

**Affaire C-791/22**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

28 décembre 2022

**Juridiction de renvoi :**

Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

6 décembre 2022

**Partie requérante :**

G.A.

**Partie défenderesse :**

Hauptzollamt Braunschweig (bureau principal des douanes de Braunschweig, Allemagne)

---

**Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne)**

**Ordonnance**

Dans le litige opposant

G. A.

[OMISSIS]

– requérant –

[OMISSIS]

à

Hauptzollamt Braunschweig (bureau principal des douanes de Braunschweig, Allemagne)

[OMISSIS]

– partie défenderesse –

Objet : Taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation

la chambre du Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) commune aux Länder [OMISSIS] de Hambourg, de Basse-Saxe et du Schleswig-Holstein, a, le 6 décembre 2022, [OMISSIS]

[OMISSIS]

ordonné :

1. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée à titre préjudiciel.
2. La Cour est saisie, à titre préjudiciel, de la question ci-après, portant sur l'interprétation d'un acte pris par les institutions de l'Union :

Le fait qu'une disposition d'un État membre rende l'article 215, paragraphe 4, du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1) applicable par analogie à la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation est-il contraire à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), et notamment aux articles 30 et 60 de celle-ci ?

## INDICATION DES VOIES DE RECOURS

La présente ordonnance n'est pas susceptible de recours.

### Motifs

#### A.

- 1 Le requérant conteste la fixation de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») à l'importation, appelée en Allemagne taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation, sur des cigarettes de contrebande.
- 2 Le 29 septembre 2012, le requérant, qui réside en Pologne, a acheté, sur un marché de Ślubice (Pologne), un total de 43 760 cigarettes auxquelles étaient apposées uniquement des bandelettes fiscales ukrainiennes et biélorusses. Il a transporté ces cigarettes, sans en informer les autorités douanières, en Allemagne, où il les a remises à un acheteur allemand, à proximité de Braunschweig (Allemagne), le 2 octobre 2012. Lors de cette remise, il a été arrêté et les cigarettes ont été saisies, puis détruites.
- 3 Par avis d'imposition S02-2407-02-2015-4900 du 3 février 2015, la défenderesse a fixé, pour les cigarettes, un montant de 2 006,38 euros au titre de la taxe sur le

chiffre d'affaires à l'importation. Selon la défenderesse, les cigarettes ont été introduites irrégulièrement sur le territoire douanier de l'Union. La défenderesse fait valoir que, par conséquent, la dette douanière a pris naissance, en application de l'article 202, paragraphe 1, sous a), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1, ci-après le « code des douanes »). Elle fait valoir qu'étant donné que le requérant aurait dû savoir que les cigarettes avaient été introduites irrégulièrement, il est débiteur de la dette douanière, en application de l'article 202, paragraphe 3, troisième tiret, du code des douanes. Selon elle, c'est par application par analogie desdites dispositions douanières, en vertu de l'article 21, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), que la dette fiscale de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation a pris naissance et que le requérant est devenu débiteur de cette taxe.

- 4 La procédure de réclamation n'ayant pas abouti, le requérant a introduit, le 15 janvier 2018, un recours en annulation contre l'avis d'imposition. La procédure a tout d'abord été suspendue dans l'attente d'une décision dans l'affaire C-7/20 puis, une nouvelle fois, dans l'attente d'une décision dans l'affaire C-368/21. Elle a été reprise le 21 septembre 2022.
- 5 Pour les cigarettes en cause, la défenderesse a également fixé la taxe sur le tabac. Le requérant n'a pas poursuivi le recours dirigé contre cette décision.

## B.

- 6 La décision de renvoi est adoptée, avec l'accord des parties, en l'absence d'audience.
- 7 La chambre de renvoi suspend la procédure en application par analogie de l'article 74 du Finanzgerichtsordnung (code des juridictions fiscales) et saisit la Cour à titre préjudiciel, en vertu de l'article 267, premier alinéa, sous b), TFUE, de la question énoncée dans le dispositif, car l'appréciation juridique du litige dépend de l'interprétation d'un acte juridique de l'Union.
- 8 La question préjudicielle est, sur le fond, identique à la deuxième question posée dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647). Dans cet arrêt, la Cour n'a pas pu répondre à ladite question, car, au vu de la réponse apportée à la première question préjudicielle, elle n'était pas décisive pour la solution du litige. Étant donné que, en l'espèce, le code des douanes est encore applicable (point 15), la Cour est interrogée sur l'interprétation de l'article 215, paragraphe 4, de ce code, qui est, sur le fond, identique – à l'exception, toutefois, de ce qui concerne le seuil plus bas – à l'article 87, paragraphe 4, du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1, ci-après le « code des douanes de l'Union ») (point 19).

