certaine mesure dans le cadre de la création du marché intérieur. Contrairement aux droits de douane, le taux des droits d'accise diffère toutefois entre États membres [28].

2. L'accise telle que réglementée par la directive 2008/118

80. À ses articles 1er, 2 et 7, la directive 2008/118 harmonise les conditions d'exigibilité de l'accise.

81. Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/118, des droits d'accise frappent la consommation des tabacs manufacturés relevant de la directive 2011/64 [29].

82. Les articles 1er à 5 de la directive 2011/64 déterminent quels tabacs manufacturés en relèvent. La question de savoir si du tabac tel que celui décrit par la juridiction de renvoi relève de la directive 2011/64 et, par voie de conséquence, est soumis aux droits d'accise doit être tranchée indépendamment de la réponse qui sera apportée à la première question préjudicielle. À cette fin, il convient d'avoir égard en effet non pas à la nomenclature combinée, mais à la directive 2011/64.

83. Selon les indications de la juridiction de renvoi, l'affaire au principal a pour objet du tabac fractionné, qui est susceptible d'être fumé sans devoir au préalable subir une autre transformation industrielle et dont plus de 25 % en poids des particules présentent une largeur de coupe inférieure à 1,5 millimètre. Les tabacs qui présentent ces caractéristiques relèvent, en tant que « tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes », de la directive 2011/64 [30] et, dès lors, également de la directive 2008/118.

84. L'article 2, sous b), de la directive 2008/118 prévoit par ailleurs que les produits dont l'accise frappe la consommation sont soumis aux droits d'accise au moment de leur « importation » sur le territoire de l'Union.

28 — La proposition initiale dont est issue la directive 2011/64 prévoyait une harmonisation complète des taux des accises applicables aux tabacs manufacturés. Au final, la directive s'est bornée à fixer des taux minimaux.

29 — La directive 2011/64 rassemble les directives 92/79, 92/80 et 95/59, que vise l'article 1er, paragraphe 1, sous c), de la directive 2008/118.

30 — Voir articles 1er et 2, paragraphe 1, sous c), i), lus en combinaison avec l'article 5, paragraphes 1, sous a), et 2, de cette directive.

85. L'article 4, point 8, de la directive 2008/118 définit l'« importation de produits soumis à accise » comme l'introduction, sur le territoire de l'Union, de produits soumis à accise « qui […] ne sont pas placés sous une procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif […] ».

86. Les produits en cause au principal sont entrés sur le territoire de l'Union en traversant la frontière slovène. Il faut donc déterminer s'ils ont alors été placés sous une procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif. Si tel était le cas, il ne s'agirait pas d'une importation [31] et l'accise ne serait donc pas exigible.

87. Le point déterminant est donc de savoir ce qu'il convient d'entendre par une « procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif » au sens de la directive 2008/118.

88. Aux termes de la définition de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 [32], on entend par « procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif » « l'un des régimes spéciaux prévus par le [code des douanes communautaire] relatif à la surveillance douanière dont font l'objet les marchandises non communautaires lors de l'entrée sur le territoire douanier de la Communauté, le dépôt temporaire, les zones franches ou les entrepôts francs, ainsi que l'un des régimes visés à l'article 84, paragraphe 1, point a), [du code des douanes communautaire] ». Ces derniers comprennent notamment le régime du transit externe ainsi que celui de l'entrepôt douanier.

89. Schenker fait valoir [33] que la surveillance des autorités douanières prévue à l'article 37 du code des douanes communautaire relève également de cette définition [voir sur ce point ci-dessous, sous a)]. Les autres parties intéressées accordent en revanche une importance déterminante au point de savoir si les marchandises se sont retrouvées de façon régulière en dépôt temporaire et ont été placées régulièrement sous le régime du transit externe et sous celui de l'entrepôt douanier [voir sur ce point ci-dessous, sous b)].

a) La surveillance des autorités douanières en tant que régime suspensif au sens de la directive 2008/118

90. Il convient d'examiner si, au regard des faits en cause dans l'affaire au principal, il est même possible de considérer qu'il y a eu une surveillance des autorités douanières, avant de discuter du point de savoir si celle-ci constitue un « régime spécial relatif à la surveillance douanière » et, partant, un régime suspensif au sens de la directive 2008/118 excluant l'accise.

i) Existence d'une surveillance des autorités douanières dans l'affaire au principal

91. Aux termes de l'article 4, point 13, du code des douanes communautaire, la surveillance des autorités douanières consiste en l'action menée au plan général par ces autorités en vue d'assurer le respect de la réglementation douanière et, le cas échéant, des autres dispositions applicables aux marchandises sous surveillance douanière.

