

Affaire C-855/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

22 novembre 2019

Juridiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

17 octobre 2019

Partie requérante :

G. Sp. z o.o.

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

ORDONNANCE

Le 17 octobre 2019

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)
[omissis] [composition du siège]

après avoir examiné, le **17 octobre 2019**,

en **chambre fiscale**,

le pourvoi formé par **G. Sp. z o.o. dont le siège est établi à B.**

contre l'arrêt du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy** (tribunal
administratif de voïvodie de Bydgoszcz, Pologne)

du **10 juillet 2018** [omissis]

sur le recours formé par **G. Sp. z o.o. dont le siège est établi à B.**

contre la décision du **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**
(directeur de la chambre fiscale de Bydgoszcz)

du 6 avril 2018, portant le numéro [...]

relative à la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux acquisitions intracommunautaires de carburants, pour le mois de décembre 2016,

décide

1) en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [omissis], de saisir la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes :

I. L'article 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne – version consolidée 2012 (JO 2012, C 326, p. 1) et l'article 273 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) telle que modifiée (ci-après la « directive 2006/112 »), ne s'opposent-ils pas à une disposition, telle que l'article 103, paragraphe 5 a, de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o [Or. 2] podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 sur la TVA) (Dz. U. 2016, position 710) telle que modifiée (ci-après la « loi sur la TVA »), qui prévoit qu'en cas d'acquisition intracommunautaire de carburants, l'assujetti est tenu, sans y avoir été invité par le directeur du bureau des douanes, de calculer et de payer la taxe à l'administration des douanes compétente pour le versement des droits d'accise :

1) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été présentés au lieu de réception des produits soumis à accise fixé dans l'autorisation appropriée – si les biens ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire au sens de l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accises) par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accises conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ;

2) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été importés dans un entrepôt fiscal depuis le territoire d'un autre État membre ;

3) lors du transfert de ces biens sur le territoire national – si les biens sont transférés en dehors d'un régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ?

II. L'article 69 de la directive 2006/112 ne s'oppose-t-il pas à une disposition, telle que l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, qui prévoit qu'en cas d'acquisition intracommunautaire de carburants, l'assujetti est tenu, sans y avoir été invité par le directeur du bureau des douanes, de calculer et de payer la taxe à l'administration des douanes compétente pour le versement des droits d'accise :

1) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été présentés au lieu de réception des produits soumis à accise fixé dans l'autorisation

appropriée – si les biens ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire au sens de l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accises) par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accises conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ;

2) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été importés dans un entrepôt fiscal depuis le territoire d'un autre État membre ;

3) lors du transfert de ces biens sur le territoire national – si les biens sont transférés en dehors d'un régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise [Or. 3]

- lorsqu'elle est interprétée en ce sens que le montant en question ne constitue pas un acompte provisionnel sur la TVA au sens de l'article 206 de la directive 2006/112 ?

III. Un acompte provisionnel sur la TVA au sens de l'article 206 de la directive 2006/112 qui n'est pas versé dans le délai prévu perd-il son existence juridique au terme de la période de déclaration de la taxe sur laquelle ledit acompte doit être payé ?

[omissis] [suspension de la procédure] [Or. 4]

MOTIVATION

I. Cadre juridique

Le droit de l'Union

1. Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne – version consolidée 2012 (JO 2012, C-326, p. 1) (ci-après le « TFUE »)

Article 110

Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.

2. Les dispositions [pertinentes] 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, telle que modifiée) (ci-après la « directive 2006/112 »)

Article 69

Pour les acquisitions intracommunautaires de biens, la taxe devient exigible lors de l'émission de la facture, ou à l'expiration du délai visé à l'article 222, premier alinéa, si aucune facture n'a été émise avant cette date.

Article 206

Tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.

Article 250

1. Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

2. Les États membres autorisent, et peuvent exiger, que la déclaration visée au paragraphe 1 soit faite, dans les conditions qu'ils déterminent, par voie électronique.