## I. Le cadre juridique

### 1. La directive TVA

- 9 L'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA ») prévoit que les importations de biens sont soumises à la TVA.
- 10 Aux termes de l'article 30, premier alinéa, de cette directive, est considérée comme « importation de biens » l'introduction dans l'Union d'un bien qui n'est pas en libre pratique.
- 11 L'article 60 de ladite directive dispose, s'agissant du « lieu des importations de biens » :
- « L'importation de biens est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il est introduit dans la Communauté ».
- 12 L'article 62 de la directive TVA dispose, sous le titre « [f]ait générateur et exigibilité de la taxe » :
- « Aux fins de la présente directive sont considérés comme :
- 1) “fait générateur de la taxe” le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;
- 2) “exigibilité de la taxe” le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté. »
- 13 Aux termes de l'article 70 de la directive TVA, le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée.
- 14 L'article 71 de la directive TVA, dérogeant à l'article 70 de celle-ci, énonce :
- « 1. Lorsque des biens relèvent depuis leur introduction dans la Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés aux articles 156, 276 et 277, ou d'un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes ou situations.

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, le fait générateur intervient et la taxe

devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits.

2. Dans les cas où les biens importés ne sont soumis à aucun des droits visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, les États membres appliquent les dispositions en vigueur en matière de droits de douane pour ce qui concerne le fait générateur et l'exigibilité de la taxe ».

## **2. Le code des douanes**

15 À la date du transfert vers la Pologne des cigarettes en provenance d'un pays tiers, c'est le code des douanes qui était applicable.

16 Aux termes de l'article 40 de ce code :

« Les marchandises qui entrent sur le territoire douanier de la Communauté sont présentées en douane par la personne qui les a introduites sur ce territoire ou, le cas échéant, par la personne qui prend en charge le transport des marchandises après que cette introduction a eu lieu [...] ».

17 Aux termes de l'article 202, paragraphes 1 et 2, dudit code :

« 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 [...]

Au sens du présent article, on entend par introduction irrégulière, toute introduction en violation des articles 38 à 41 et article 177 deuxième tiret. [...]

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

18 Aux termes de l'article 215, paragraphe 4, du même code :

« Si une autorité douanière constate qu'une dette douanière est née, en vertu de l'article 202, dans un autre État membre, la dette douanière est réputée née dans l'État membre dans lequel la naissance de la dette douanière a été constatée lorsque le montant de la dette est inférieur [à] 5 00 euros ».

## **3. Le code des douanes de l'Union**

19 L'article 87, paragraphe 4, du code des douanes de l'Union est ainsi libellé :

« Si une autorité douanière établit qu'une dette douanière prend naissance, en vertu des articles 79 ou 82, dans un autre État membre et que le montant de droits à l'importation ou à l'exportation correspondant à cette dette est inférieur à 10 000 EUR, la dette douanière en question est considérée

comme ayant pris naissance dans l'État membre où la constatation en a été faite ».

#### 4. Le droit national

- 20 L'article 21, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) du 21 février 2005 (BGBl. I 2005, p. 386) dispose :

« Les règles relatives aux droits de douane s'appliquent par analogie à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ;

[...] ».

## II. Pertinence pour la solution du litige

### 1. Absence d'importation en Allemagne au regard de la TVA

- 21 Contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647C 368/21) (point 8 ci-dessus), la chambre considère qu'il est exclu que le lieu de l'importation de la marchandise en cause au regard de la TVA se situe en Allemagne. Au contraire, le lieu de l'importation des cigarettes se situe en Pologne. Les cigarettes sont des marchandises non Union, car elles portaient des bandelettes fiscales ukrainiennes et russes blanches. Elles ont été introduites en Pologne par une voie inconnue. C'est en Pologne qu'elles sont entrées dans le circuit économique de l'Union, car elles ont été mises en vente sur un marché polonais. Elles n'étaient donc pas en transit, contrairement aux lots de colis faisant l'objet de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) ou au véhicule dont il était question dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647C-368/21) (point 8 ci-dessus). Aucun élément ne permet de considérer que les cigarettes étaient destinées exclusivement à la consommation en dehors de la Pologne. Elles ont effectivement été achetées par un résident polonais, à savoir le requérant. Ce n'est que ce dernier qui a pris la décision de les revendre en Allemagne. Le requérant les a transportées de Pologne vers l'Allemagne en exécution du contrat de vente qu'il avait conclu avec son acheteur, établi en Allemagne, où il les lui a remises.