31 — Il n'existe aucun indice de ce que les produits en cause seraient « sortis » de la surveillance des autorités douanières ou du régime de transit externe ou d'entrepôt douanier, au sens de l'article 4, point 8, de la directive 2008/118. Seul importe donc de savoir si les produits ont été placés sous un régime suspensif au sens de la directive 2008/118.

32 — Cette définition, pertinente aux fins de la présente affaire, est rédigée en des termes plus larges que ceux du code des douanes communautaire, lequel qualifie de « régime suspensif » uniquement les régimes visés à l'article 84, paragraphe 1, sous a).

33 — Voir section D.II.2.4 de ses observations écrites.

92. Dans le cas présent, elle a commencé, conformément à l'article 37, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, au moment où a lieu le fait matériel de l'introduction des marchandises dans le territoire douanier. Une éventuelle désignation incorrecte des marchandises n'y fait pas obstacle. En effet, la régularité de l'introduction des marchandises dans le territoire de l'Union n'est pas une condition requise pour que commence la surveillance des autorités douanières [34].

93. Par ailleurs, la surveillance des autorités douanières n'a pas non plus pris fin en vertu de l'article 37, paragraphe 2, du code des douanes communautaire. En effet, s'agissant de marchandises « non Union », elle se poursuit jusqu'à ce que celles-ci soit changent de statut douanier de marchandises « non Union » en marchandises de l'Union, soit sont introduites dans une zone franche ou un entrepôt franc, soit sont réexportées ou détruites [35]. Aucun de ces cas de figure n'est pertinent dans la présente affaire [36].

94. Les marchandises n'ont pas davantage été soustraites à la surveillance des autorités douanières [37], étant donné que celles-ci avaient à tout instant la possibilité, matériellement et juridiquement, d'accomplir des actes douaniers, possibilité dont elles ont bien fait usage en Hongrie.

95. Il y a donc lieu, à présent, d'examiner si la surveillance des autorités douanières concernant les marchandises constitue un « régime spécial relatif à la surveillance douanière » dont font l'objet les marchandises non communautaires au sens de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118.

ii) La notion de « régime spécial relatif à la surveillance douanière »

96. L'expression « régime spécial » utilisée dans la version en langue française de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 fait naître des doutes quant au point de savoir si cela englobe également la surveillance des autorités douanières en vertu de l'article 37 du code des douanes communautaire.

97. En effet, le terme « spécial » évoque spontanément l'idée selon laquelle, lorsqu'il a adopté la directive, le législateur entendait viser par le terme « procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif » seulement une partie des régimes de surveillance douanière, sans qu'il soit clair à quels régimes il faisait précisément référence.

98. En revanche, la précision « lors de l'entrée sur le territoire douanier de la Communauté » à l'article 4, point 6, de ladite directive est un indice de ce que cette disposition établit un lien avec le fait matériel du franchissement de la frontière, moment auquel la surveillance des autorités douanières commence, et que la suspension des droits d'accise n'est pas censée se produire seulement au moment de la déclaration, consécutive, sous un régime douanier.

34 — Voir arrêt Papismedov e.a. (C-195/03, EU:C:2005:131, point 22).

35 — Voir arrêt Papismedov e.a. (C-195/03, EU:C:2005:131, point 21).

36 — Les marchandises n'ont notamment pas changé de statut, car cela aurait supposé, conformément à l'article 79 du code des douanes communautaire, leur mise en libre pratique *sur le plan douanier ;* or, l'une des conditions en est que les droits à l'importation aient été acquittés. Voir, sur ce point, arrêt D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69, point 36).

37 — Voir également, à cet égard, point 38 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Papismedov e.a. (C-195/03, EU:C:2004:572).

99. La comparaison du texte de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 dans les différentes langues officielles de l'Union ne permet pas de se faire une idée claire. Si la plupart des versions linguistiques contiennent des formulations qui sont comparables à celle de la version en langue française [38], la version en langue espagnole, par exemple, ne contient pas cette restriction aux régimes « spéciaux » de surveillance douanière [39].