Article 258 [Or. 5]

Les États membres arrêtent les modalités de la déclaration en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs visées à l'article 2, paragraphe 1, point b) ii), ainsi qu'en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise visées à l'article 2, paragraphe 1, point b) iii).

Article 273

Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.

La réglementation nationale

1. Les dispositions [pertinentes] de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services, Dz. U. de 2016, position 710) telle que modifiée) (ci-après la « loi sur la TVA ») :

Article 103, paragraphe 5 a (dans sa rédaction applicable du 1^{er} août 2016 au 1^{er} mars 2017)

En cas d'acquisition intracommunautaire de carburants visés à l'annexe n° 2 de l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accise), dont la production ou la commercialisation est soumise à l'obtention d'une concession en vertu des dispositions de l'ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (loi sur l'énergie du 10 avril 1997), l'assujetti est tenu, sans y avoir été invité par le directeur du bureau des douanes, de calculer et de payer la taxe à l'administration des douanes compétente pour le versement des droits d'accises :

- 1) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été présentés au lieu de réception des produits soumis à accise fixé dans l'autorisation appropriée – si les biens ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire au sens de l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accises) par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accises conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ;
- 2) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été importés dans un entrepôt fiscal depuis le territoire d'un autre État membre ; **[Or. 6]**
- 3) lors du transfert de ces biens sur le territoire national – si les biens sont transférés en dehors d'un régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise.

Article 20, paragraphe 5

Lors d'une acquisition intracommunautaire de biens, la taxe devient exigible lors de l'émission de la facture par l'assujetti à la TVA, au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel la livraison du bien faisant l'objet de l'acquisition intracommunautaire a été effectuée, sans préjudice des paragraphes 8 et 9 et de l'article 20 b. Les dispositions du paragraphe 1 a s'appliquent mutatis mutandis.

II. Les faits

Procédure devant l'administration fiscale

1. L'administration fiscale a constaté qu'au cours de la période allant du 1^{er} au 31 décembre 2016, la partie requérante, G. Sp. z o.o. w B., a procédé à l'acquisition intracommunautaire de 3 190,874 m³ de gazole relevant du code NC 2710 19 43, raison pour laquelle, en vertu de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, elle était tenue d'acquitter dans un délai de cinq jours à compter du jour de chaque importation sur le territoire national de ces produits, une TVA pour un montant total – pour 20 opérations - de 1 530 766 zlotys – ce que la partie requérante n'a pas fait.

Par ailleurs, bien que conformément au libellé de l'article 99, paragraphe 11 a, de la loi sur la TVA, en cas d'acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 103, paragraphe 5 a, l'assujetti est tenu de présenter au directeur du bureau des douanes compétent en matière de liquidation des droits d'accise une déclaration mensuelle portant sur les montants de taxe dus au plus tard le cinquième jour du mois qui suit celui au cours duquel est née l'obligation de paiement. La requérante n'a pas présenté de déclaration TVA-14 pour la période en cause dans la présente affaire.

En conséquence, il a été décidé qu'au titre d'un redressement fiscal pour le mois de décembre 2016, un montant de TVA de 1 530 766 zlotys, majoré des intérêts de retard calculés à compter du jour suivant celui de l'échéance de paiement, devait être versé immédiatement sur le compte bancaire de l'office des impôts.

Le jugement en première instance (tribunal administratif de voïvodie)

2. La partie requérante a formé un recours contre la décision du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur de la chambre fiscale de Bydgoszcz) du 6 avril 2018 relative à la TVA pour le mois de [Or. 7] décembre 2016 devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (tribunal administratif de voïvodie de Bydgoszcz), qui l'a rejeté dans un jugement du 10 juillet 2018 [omissis].