- 22 La chambre considère par conséquent qu'il existe trois opérations imposables :

(1) L'importation en Pologne des cigarettes en provenance d'un pays tiers [article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA] ;

(2) La livraison des cigarettes par le vendeur au requérant, sur le marché de Ślubice [article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA] ;

(3) L'acquisition intracommunautaire des cigarettes en Allemagne par le client du requérant [article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA].

- 23 La demande de décision préjudicielle ne porte que sur la taxation de la première opération, à savoir l'importation des cigarettes en Pologne.

## **2. La fiction de compétence prévue à l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis**

- 24 La TVA à l'importation ayant pris naissance en Pologne, les autorités douanières allemandes ne seraient compétentes pour fixer son montant que si elle était réputée avoir pris naissance en Allemagne, en raison de la fiction juridique prévue à l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis. L'article 21, paragraphe 2, de la loi relative au chiffre d'affaires rend cette disposition du droit douanier applicable par analogie à la TVA à l'importation. Les conditions prévues à l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis, sont remplies en l'espèce : l'autorité douanière allemande défenderesse a constaté que la dette de TVA à l'importation a pris naissance, conformément à l'article 202, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, applicable mutatis mutandis, par l'introduction irrégulière en Pologne des cigarettes en provenance d'un pays tiers. Cette dette de TVA à l'importation, de 2 006,38 euros, est inférieure à 5 000 euros. Ainsi, la dette de TVA à l'importation est réputée avoir pris naissance en Allemagne.
- 25 Il est par conséquent décisif de savoir si l'application par analogie de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes qu'impose l'article 21, paragraphe 2, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est contraire à la directive TVA. Si tel était le cas, il ne serait pas permis d'appliquer par analogie l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation.

## **III. Considérations juridiques**

### **1. L'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis, constitue du droit national**

- 26 La chambre considère que l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, que l'article 21, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires rend applicable par analogie à la TVA à l'importation, est réputé constituer du droit national. L'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis, constitue une disposition du droit allemand ayant le contenu de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, modifié par analogie. Il ne saurait en aller autrement, car, par la disposition d'incorporation prévue à l'article 21, paragraphe 2, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, le législateur fédéral allemand peut créer uniquement du droit allemand situé au niveau d'une loi fédérale, et non du droit de l'Union. L'article 215, paragraphe 4,

du code des douanes, applicable mutatis mutandis à la TVA à l'importation, ne pourrait revêtir le caractère d'une disposition du droit de l'Union que si le droit de l'Union lui-même – par exemple, en l'espèce, l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA – le rendait applicable à la TVA à l'importation. Dans ce cas, il serait en même temps clair qu'appliquer mutatis mutandis l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation n'est pas contraire à la directive TVA. L'examen de la question de savoir si l'application par analogie de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation est contraire au droit de l'Union se fait donc sous deux aspects : l'application par analogie de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes ne serait pas critiquable au regard du droit de l'Union si la directive TVA imposait elle-même l'application de cette disposition douanière dans le présent cas de figure (voir point 2). Même si la directive TVA ne commandait pas l'application par analogie de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, celle-ci serait autorisée par le droit de l'Union si la directive TVA ne l'interdisait pas (point 3).

## **2. La portée de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA**

- 27 L'unique disposition de la directive TVA qui est susceptible d'imposer, en l'espèce, l'application de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation est l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive. À la différence de l'article 71, paragraphe 2, de la directive TVA, cette disposition présuppose que les marchandises soient effectivement soumises à des droits de douane. Tel est le cas en l'espèce, puisque l'introduction irrégulière des cigarettes a donné naissance à une dette douanière, en application de l'article 202, paragraphe 1, sous a), du code des douanes. En vertu de la sous-position 2402 2090 de la nomenclature combinée, dans sa version résultant du règlement (UE) n° 1006/2011 de la Commission, du 27 septembre 2011, modifiant l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 2011, L 282, p. 1), la dette douanière est calculée sur la base d'un droit de douane de 57,6 %. C'est entre autres pour ce cas que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA prévoit que « le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits ». Le fait générateur de la taxe est défini à l'article 62, point 1, de la directive TVA comme étant le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. Aux termes de l'article 62, point 2, de cette directive, est considéré comme « exigibilité de la taxe » le droit que le Trésor peut faire valoir pour le paiement de la taxe.
- 28 Cette disposition rattache, en termes abstraits, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à certains égards à la créance de droits de douane. Selon la chambre de renvoi, ce renvoi au droit douanier peut être compris de deux manières. Comprise largement, ladite disposition renvoie au droit douanier pour toutes les conditions de naissance de la TVA [sous a)]. Comprise de manière étroite, la même