100. La genèse de cette disposition ne permet pas davantage de savoir si le législateur a conçu la surveillance des autorités douanières comme un « régime spécial de surveillance douanière ». Le mot « spécial » ne figurait pas encore dans la proposition initiale de directive présentée par la Commission européenne. Au contraire, celle-ci prévoyait que l'on entendrait par « procédure douanière suspensive ou régime douanier suspensif » « l'un des régimes prévus par le [code des douanes communautaire] relatif à la surveillance douanière à laquelle les marchandises non communautaires sont soumises à l'entrée sur le territoire douanier de la Communauté» [40]. La suite du processus législatif ne fournit aucun indice concernant le point de savoir si et, dans l'affirmative, dans quelle mesure l'ajout ultérieur de l'adjectif « spécial » dans de nombreuses versions linguistiques visait à restreindre la portée de l'effet suspensif en ce qui concerne l'accise ou non.

101. Du fait de cette incertitude terminologique, il y a lieu de déterminer la signification de la notion en cause à l'aide de considérations téléologiques et ayant trait à l'économie de la disposition. Celles-ci plaident en faveur d'une acception large de cette notion.

102. Pour que le cas de figure du « régime spécial relatif à la surveillance douanière » garde dans le cadre de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 une portée autonome et qui revête une pertinence pratique, il doit être possible de le distinguer des autres cas visés par cette disposition qui sont également susceptibles de constituer un régime suspensif au sens de la directive 2008/118, à savoir « le dépôt temporaire, les zones franches ou les entrepôts francs, ainsi que l'un des régimes visés à l'article 84, paragraphe 1, point a), [du code des douanes communautaire] ».

103. Le second cas de figure, le « *dépôt temporaire* », commence par la présentation des marchandises en douane [41] et se termine lorsqu'elles reçoivent une destination douanière.

104. L'économie de la disposition voudrait donc que le terme « régime spécial relatif à la surveillance douanière », au sens du premier cas de figure cité à l'article 4, point 6, de la directive 2008/118, vise les événements matériels et opérations juridiques à partir du franchissement de la frontière jusqu'à la présentation en douane et qui sont régis par les articles 37 à 39 du code des douanes communautaire. La surveillance des autorités douanières en fait, entre autres, partie.

105. C'est, cependant, surtout le considérant 7 de la directive 2008/118, lequel explicite l'objectif poursuivi par le législateur, qui permet de penser que la surveillance des autorités douanières en vertu de l'article 37 du code des douanes communautaire constitue déjà un régime suspensif au sens de la directive 2008/118.

38 — Voir, notamment, les versions en langues anglaise, « any one of the special procedures », allemande, « alle besonderen Verfahren », néerlandaise, « vastgestelde bijzondere procedure », italienne, « una delle procedure speciali », et portugaise, « um dos procedimentos especiais ».

39 — « '[R]égimen aduanero suspensivo' : cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) nº 2913/92 en relación con el control aduanero del que su objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales […] ».

40 — Voir article 4, paragraphe 2, de la proposition de directive du Conseil relative au régime général d'accise, présentée par la Commission, dans sa version du 26 février 2008 [COM(2008) 78 final].

41 — Voir article 50 du code des douanes communautaire. Aux termes de l'article 4, point 19, on entend par « présentation en douane » la communication aux autorités douanières, dans les formes requises, du fait de l'arrivée des marchandises au bureau de douane ou en tout autre lieu désigné ou agréé par les autorités douanières.

106. Il ressort de ce considérant que la directive 2008/118 repose sur la prémisse que « les régimes suspensifs dans le cadre du [code des douanes communautaire] prévoient des *mesures de contrôle appropriées, tandis que les produits soumis à accise font l'objet des dispositions du* [*code des douanes communautaire*]»[42] et que, par conséquent, « il n'y a pas lieu de prévoir l'application séparée d'un système de contrôle de l'accise lorsque les produits soumis à accise font l'objet d'une procédure douanière suspensive ou d'un régime douanier suspensif de la Communauté ».

107. Que l'obligation à l'accise soit suspendue dès que les marchandises franchissent la frontière répondrait à l'intention du législateur d'éviter une duplication des procédures (douanières et d'accise). En effet, à partir de ce moment-là, les marchandises sont déjà sous le contrôle des autorités douanières en vertu de l'article 37 du code des douanes communautaire et il n'est donc nullement besoin[43] d'une surveillance distincte aux fins de l'accise.

108. En outre, si la surveillance des autorités douanières n'était pas constitutive d'un régime suspensif au sens de la directive 2008/118 et que le franchissement de la frontière rendait exigibles les droits d'accise, l'énumération, à l'article 4, point 6, de la directive 2008/118, des autres régimes[44] assortis d'un effet suspensif en ce qui concerne l'accise serait dépourvue de toute incidence pratique, car, une fois devenue exigible au moment de l'introduction de la marchandise sur le territoire de l'Union, la dette d'accise ne s'éteindrait pas du fait que la marchandise est par la suite placée sous une procédure suspensive ou un régime suspensif.