La juridiction de première instance s'est tout d'abord ralliée à la position de l'instance chargée des procédures de recours selon laquelle, si la requérante a effectué, au cours de la période concernée, des acquisitions intracommunautaires de gazole relevant du code NC 2710 19 43, dont la production et la commercialisation sont soumises à l'obtention d'une concession en vertu de l'article 32, paragraphe 1, point 1, et de l'article 32, paragraphe 1, point 4, de la loi sur l'énergie du 10 avril 1997, telle que modifiée, elle est tenue d'acquitter la TVA en vertu de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA. Le tribunal estime qu'à cet égard, il importe peu que la requérante ait disposé de cette concession de facto et que le gazole acheté n'ait pas été mis en vente ni utilisé

pour alimenter des moteurs à combustion (il devait être affecté à un ensemble de produits autres que des carburants).

Le tribunal a également considéré que les montants dus au titre de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA n'avaient pas la nature d'acomptes sur la taxe mais qu'ils constituaient le montant de la taxe (selon le tribunal, il s'agissait d'« un dispositif fiscal distinct »). Il n'a pas relevé de contradiction entre l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA et l'article 206 de la directive 2006/112.

Il n'a pas non plus constaté de contradiction entre l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA et l'article 110 TFUE.

Procédure devant le Naczelny Sąd Administracyjny (cour suprême administrative, Pologne) (ci-après la « CSA »)

3. La société a formé un pourvoi portant sur la totalité de ce jugement, dans lequel elle reproche notamment au tribunal administratif de voïvodie la violation :

1) de l'article 110, paragraphe 1, TFUE, du fait d'une application incorrecte consistant à ne pas l'appliquer et à appliquer les dispositions de l'article 103, paragraphe 5 a, lu en combinaison avec l'article 86, paragraphe 2, et l'annexe n° 2 à l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accise) (Dz. U. 2019, position 864, telle que modifiée) (ci-après la « loi sur les droits d'accise ») alors que ces dispositions nationales sont contraires à l'article 110, paragraphe 1, TFUE en ce qu'elles établissent une taxe qui discrimine les biens en provenance d'autres États membres de l'Union européenne ;

2) de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, du fait de son interprétation erronée consistant à considérer que cet article ne prévoit pas un acompte provisionnel sur la TVA mais constitue un dispositif fiscal distinct. [Or. 8]

Compte tenu de ce qui précède, la requérante a demandé l'annulation du jugement en question dans sa totalité, le renvoi de l'affaire devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (tribunal administratif de voïvodie de Bydgoszcz) pour un nouvel examen et le remboursement des dépens et des frais de représentation conformément aux dispositions applicables.

4. Dans son mémoire en réponse au pourvoi, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur de la chambre fiscale de Bydgoszcz) a demandé le rejet du pourvoi et le remboursement des dépens conformément aux dispositions applicables.

III. Motifs ayant conduit la juridiction nationale (la CSA) à déférer des questions préjudicielles

5. La CSA estime que pour pouvoir se prononcer sur le recours en cassation de la société dont il est question ci-dessus, il est nécessaire que la Cour de justice de l'Union européenne réponde aux questions préjudicielles portant sur l'interprétation et les principes d'application des dispositions du TFUE et de la directive 2006/112 exposés dans le dispositif de la présente ordonnance.

6. Les moyens invoqués dans le pourvoi portent sur la contrariété de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA avec l'article 110 TFUE et avec les articles 69 et 206 de la directive 2006/112.

En vertu de l'article 267 TFUE, lorsqu'une question d'interprétation des dispositions d'une directive est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Sur les questions préjudicielles

Ad. I. L'ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (loi du 7 juillet 2016 portant modification de la loi sur la TVA et de certaines autres lois) (Dz. U. 2016, position 1052, telle que modifiée), entrée en vigueur le 1^{er} août 2016, comporte le « paquet carburant », c'est-à-dire un ensemble de modifications tendant à « améliorer » la perception de la TVA lors des acquisitions intracommunautaires de carburants et d'éviter la fraude à la TVA sur le marché transfrontalier de ces carburants.