disposition renvoie au droit douanier uniquement en ce qui concerne le moment auquel surviennent le fait générateur et l'exigibilité de la TVA [sous b)]. La Cour n'a pas encore pris position de manière univoque sur cette question [sous c)].

#### **a) Renvoi à l'ensemble du droit douanier**

- 29 Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) comprend l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA comme un renvoi à l'ensemble du droit douanier. Il a jugé de manière explicite que cette disposition ou la disposition qui l'a précédée, figurant à l'article 10, paragraphe 3, deuxième alinéa, 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 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), impose l'application par analogie de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation [Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), arrêt du 6 mai 2008, VII R 30/07, BFHE 221, 325, points 10 et 11 ; Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), arrêt du 22 mai 2012, VII R 50/11, BFHE 237, 554, point 9].
- 30 Compris de cette manière, l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA non seulement n'interdirait pas l'application par analogie de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, mais l'imposerait même. La question préjudicielle appellerait ainsi sans ambiguïté une réponse négative.

#### **b) Renvoi limité au moment auquel la dette douanière prend naissance**

- 31 La chambre de renvoi est au contraire encline à considérer que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA renvoie au droit douanier uniquement en ce qui concerne le *moment* auquel le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent [en ce sens, également, jugement du Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) du 17 janvier 2007, 4 K 301/06 VTa,Z,EU, non publié]. Le libellé et la genèse de cette disposition, tout comme le contexte dans lequel elle s'inscrit, plaident en faveur de cette acception.
- 32 Le libellé de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA ne rattache le fait générateur et l'exigibilité de la TVA au droit douanier qu'en ce qui concerne le moment de leur survenance. Ce libellé présuppose qu'il y a bien eu survenance d'un fait générateur et de l'exigibilité de la taxe au sens de l'article 62 de la directive TVA. Une acception aussi étroite de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, s'attachant à son libellé, est de plus logique. En droit douanier, il existe plusieurs dispositions qui traitent du moment de la naissance de la dette douanière : la dette douanière à l'importation du fait de la mise en libre pratique et de l'admission temporaire naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane (article 201, paragraphe 2, du code des douanes). Il en va de même en ce qui concerne la dette douanière à l'exportation

(article 209, paragraphe 2, du code des douanes). S'agissant de la naissance de la dette douanière à l'importation en raison d'infractions (articles 202 à 204 du code des douanes), la dette douanière naît au moment de l'infraction (article 202, paragraphe 2, article 203, paragraphe 2, et article 204, paragraphe 2, du code des douanes). Il en va de même en ce qui concerne la dette douanière à l'exportation (article 210, paragraphe 2, et article 211, paragraphe 2, du code des douanes). Si ces dispositions du droit douanier étaient appliquées par analogie à la TVA à l'importation, cela signifierait que la TVA à l'importation prendrait elle aussi naissance à ces moments (de l'acceptation de la déclaration en douane ou de l'inexécution de l'obligation).

- 33 L'évolution de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA plaide également pour considérer que cette disposition suppose qu'un **fait générateur** et l'exigibilité de la TVA soient déjà survenus. Le rapport entre les droits de douane et la TVA à l'importation a été, pour la première fois, réglementé à l'article 7 de la directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, L 67, p. 1303). L'article 7, paragraphe 2, de cette directive énonçait (c'est nous qui soulignons) :

« 2. À l'importation, le fait générateur de la taxe a lieu lors de cette entrée. Toutefois, les États membres ont la faculté de lier le **fait générateur** et l'**exigibilité** de la taxe sur la valeur ajoutée au fait générateur et à l'exigibilité prévus en matière de droits de douane [...] ».