109. Partant, un effet suspensif en ce qui concerne l'accise doit se produire en application de la directive 2008/118 dès et tant que la marchandise est soumise à la surveillance des autorités douanières en vertu de l'article 37 du code des douanes communautaire.

110. Les marchandises en cause étaient donc soumises dès leur introduction sur le territoire de l'Union à la surveillance des autorités douanières, laquelle est une « procédure douanière suspensive ou [un] régime douanier suspensif » au sens de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 ; par voie de conséquence, en l'absence d'importation au sens de l'article 4, point 8, de cette même directive, les marchandises ne sont pas soumises aux droits d'accise en vertu de l'article 2, sous b), de ladite directive.

111. Si l'on retient cette analyse, les situations objet des deuxième et troisième questions préjudicielles se trouvent privées de pertinence : il n'y aurait plus lieu d'examiner les différents régimes et procédures y énumérés – dépôt temporaire, transit externe et entrepôt douanier –, car, dès lors que la surveillance des autorités douanières constitue déjà un régime suspensif au sens de la directive 2008/118 excluant l'accise, ils seraient tout aussi dépourvus de pertinence aux fins de la question de l'obligation à l'accise que la question de l'incidence de documents d'accompagnement incorrects.

112. À toutes fins utiles, il convient cependant d'examiner ci-après l'appréciation qu'il faudrait porter sur les faits à l'origine de l'affaire au principal dans l'hypothèse où il ne s'ensuivrait pas de la seule surveillance des autorités douanières que les marchandises ont été placées sous un régime suspensif au sens de la directive 2008/118 entraînant suspension de l'accise.

42 — Mise en italique par nos soins.

43 — L'objectif d'éviter la duplication des procédures ressort également de l'exposé des motifs de la proposition de directive présentée par la Commission, p. 6, dans sa version du 26 février 2008.

44 — Cette disposition mentionne le dépôt temporaire, les zones franches, les entrepôts francs ainsi que les régimes visés à l'article 84, paragraphe 1, sous a), du code des douanes communautaire.

113. Il convient de se pencher sur les régimes cités dans la deuxième question préjudicielle et d'examiner si l'erreur de classement tarifaire dans les documents d'accompagnement des marchandises remet en cause le placement des marchandises en dépôt temporaire, la procédure de transit externe à destination de la Hongrie et le placement, dans ce pays, sous le régime de l'entrepôt douanier. Eu égard aux indications de la juridiction de renvoi, il convient de présumer à cette fin que les marchandises s'étaient vu attribuer (à tort) le code NC 2401 10 35 lors de chacune de ces opérations.

b) Le dépôt temporaire, le transit externe et l'entrepôt douanier en tant que régime suspensif au sens de la directive 2008/118

114. Ainsi que nous l'avons déjà exposé, en vertu de l'article 2, sous b), de la directive 2008/118, les produits sont soumis aux droits d'accise au moment de leur *importation*, ce par quoi on entend, conformément à l'article 4, point 8, de cette même directive, l'introduction sur le territoire de l'Union, à moins que la marchandise ne soit placée sous un régime suspensif au sens de la directive 2008/118. Il existe donc à cet égard un parallélisme entre la dette douanière, rattachée à l'importation, et l'accise.

115. Le dépôt temporaire, le transit externe et l'entrepôt douanier sont, aux termes des dispositions combinées de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 et de l'article 84, paragraphe 1, sous a), du code des douanes communautaire, des « procédures douanières suspensives ou régimes douaniers suspensifs » au sens de ladite directive.

116. La directive 2008/118 ne réglemente cependant pas les conditions requises pour qu'un produit se trouve en dépôt temporaire, sous le régime du transit externe ou sous celui de l'entrepôt douanier. Il convient donc d'avoir égard aux dispositions du code des douanes communautaire. La réponse à la question de savoir si l'indication d'une position tarifaire incorrecte a pour effet de rendre l'accise exigible dépendra, dès lors, au final du respect, ou non, des exigences du code douanier.

117. À cet égard, il convient cependant d'avoir à l'esprit que toute violation d'une disposition du code des douanes communautaire n'a pas nécessairement pour effet d'empêcher le placement de la marchandise sous une procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif au sens de l'article 4, point 8, de la directive 2008/118 et, par conséquent, de rendre l'accise *exigible*. Dans le cas présent, le point déterminant est, au contraire, de savoir si le fait qu'une position tarifaire a été indiquée dans les documents d'accompagnement entraînerait, en application des articles 202 à 205 du code des douanes communautaire, la naissance d'une dette douanière.

i) Le dépôt temporaire

118. Aux termes de l'article 50 du code des douanes communautaire, en attendant de recevoir une destination douanière, les marchandises présentées en douane ont, dès que cette présentation a eu lieu, le statut de marchandises en dépôt temporaire.