Les nouveaux paragraphes 5 a à 5 d insérés à l'article 103 de la loi sur la TVA instaurent une mesure en vertu de laquelle la TVA sur les acquisitions intracommunautaires de carburants visés à l'annexe n° 2 de la loi sur les droits d'accise dont la production ou la commercialisation est soumise à l'obtention d'une concession en application des dispositions de la loi sur l'énergie est payée : [Or. 9]

1) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été présentés au lieu de réception des produits soumis à accise fixé dans l'autorisation appropriée – si les biens ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire au sens de l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accises) par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accises conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ;

2) dans un délai de 5 jours à compter du jour où les biens ont été importés dans un entrepôt fiscal depuis le territoire d'un autre État membre ;

3) lors du transfert de ces biens sur le territoire national – si les biens sont transférés en dehors d'un régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise.

Il s'agit d'une modification importante de la loi sur la TVA puisqu'en vertu des dispositions applicables jusqu'au 31 juillet 2016, la TVA sur les acquisitions intracommunautaires de carburants ne devait pas être payée au moment où l'opération était effectuée (dans un délai déterminé à compter de l'importation du carburant sur le territoire national) ; en effet l'assujetti à la TVA mentionnait en principe cette acquisition – la taxe due et la taxe en amont – dans une déclaration TVA-7 transmise au plus tard le vingt-cinquième jour du mois suivant chaque période d'imposition (mensuelle ou trimestrielle). La TVA due au titre de l'acquisition intracommunautaire de carburants et la taxe ayant grevé ce montant en amont étaient mentionnées dans la même déclaration, pour autant évidemment que l'acquisition soit liée à une vente taxable.

Dans le pourvoi en cassation, la requérante invoque un moyen tiré de ce que le nouveau régime de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA est contraire à l'article 110 TFUE en ce qu'il prévoit une taxe qui discrimine les biens importés d'autres États membres de l'Union européenne.

Conformément à l'article 110 TFUE, aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.

La discrimination consiste à traiter de manière moins favorable certaines personnes qui sont comparables (similaires) aux personnes non discriminées. Seules des personnes ayant [Or. 10] la capacité juridique, et donc des droits et des devoirs, peuvent faire l'objet d'un traitement moins favorable. Un tel traitement prive la personne discriminée de certains droits ou lui impose des obligations supplémentaires par rapport à la personne non discriminée (qui est traitée selon les règles générales). Un traitement moins favorable peut affecter les droits et les obligations, et porter tant sur des opérations matérielles que sur des opérations juridiques.

Dans son pourvoi, la partie requérante a indiqué que dans sa jurisprudence, la Cour a été amenée au moins deux fois à interpréter cette disposition dans le cadre de l'établissement de délais de paiement de la taxe plus courts pour les biens en provenance d'autres États membres de l'Union européenne. La Cour a tout d'abord interprété cette disposition dans l'arrêt du 27 février 1980, Commission/Irlande (55/79, EU:C:1980:56) dans lequel elle a considéré que le fait que les opérateurs nationaux commercialisant un certain type de biens bénéficient d'un délai de paiement de la TVA plus long que les personnes qui

acquièrent des biens similaires mais en provenance d'autres États membres constitue un traitement discriminatoire de ces biens.

La Cour a ensuite interprété cette disposition dans l'arrêt du 17 juin 1998, *Grundig Italiana* (C-68/96, EU:C:1998:299). Au point 25 de cet arrêt, la Cour a jugé que l'article 95 du traité (devenu l'article 110 TFUE) doit être considéré comme violé lorsque, dans le cas de marchandises importées, l'obligation de paiement de l'impôt naît au moment de l'importation en douane des marchandises, alors que, pour les marchandises nationales, elle ne naît que lors du dépôt de la déclaration par le producteur national auprès des autorités fiscales, au cours du mois qui suit le trimestre pendant lequel les marchandises ont été mises sur le marché, et ce alors que le fait générateur de l'impôt survient lors de la mise sur le marché national du produit destiné à la consommation. En conséquence, la Cour a jugé que l'article 95 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue et perçoive une taxe de consommation pour autant que la base imposable et les modalités de perception de l'impôt sont différentes pour les produits nationaux et pour les produits importés d'autres États membres.