- 34 Cette disposition lie expressément le fait générateur et l'exigibilité de la dette douanière et ceux de la dette de TVA. Les différences entre le fait générateur des droits de douane et celui de la TVA à l'importation s'atténuent ainsi « jusqu'à presque disparaître » (conclusions de l'avocat général Mancini dans l'affaire Einberger, 294/82, non publiées, EU:C:1983:338). La version initiale de la sixième directive disposait à son article 10, paragraphe 3, en des termes très similaires :

« À l'importation, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où un bien est introduit à l'intérieur du pays au sens de l'article 3.

Lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, [entre autres,] les États membres peuvent lier le fait générateur et l'exigibilité de la taxe à ceux prévus pour ces droits communautaires ».

- 35 Cette version elle non plus ne comportait pas la référence faite aujourd'hui au moment de la survenance du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe.
- 36 L'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive a été modifié par l'article 1<sup>er</sup>, point 6, de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO 1991, L 376, p. 1). La

version ainsi modifiée est presque identique à la version applicable en l'espèce de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. Dans cette version, le rattachement du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA à l'importation aux droits de douane se limite au *moment* de la naissance de la dette douanière.

- 37 Le contexte dans lequel s'inscrit l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA plaide lui aussi contre un renvoi aux dispositions du droit douanier qui traitent d'autres aspects que le moment de la naissance des droits. Ainsi, le lieu de l'importation est traité au chapitre 4 du titre V de la directive TVA (articles 60 et 61). Ce titre régit expressément le « lieu des opérations imposables ». L'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, quant à lui, fait partie du titre VI de cette directive, consacré aux « fait générateur et exigibilité de la taxe ».
- 38 La position que l'article 71 occupe au sein du chapitre 4 du titre VI de la directive TVA plaide elle aussi pour considérer que cette disposition régit uniquement le moment de la naissance d'une créance de TVA, mais non le lieu de cette naissance. Ce chapitre est composé de deux articles (les articles 70 et 71). L'article 70 de la directive TVA précise à quel moment le fait générateur intervient et la taxe devient exigible en cas d'importation. C'est de façon peu surprenante qu'il dispose que tel est le cas au moment de l'importation. L'article 70 de la directive TVA détermine ainsi, pour l'importation, ce que régissent l'article 63 de cette directive pour les livraisons de biens et les prestations de services et l'article 68 de ladite directive pour les acquisitions intracommunautaires de biens : le moment de survenance du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe.
- 39 L'article 71 de la directive TVA, quant à lui, énonce des règles particulières dérogeant à l'article 70 de cette directive. L'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA détermine le moment auquel surviennent le fait générateur et l'exigibilité de la taxe tant que les biens sont placés sous l'un des régimes douaniers ou relèvent de l'une des situations qu'il vise. Un article tel que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, qui énonce une autre règle particulière concernant ce moment pour les cas où les biens relèvent de dispositions du droit douanier autres que celles visées à l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive, s'insérerait dans ce contexte. Seul le libellé de l'article 71, paragraphe 2, de la directive TVA ne contient pas de restriction du renvoi au droit douanier à certains éléments du fait générateur ou de l'exigibilité de la taxe. Ainsi qu'il a été exposé (point 27 ci-dessus), cette disposition n'est toutefois pas applicable dans la présente affaire.
- 40 Enfin, une autre considération tenant à l'économie générale de la réglementation plaide contre une acception large de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA : si cette disposition contenait effectivement un renvoi global au droit douanier, les dispositions de la directive TVA relatives à la TVA à l'importation n'auraient plus lieu d'être. Pour les importations soumises,

notamment, à des droits de douane, tous les aspects de la TVA à l'importation seraient régis uniquement par le droit douanier. En ce qui concerne toutes les autres importations qui ne sont pas soumises à ces droits ou taxes, l'application du droit douanier résulterait de l'article 71, paragraphe 2, de la directive TVA.

### c) La jurisprudence de la Cour

- 41 Il ne ressort pas clairement de la jurisprudence de la Cour si l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA renvoie au droit douanier également en ce qui concerne le lieu de la naissance de la dette de TVA. Dans l'arrêt du 29 avril 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231), la Cour a, d'une part, souligné dans sa réponse à la quatrième question préjudicielle l'autonomie des droits de douane et de la TVA (point 102). D'autre part, elle a, dans sa réponse à la troisième question préjudicielle, précisé que le fait générateur et l'exigibilité des droits de douane et de la TVA étaient en substance les mêmes (point 91).
- 42 Dans l'arrêt du 11 juillet 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, point 41), la Cour a énoncé ce qui suit, au sujet de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA :

« À cet égard, il y a lieu de rappeler que la TVA à l'importation et les droits de douane présentent des traits essentiels comparables en ce qu'ils prennent naissance du fait de l'importation dans l'Union et de l'introduction consécutive des marchandises dans le circuit économique des États membres. Ce parallélisme est, par ailleurs, confirmé par le fait que l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA autorise les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation à ceux des droits de douane [...] ».
- 43 Il serait possible de comprendre la deuxième phrase de ce passage en ce sens que la Cour comprend l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA comme opérant un renvoi à l'ensemble du droit douanier, au sens indiqué ci-dessus (point 29). Tout bien considéré, la chambre doute cependant que ce soit ainsi qu'il faille comprendre ces considérations de la Cour. Ce passage cite, par analogie, l'arrêt du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, point 18), en se bornant à remplacer l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive par l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. Cet arrêt, quant à lui, cite l'arrêt du 28 février 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, point 18). Or, ces arrêts sont tous deux intervenus antérieurement à la modification de l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive par la directive 91/680 (point 36). Étant donné que, au point 41 de l'arrêt du 11 juillet 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466), la Cour a certes substitué les dispositions, mais n'a pas adapté sa formulation au libellé de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA [elle indique que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA « autorise » les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation à ceux

des droits de douane, bien que les États membres y soient depuis longtemps « tenus » par la directive 91/680 : voir à cet égard, conclusions de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire X (C-480/12, EU:C:2014:84, note en bas de page 34)], la juridiction de renvoi ne souhaite pas fonder prématurément son arrêt sur cette prise de position de la Cour rendue en l'absence de conclusions.

- 44 Au demeurant, le fait que la Cour se soit, dans l'arrêt du 11 juillet 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466), appuyée dans sa réponse à la deuxième question préjudicielle sur l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA pour justifier que le vol de marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier faisait survenir le fait générateur et l'exigibilité de la TVA est probablement dû au fait que la juridiction de renvoi l'avait à l'époque précisément interrogée sur ce point. Selon la chambre, il n'aurait pas été nécessaire de recourir à l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA pour justifier, dans la situation de faits ayant donné lieu à cet arrêt, que la TVA avait pris naissance.
- 45 Enfin, la signification du point 41 de l'arrêt du 11 juillet 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466) est relativisée par le fait que, si la Cour cite ce passage dans l'arrêt du 10 juillet 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, point 41), elle y conclut toutefois que la naissance de droits de douane n'entraîne pas nécessairement celle de la TVA à l'importation. La chambre renvoie à cet égard aux conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans les affaires jointes *Eurogate Distribution* et *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:1), qui exposent de façon très juste les caractéristiques du cadre de l'analyse dans lequel s'inscrit également la question préjudicielle posée dans la présente affaire. Au point 90 de ses conclusions, l'avocat général reprend tout d'abord le point 41 de l'arrêt du 11 juillet 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466). Ensuite, il indique ce qui suit (point 91 des conclusions) :

« Néanmoins, comme comparable ne veut pas dire identique, la Cour recommande d'examiner de façon indépendante la naissance de la dette douanière et celle de la dette de TVA. Il suffit de comparer les natures différentes de l'une et de l'autre pour se convaincre qu'il ne pourrait en être autrement. Ces natures sont encore plus éloignées l'une de l'autre lorsque la dette douanière a, en réalité, pris naissance non pas par l'effet de l'introduction de marchandises en régime commun sur le territoire douanier de l'Union, mais par l'effet de l'inobservation de certaines exigences ou obligations ».

- 46 Dans les arrêts ultérieurs du 2 juin 2016, *Eurogate Distribution* et *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405), du 1<sup>er</sup> juin 2017, *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417), et du 10 juillet 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), la Cour a repris ce cadre d'analyse et s'est demandée dans le cas concret si la naissance de la TVA à l'importation pouvait trouver un fondement en droit de la TVA. Cette réflexion

serait superflue s'il fallait comprendre l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA comme un renvoi à l'ensemble du droit douanier, au sens décrit ci-dessus (point 29). Si cette disposition ne peut être comprise en ce sens que la naissance de la dette douanière entraîne de façon quasiment automatique la naissance de la dette de TVA à l'importation, il n'y a, aux yeux de la chambre, pas de raison de considérer qu'elle impose d'appliquer par analogie une règle de compétence du droit douanier à la TVA à l'importation.