119. La présentation en douane est régie par l'article 40 du code des douanes communautaire ; l'article 4, point 19, la définit comme la communication, aux autorités douanières, du fait de l'arrivée des marchandises au bureau de douane ou en tout autre lieu agréé.

120. En application de l'article 202, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, une violation de l'obligation de présenter les marchandises en douane a pour effet – en conséquence de l'introduction irrégulière, dans le territoire douanier, d'une marchandise passible de droits à l'importation – de faire naître la dette douanière à l'importation.

121. L'obligation de présenter les marchandises en douane se restreint dans un premier temps à la communication du fait de l'arrivée des marchandises au bureau de douane. Dans l'arrêt Papismedov e.a., renvoyant aux articles 43 et 45 du code des douanes communautaire dans la version alors en vigueur, la Cour a cependant établi un lien entre la déclaration sommaire et la régularité de la présentation en douane et jugé qu'il n'avait pas été satisfait à l'obligation de présenter les marchandises en douane « lorsque la présentation en douane des marchandises […] s'accompagne du dépôt d'une déclaration sommaire ou d'une déclaration en douane qui donne une description du type de marchandises qui n'a aucun rapport avec la réalité» [45].

122. Ce lien est désormais expressément prévu à l'article 186, paragraphe 1, premier alinéa, du règlement (CEE) nº 2454/93 [46]. Aux termes de ce dernier, les marchandises non communautaires présentées en douane sont couvertes par une déclaration sommaire de dépôt temporaire, déclaration qui doit être déposée au plus tard au moment de la présentation.

123. Contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire Papismedov e.a. (C-195/03, EU:C:2005:131), la désignation incorrecte des marchandises (« ustensiles de cuisine » au lieu d'« ustensiles de cuisine et cigarettes ») n'a en l'occurrence pas eu pour effet de dissimuler la nature véritable d'une grande partie des marchandises. Dans la présente affaire, la communication aux autorités douanières du fait de l'arrivée des marchandises au bureau de douane ne fait pas entièrement défaut en ce qui concerne une partie des marchandises. Seul le code NC indiqué, 2401 10 35, n'est pas conforme à la réalité, du fait que la marchandise est en réalité à classer sous la sous-position 2403 10 90 de la NC.

124. Dans ces conditions, il convient donc d'examiner si l'indication, dans une déclaration sommaire de dépôt temporaire, d'une position tarifaire incorrecte suffit pour qu'il faille considérer que les marchandises n'ont pas été présentées en douane et, partant, pour que la dette douanière soit née et l'accise exigible.

125. La déclaration sommaire de dépôt temporaire se distingue, par son contenu et sa finalité, de la déclaration sommaire d'entrée, qui, conformément à l'article 36 *bis* du code des douanes communautaire, doit être déposée *avant* l'introduction des marchandises sur le territoire douanier, ainsi que de la déclaration en douane en vertu de l'article 59 du code des douanes communautaire.

126. Tandis que le code des douanes communautaire et les dispositions prises pour son application exigent spécifiquement l'indication du code NC en ce qui concerne les déclarations d'entrée et en douane, l'article 181, paragraphe 1, premier alinéa, du règlement d'application du code des douanes communautaire ne prévoit rien de tel pour ce qui est de la déclaration sommaire de dépôt temporaire, et précise uniquement que les autorités douanières arrêteront les modalités précises. Le formulaire nº 0306 des autorités douanières allemandes, par exemple, n'exige pas de préciser la position tarifaire en vertu de la nomenclature combinée.

127. Que l'exactitude de la position NC indiquée dans le cadre de la déclaration sommaire de dépôt temporaire ne saurait donc revêtir une importance déterminante est par ailleurs en harmonie avec la finalité des dispositions régissant cette déclaration.

128. En effet, la déclaration sommaire de dépôt temporaire a pour objet de permettre aux autorités douanières de vérifier que les marchandises ont été affectées, dans les délais, à une destination douanière [47] et que les marchandises placées en dépôt temporaire séjournent uniquement dans les lieux prévus à cette fin et aux conditions fixées.

45 — Arrêt Papismedov e.a. (C-195/03, EU:C:2005:131, point 31).