Il faut observer que dans ces arrêts, la Cour a jugé que l'article 95 du traité (actuellement article 110 TFUE) doit être compris en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit que le délai de paiement de la taxe sur les biens **[Or. 11]** en provenance d'autres États membres est plus court que le délai de paiement de la taxe sur des biens nationaux similaires ; cette interprétation devrait s'imposer à la juridiction nationale.

La Cour a considéré qu'un délai de paiement plus court pour le paiement de la taxe sur les biens en provenance d'autres États membres discrimine ces biens, ce qui est logique puisqu'un délai plus long pour le paiement de taxe procure à l'entreprise qui en bénéficie un certain avantage économique tandis qu'un délai de paiement de la taxe plus court détériore sa situation financière. Ce qui précède est étroitement lié à la « valeur temps de l'argent ».

Selon la partie requérante, tel est le cas lorsque l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA est appliqué puisque cette disposition qui concerne uniquement les délais de paiement de la TVA sur les carburants en provenance d'autres États membres définit un délai de paiement plus court pour cette taxe. Il convient en outre de préciser que le droit à déduction de la taxe y relative prend naissance conformément à l'article 86, paragraphe 2, point 4, sous c), lu conjointement avec l'article 10 b, point 2, de la loi sur la TVA – [et est exercé] dans la déclaration portant sur la période au cours de laquelle la taxe afférente aux achats de biens et de services effectués par l'assujetti devient exigible (article 20, paragraphe 5, de la loi sur la TVA), à condition que l'assujetti :

a) reçoive une facture attestant la livraison des biens qui constitue pour lui une acquisition intracommunautaire de biens, dans les trois mois qui suivent l'expiration du mois au cours duquel est née l'obligation fiscale relative aux biens acquis ;

b) tienne compte de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire dans la déclaration fiscale dans laquelle il est tenu de mentionner cette taxe, au plus tard trois mois après la fin du mois au cours duquel est née l'obligation fiscale relative aux biens acquis.

Le laps de temps qui s'écoule entre l'obligation de payer la taxe dans le délai visé à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA et la période d'exercice du droit à déduction de la taxe grevant l'acquisition intracommunautaire de carburants renforce sans aucun doute la nécessité pour l'acquéreur d'engager des ressources financières propres pour acquitter plus rapidement la TVA.

En revanche, la personne qui commercialise ce type de biens nationaux paie la taxe au plus tard le vingt-cinquième jour du mois suivant celui au cours duquel la livraison a été effectuée. **[Or. 12]**

La partie requérante estime dès lors que l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA est contraire à la disposition du traité précitée.

À cet égard, il convient de souligner qu'en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

Il est vrai que l'article 258 de la directive 2006/112 prévoit que les États membres arrêtent les modalités de la déclaration en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs visées à l'article 2, paragraphe 1, point b) ii), ainsi qu'en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise visées à l'article 2, paragraphe 1, point b) iii), mais, en premier lieu, cela concerne les acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise effectuées par des personnes qui ne sont pas tenues de déclarer la TVA afférente à d'autres types d'acquisitions intracommunautaires et, en second lieu, cette règle fait référence au dépôt de la déclaration et non aux principes relatifs à la perception de la TVA, laquelle fait l'objet du présent litige.

En ce qui concerne la liberté des États membres de déterminer des délais de paiement de la TVA, même en cas de contestation, il faut tenir compte des exigences suivantes, qui découlent de l'article 273 de la directive 2006/112 :

- ils doivent être nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude ;
- ils doivent respecter l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations intracommunautaires ;

– ils ne peuvent pas donner lieu à des formalités liées au passage d'une frontière.

Dans le cas de la mesure contestée, à savoir l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, on peut se demander si cet article satisfait aux deux dernières conditions.