- 47 La chambre considère que la Cour n'a pas déjà répondu à la question préjudicielle dans l'arrêt du 3 mars 2021, *Hauptzollamt Münster* (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161) [en ce sens, également, *Bundesfinanzgericht* (tribunal fédéral des finances, Autriche), jugement du 25 mars 2021, RV/3200007/2020, p. 15]. Il est vrai que le *Finanzgericht Düsseldorf* (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), dans sa décision de renvoi du 11 décembre 2019 (4 K 473/19 Z, UE, DE:FGD:2019:1211.4K473.19Z.EU.00), a interrogé la Cour sur l'applicabilité par analogie de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes de l'Union, la disposition qui a succédé à l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes. La Cour ne s'est cependant pas prononcée à ce sujet. Elle a en effet répondu que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA devait être compris en ce sens que la TVA à l'importation prenait naissance dans l'État membre où avait été opérée la constatation de l'inobservation d'une obligation imposée par la législation douanière, lorsque les biens, même s'ils avaient été physiquement introduits sur le territoire douanier de l'Union dans un autre État membre, étaient entrés dans le circuit économique de l'Union dans l'État membre où ladite constatation avait été faite. Dans ce cas de figure, dans lequel une marchandise est entrée dans le circuit économique dans l'État membre de perception, il n'est pas nécessaire de recourir à la fiction de compétence de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes. La chambre s'explique que la Cour n'a pas répondu à la question préjudicielle posée par le *Finanzgericht Düsseldorf* (tribunal des finances de Düsseldorf) par le fait que la Cour ne partageait pas la prémisse juridique décisive retenue par celui-ci, à savoir l'importation du véhicule déjà en Bulgarie (points 10 et 15 de l'ordonnance de renvoi).
- 48 Enfin, des éléments pertinents pour l'interprétation de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA découlent de l'arrêt du 7 avril 2022, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), dans lequel la Cour a refusé d'appliquer mutatis mutandis à la TVA à l'importation la disposition d'extinction prévue à l'article 124, paragraphe 1, sous e), du code des douanes de l'Union.
- 49 Dans cet arrêt, la Cour reprend tout d'abord la formule connue des arrêts du 29 avril 2010, *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08, EU:C:2010:231, points 98 à 91) et du 11 juillet 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466) (point 42 *supra*), selon laquelle la TVA à l'importation et les droits de douane présentent des traits essentiels « comparables » et il existe un parallélisme qui est confirmé par l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA (arrêt du 7 avril 2022, *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, point 47 et

jurisprudence citée). Toutefois, à la différence de ce qu'elle a fait au point 98 de l'arrêt du 29 avril 2010, *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08, EU:C:2010:231), la Cour ne transfère pas le parallélisme à l'extinction de la dette de TVA à l'importation. Elle constate, au contraire, que la directive TVA ne régit pas l'extinction de la dette douanière afférente aux marchandises de contrebande, pour les causes visées à l'article 124, paragraphe 1, sous e), du code des douanes de l'Union (arrêt du 7 avril 2022, *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, point 49).

- 50 Même si, en l'espèce, il s'agit de l'application par analogie, à la TVA à l'importation, non pas des motifs d'extinction en droit douanier, mais de règles de compétence de ce droit, la chambre de renvoi comprend cet arrêt en ce sens que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la sixième directive ne saurait être compris comme renvoyant de manière globale audit droit. C'est seulement ainsi que la chambre peut s'expliquer que la Cour cite cette disposition en indiquant les conséquences de celle-ci sur l'exigibilité des droits de douane et de la TVA, pour ensuite identifier une lacune dans la directive TVA en ce qui concerne l'extinction de la dette de TVA. Tout comme pour l'extinction de l'obligation de paiement de la taxe, la directive TVA ne contient pas de dispositions relatives à la fiction de compétence en cas de naissance d'une taxe qui est passée inaperçue dans un autre État membre. Il sera examiné ci-après comment il y aurait lieu d'apprécier le fait que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA n'impose pas aux États membres l'application, à la TVA à l'importation, de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes.