46 — Règlement de la Commission du 2 juillet 1993 fixant certaines dispositions d'application du règlement nº 2913/92 (JO L 253, p. 1), tel que modifié par le règlement (UE) nº 1063/2010 de la Commission, du 18 novembre 2010 (JO L 307, p. 1, ci-après le « règlement d'application du code des douanes communautaire »).

47 — Voir article 186, paragraphe 7, du règlement d'application du code des douanes communautaire.

129. Il s'ensuit de cette finalité que le seul fait qu'une position tarifaire incorrecte ait été indiquée ne fait pas nécessairement obstacle à la régularité de la présentation en douane, dès lors que la marchandise a été en substance correctement identifiée quant à son type, que la quantité de marchandises indiquée est correcte et que les indications concernant le conditionnement des marchandises reflètent la réalité. La réponse à la question de savoir si les informations fournies dans la déclaration sont à cet égard suffisantes ne dépend pas de façon déterminante de ce que le chapitre pertinent de la NC soit correctement indiqué. En effet, la nomenclature combinée classe parfois des marchandises de types très différents dans un même chapitre. Par exemple, le chapitre 24 de la NC, en cause dans la présente affaire, couvre tant les déchets de tabac que les cigarettes. Pour savoir si les marchandises ont été désignées aux fins de leur présentation en douane et dépôt temporaire par une appellation en substance correcte, il convient au contraire de s'interroger sur le point de savoir si l'ensemble des indications fournies permettent de relier, sans risque d'erreur, les marchandises à la déclaration.

130. Au regard des informations dont dispose la Cour, il semble probable que tel était bien le cas lors de la présentation en douane des marchandises en cause au principal ; c'est cependant à la juridiction de renvoi qu'il appartient de trancher ce point.

131. En l'absence d'irrégularité au sens de l'article 202 du code des douanes communautaire, les marchandises en cause auraient alors été placées valablement sous une procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif au sens de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 lors de leur entrée sur le territoire slovène, avec la conséquence qu'il n'y aurait pas eu d'importation au sens de l'article 2, sous b), de ladite directive et que l'accise ne serait pas devenue exigible.

132. Il reste toutefois à examiner si, malgré l'indication d'une position tarifaire incorrecte, les marchandises en dépôt temporaire ont été par la suite valablement placées sous le régime du transit externe et régulièrement placées en Hongrie sous le régime de l'entrepôt douanier et si, de ce fait, l'accise n'est toujours pas devenue exigible en application de l'article 4, point 8, de la directive 2008/118.

ii) Le placement sous les régimes du transit externe et de l'entrepôt douanier

133. Aux termes de l'article 59, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, toute marchandise destinée à être placée sous un régime douanier doit faire l'objet d'une déclaration pour ce régime douanier. Dans le cadre de cette déclaration, il faut indiquer la position tarifaire de la marchandise, y compris la bonne sous-position [48]. Cette règle s'applique dans une même mesure au régime du transit externe qu'à celui de l'entrepôt douanier. Le fait d'indiquer une position tarifaire incorrecte constitue un manquement à cette obligation.

134. Il y a toutefois lieu de constater que, dans des cas tels que celui en cause au principal, la question qui se pose est celle de savoir si les marchandises ont été placées sous un régime suspensif, c'est-à-dire si des droits à l'importation sont même dus, et non pas d'en connaître le taux. En principe, toute marchandise non communautaire peut être placée sous un régime de transit externe ou d'entrepôt douanier sans que la position tarifaire ait à cet égard la moindre importance.

135. Il faut de plus prendre en considération que le corpus réglementaire en matière de classement tarifaire est d'une grande complexité et son application dépend non pas uniquement des faits, mais également d'appréciations juridiques. L'interprétation et l'application correctes des positions de la nomenclature combinée fait régulièrement l'objet de litiges et de décisions judiciaires, comme le montre également la présente affaire. Toute erreur commise n'est pas nécessairement grave.

48 — Arrêt DP grup (C-138/10, EU:C:2011:587, point 40) renvoyant à l'arrêt Top Hit Holzvertrieb/Commission (378/87, EU:C:1989:209, point 26).

136. Dans l'affaire au principal, si les marchandises ont été effectivement mal classées, elles ne l'ont pas été sous une position NC qui serait en contradiction totale avec leur nature. Au contraire, la position NC indiquée et celle réellement applicable possèdent des caractéristiques globalement comparables. Même si l'on est en droit d'attendre d'une entreprise de transport et de logistique comme Schenker des compétences en matière de classement tarifaire des marchandises, il ne s'agit en l'occurrence pas d'un classement manifestement erroné et absurde.

137. Par ailleurs, la possibilité, toujours ouverte, d'adresser aux autorités douanières une demande préalable de renseignement tarifaire contraignant en application de l'article 12, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, afin d'indiquer dans la déclaration une désignation des marchandises conforme au renseignement obtenu, n'a pas non plus pour conséquence que tout classement incorrect doive entraîner la naissance de la dette douanière. Si tel était le cas, l'article 12 du code des douanes communautaire aboutirait en effet à ce que les transporteurs de marchandises seraient contraints dès la moindre incertitude d'introduire une telle demande. Or, cela, d'une part, ne serait praticable ni pour les transporteurs ni pour les autorités douanières, ainsi qu'il a été souligné lors de l'audience, et, d'autre part, irait à l'encontre de l'esprit de l'article 12 du code des douanes communautaire, qui est en première ligne conçu comme un outil optionnel en vue d'accroître la prévisibilité en ce qui concerne le traitement que les autorités douanières réserveront à une marchandise donnée.

138. De plus, l'article 65 du code des douanes communautaire, qui ouvre la possibilité de rectifier des erreurs dans la déclaration en douane, serait privé de toute utilité pratique si le seul fait d'indiquer dans cette déclaration une position tarifaire incorrecte entraînait automatiquement la naissance de la dette douanière.

139. Il ne semble donc, en conclusion, pas justifié de sanctionner le fait d'indiquer, dans la déclaration de placement sous le régime du transit externe ou de l'entrepôt douanier, une position tarifaire incorrecte par la naissance de la dette douanière tant que les marchandises ont été en substance désignées de façon correcte.

140. Même s'il appartient à la juridiction de renvoi de trancher ce point, les informations disponibles ne semblent pas permettre de considérer qu'il s'agit d'une irrégularité suffisamment caractérisée[49]. L'effet suspensif en vertu de l'article 4, point 8, de la directive 2008/118 perdurerait alors pendant le transport vers et l'entreposage en Hongrie. Faute d'« importation » au sens de l'article 2, sous b), de ladite directive, l'accise ne serait donc pas devenue exigible.

3. Conclusion concernant les deuxième et troisième questions préjudicielles

141. Au regard de ce qui précède, il y a lieu de répondre aux deuxième et troisième questions préjudicielles que, comme les marchandises litigieuses étaient dès leur introduction sur le territoire de l'Union sous la surveillance des autorités douanières, laquelle constitue une « procédure douanière suspensive ou [un] régime douanier suspensif » au sens de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118, elles n'étaient, faute d'importation au sens de l'article 4, point 8, de cette même directive, pas soumises aux droits d'accise en vertu de l'article 2, sous b), de ladite directive et que, malgré les indications incorrectes dans les documents d'accompagnement, aucune dette d'accise n'est née. Il convient d'interpréter l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 en ce sens qu'il peut, malgré l'indication d'une position tarifaire incorrecte, être considéré que des marchandises ont été placées en dépôt temporaire, sous le régime du transit externe ou sous celui de l'entrepôt douanier et, dès lors, sous une « procédure douanière suspensive ou [un] régime douanier suspensif » tant que ces marchandises ont été en substance correctement identifiées quant à leur type et que la quantité de

49 — Voir à cet égard déjà nos développements aux points 134 à 137 des présentes conclusions.

marchandises ainsi que les indications concernant le conditionnement des marchandises reflètent la réalité. Si tel est le cas, alors les marchandises, faute d'importation au sens de l'article 4, point 8, de la directive 2008/118, ne sont pas soumises aux droits d'accise en vertu de l'article 2, sous b), de ladite directive.

C – *Sur la quatrième question préjudicielle*

142. Par la quatrième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance s'il convient d'interpréter la notion d'« irrégularité » au sens de l'article 38 de la directive 2008/118 en ce sens qu'elle couvre des situations dans lesquelles des marchandises se sont vu attribuer, dans leurs documents d'accompagnement, une position tarifaire incorrecte.

143. À la différence des articles 2 et 7 de la directive 2008/118, l'article 38 de celle-ci ne régit pas la naissance de la dette d'accise, mais vise à résoudre d'éventuels conflits entre États membres quant à la compétence d'imposition en matière d'accise. L'interprétation de la notion d'« irrégularité » ne revêt donc une pertinence qu'aux fins de la question de savoir à quel État membre revient le produit de l'accise, mais non de celle de la naissance même de la dette d'accise.

144. L'article 38, paragraphe 1, de la directive 2008/118 dispose que, lorsqu'une irrégularité a été commise au cours d'un mouvement de produits soumis à accise dans un État membre autre que l'État membre dans lequel ils ont été mis à la consommation, ils sont soumis aux droits d'accise, et les droits d'accise sont exigibles dans l'État membre où l'irrégularité a été commise.