### **3. Existe-t-il une règle de compétence exhaustive dans la directive TVA ?**

- 51 Si la Cour partageait le point de vue selon lequel il convient de retenir une interprétation stricte de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, cela ne signifierait pas automatiquement que le droit de l'Union interdirait à l'Allemagne d'appliquer *mutatis mutandis* à la TVA à l'importation l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes. Une question est en effet de savoir si la directive TVA impose, à son article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, d'appliquer par analogie l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes. Une autre est de savoir si elle l'interdit en raison du fait qu'elle doit être considérée comme étant exhaustive. C'est ce qu'il convient de déterminer par l'interprétation.
- 52 Le lieu de l'importation est régi par les articles 60 et 61 de la directive TVA. Le fait que ces articles ont un caractère exhaustif pourrait plaider en faveur de ce que les compétences pour la perception des droits de douane et de la TVA doivent être considérées séparément (arrêt du 29 avril 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, point 102) (en ce sens, vraisemblablement, *Finanzgericht Düsseldorf*, ordonnance du 11 décembre 2019, 4 K 473/19 Z, EU, DE:FGD:2019:1211.4K473.19Z.EU.00, point 19).
- 53 Toutefois, une lecture de nature différente pourrait découler de la jurisprudence de la Cour dans les arrêts du 2 juin 2016, *Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig*

(C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405) et *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579). Tout comme dans ces affaires, il s'agit, en l'espèce, des conséquences, en matière de TVA, d'une inobservation du droit douanier et de la question de savoir quel est l'État membre compétent pour percevoir la TVA à l'importation. La chambre comprend ces arrêts en ce sens que la question des conséquences, en matière de TVA, d'une inobservation du droit douanier n'est pas réglementée de manière exhaustive dans la directive TVA. C'est ainsi que la Cour a pu, dans les affaires précitées, faire dépendre l'importation, au sens du droit de la TVA, de l'élément non écrit du fait générateur, c'est-à-dire de l'entrée dans le circuit économique de l'Union.

- 54 Dans ces conditions, il serait envisageable de considérer que la directive TVA n'est pas exhaustive également en ce qui concerne d'autres aspects du recouvrement de la TVA à l'importation, dans l'hypothèse où cette dernière prend naissance dans le cadre d'inobservations du droit douanier. Le libellé de l'article 60 de la directive TVA l'autorise. L'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, appliqué par analogie à la TVA à l'importation, ne fixe pas un lieu de l'importation qui serait en contradiction avec l'article 60 de la directive TVA, mais, par le jeu d'une fiction, donne compétence à un autre État membre pour percevoir la TVA, jusqu'à une valeur de 5 000 euros, dans le but de permettre un recouvrement effectif de la créance de TVA.
- 55 Toutefois, le déplacement de compétence causé par l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis, pourrait s'opposer au principe de territorialité qui s'applique en matière de TVA. En effet, conformément au principe de territorialité fiscale, les recettes appartiennent à l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale (arrêt du 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, point 37 ; [OMISSIS]). En l'espèce, il est vrai que, après l'acquisition en Pologne, le requérant a revendu les cigarettes à un acheteur en Allemagne. Toutefois, étant donné que celles-ci ont été proposées à la vente en Pologne, elles y sont entrées dans le circuit économique (point 21). Étant donné que, à l'article 2, la directive TVA a catégorisé les opérations imposables (indépendamment du point de savoir si le produit est consommé ou si a lieu ensuite une autre opération imposable), le principe de territorialité implique, dans le présent contexte, que c'est l'État membre dans lequel l'opération imposable a été réalisée qui est en droit de percevoir la taxe. En l'espèce, il s'agirait de la Pologne, puisque l'importation y a eu lieu.
- 56 À cet égard, la TVA se distingue des droits de douane, pour lesquels le principe de territorialité au sein de l'Union ne joue aucun rôle dans l'allocation des recettes. En effet, les droits de douane appartiennent à l'Union quel que soit l'État membre dans lequel ils sont perçus. Par conséquent, en matière de droits de douane, c'est le recouvrement effectif qui est au premier plan, et celui-ci est obtenu par l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes.
- 57 Dans l'hypothèse où l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes ne serait pas applicable mutatis mutandis à la TVA à l'importation, la perte de recettes fiscales

pourrait être contrebalancée par le respect des obligations d'information qui incombent aux États membres. Ainsi, l'article 13, paragraphe 1, sous c), du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1), tel que modifié par le règlement (UE) 2018/1909 du Conseil, du 4 décembre 2018, modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime des stocks sous contrat de dépôt (JO 2018, L 311, p. 1), prévoit que les autorités d'un État membre sont tenues de transmettre, sans demande préalable, des informations aux autorités compétentes d'un autre État membre concerné, lorsqu'il existe un risque de perte de recettes fiscales dans l'autre État membre.

Par conséquent, en l'occurrence, la défenderesse aurait pu informer de l'importation des cigarettes en Pologne et de la livraison subséquente (point 22).

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]