145. À cette fin, l'article 38, paragraphe 4, de la directive 2008/118 définit la notion d'« irrégularité » comme une situation se produisant au cours d'un mouvement de produits soumis à accise conformément à l'article 33, paragraphe 1, ou à l'article 36, paragraphe 1, de ladite directive, autre que celle visée à son article 37[50], en raison de laquelle un mouvement ou une partie d'un mouvement de produits soumis à accise n'a pas pris fin régulièrement[51].

146. Il y a mouvement de produits soumis à accise au sens de la directive 2008/118 lorsque des produits qui ont déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales[52] dans un autre État membre pour y être livrés ou y être utilisés ou qu'ils sont achetés dans un autre État membre et sont expédiés ou transportés par le vendeur.

147. Au regard des circonstances de la présente affaire, il convient de considérer que les conditions de l'article 38, paragraphe 4, de la directive 2008/118 ne sont pas réunies.

148. D'une part, les marchandises n'ont pas été mises à la consommation en Slovénie, mais y étaient placées sous un régime suspensif au sens de la directive 2008/118. D'autre part, Schenker a détenu les marchandises en Hongrie en vue non pas de leur livraison ou utilisation, comme l'exige l'article 33 de la directive 2011/118, mais de leur transport jusqu'en Ukraine.

149. Par conséquent, il convient donc de considérer, comme le font Schenker, la République de Hongrie et la Commission, que, dans une situation telle que celle en cause, le fait d'indiquer une position tarifaire incorrecte ne constitue pas une irrégularité relevant de l'article 38 de la directive 2008/118.

50 — L'article 37 de la directive 2008/118 régit la destruction totale ou perte irrémédiable des produits.

51 — Voir article 10, point 6, de la directive 2008/118, qui définit la notion d'« irrégularité » dans le contexte des régimes de suspension de droits.

52 — Aux termes de l'article 33, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2008/118, on entend par « détention à des fins commerciales » notamment la détention de produits soumis à accise par une personne autre qu'un particulier.

VI – Conclusion

150. Eu égard à ce qui précède, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles :

Une marchandise telle que celle en cause au principal, qui peut être utilisée en l'état comme tabac à fumer, n'est pas à qualifier de « tabacs 'light air cured' » au sens du code 2401 10 35 de la nomenclature combinée figurant à l'annexe I du règlement (CEE) nº 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun, telle que modifiée par le règlement (UE) nº 861/2010 de la Commission, du 5 octobre 2010, mais, dès lors qu'elle n'est pas constituée essentiellement de déchets de tabac, d'« [a]utres tabacs […] fabriqués » et à classer sous la position 2403 de la nomenclature combinée. Si, de plus, la marchandise est conditionnée en vrac, agglomérée et dans des cartons doublés de plastique d'un poids net de 30 kilogrammes, elle est à classer sous la sous-position 2403 10 90 de la nomenclature combinée.

Comme la marchandise litigieuse était dès son introduction sur le territoire de l'Union sous la surveillance des autorités douanières, laquelle constitue une « procédure douanière suspensive ou [un] régime douanier suspensif » au sens de l'article 4, point 6, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, telle que modifiée par la directive 2010/12/UE du Conseil, du 16 février 2010, elle n'était, faute d'importation au sens de l'article 4, point 8, de cette même directive, pas soumise aux droits d'accise en vertu de l'article 2, sous b), de ladite directive et, malgré les indications incorrectes dans les documents d'accompagnement, aucune dette d'accise n'est née. Il convient d'interpréter l'article 4, point 6, de la directive 2008/118 en ce sens qu'il peut, malgré l'indication d'une position tarifaire incorrecte, être considéré que des marchandises ont été placées en dépôt temporaire, sous le régime du transit externe ou sous celui de l'entrepôt douanier et, dès lors, sous une « procédure douanière suspensive ou [un] régime douanier suspensif » tant que ces marchandises ont été en substance correctement identifiées quant à leur type et que la quantité de marchandises ainsi que les indications concernant le conditionnement des marchandises reflètent la réalité. Si tel est le cas, alors les marchandises, faute d'importation au sens de l'article 4, point 8, de la directive 2008/118, ne sont pas soumises aux droits d'accise en vertu de l'article 2, sous b), de ladite directive.

Dans une situation telle que celle en cause, le fait d'indiquer une position tarifaire incorrecte ne constitue pas une irrégularité relevant de l'article 38 de la directive 2008/118.