Ad. II. Si la Cour considère que la règle visée à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA qui veut que la TVA soit payée plus rapidement n'est pas contraire à l'article 110 TFUE ni à l'article 273 de la directive 2006/112, la deuxième controverse dans la présente affaire [**Or. 13**] porte sur la nature de ce paiement eu égard au moment où naît l'obligation fiscale.

La question qui se pose est celle de savoir si les paiements de la taxe visés à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA ont la nature d'un dispositif distinct de perception accélérée de la taxe ou s'il s'agit d'acomptes provisionnels sur la taxe au sens de l'article 206 de la directive 2006/112.

Il convient avant tout de souligner que conformément à l'article 69 de la directive 2006/112 (depuis le 1^{er} janvier 2013), pour les acquisitions intracommunautaires de biens, la taxe devient exigible lors de l'émission de la facture, ou à l'expiration du délai visé à l'article 222, premier alinéa, si aucune facture n'a été émise avant cette date.

Selon cette disposition, l'obligation fiscale naît au moment de l'émission de la facture et, si aucune facture n'a été émise avant le jour où l'acquisition intracommunautaire est effectuée, l'obligation fiscale naît au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

Il s'agit d'une règle spéciale qui ne souffre aucune exception.

Cela signifie que la TVA au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens ne devient exigible qu'à partir du moment où les circonstances susmentionnées surviennent.

L'article 69 de la directive 2006/112 a été mis en œuvre à l'article 20, paragraphe 5, de la loi sur la TVA qui prévoit qu'en cas de livraison intracommunautaire, la taxe devient exigible lors de l'émission de la facture par l'assujetti, au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel la livraison du bien faisant l'objet de l'acquisition intracommunautaire a été effectuée.

Eu égard à cette règle, on peut donc se demander si la TVA sur l'acquisition intracommunautaire de carburants peut être perçue, conformément à ce que prévoit l'article 103, paragraphe 5a, de la loi sur la TVA, avant même que l'obligation fiscale visée à l'article 69 de la directive 2006/112 (article 20, paragraphe 5, de la loi sur la TVA) ne naisse.

Si l'on considère que le paiement de la taxe visé à l'article 103, paragraphe 5a, de la loi sur la TVA constitue un dispositif distinct de perception accélérée de la TVA, il faudrait reconnaître que l'obligation de payer la taxe avant que la dette fiscale ne naisse en vertu de l'article 69 de la directive 2006/112 (article 20, paragraphe 5, de la loi sur la TVA) est contraire à ces dispositions puisque l'exigibilité de la TVA est dépourvue de fondement avant la naissance de l'obligation fiscale. **[Or. 14]**

Il semble donc que le paiement de la taxe ne pourrait être reconnu conforme à ces dispositions que si l'on considère qu'il s'agit d'un acompte provisionnel au sens de l'article 206 de la directive 2006/112.

En vertu de l'article 206 de la directive 2006/112, tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.

Dans la première phrase de cette disposition, il est question de l'obligation de payer le montant net de la TVA au moment du dépôt de la déclaration TVA prévue à l'article 250.

Par contre, le montant à payer en vertu l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, qui est calculé en multipliant par le taux d'imposition applicable le prix des acquisitions intracommunautaires de carburants sans en déduire la taxe due, constitue un montant brut.

L'entreprise doit le payer au plus tard le cinquième jour à compter de l'importation du carburant sur le territoire national, c'est-à-dire avant même d'être tenue de déposer, spécifiquement pour cette transaction, une déclaration TVA-14 dans laquelle elle doit mentionner toutes les acquisitions intracommunautaires de carburant du mois écoulé ainsi que la taxe y afférente (déjà acquittée dans les délais prévus à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA). Cette déclaration doit être présentée à l'organe compétent au plus tard le cinquième jour du mois suivant celui au cours duquel est née l'obligation de payer la taxe visée à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, et doit indiquer le montant de la taxe pour ce mois, lequel est constitué de la somme des montants dus au titre des différentes opérations de la période qui doivent être payés en vertu de l'article 103, paragraphes 5 a et 5 b, de la loi sur la TVA.

Si l'on fait abstraction – compte tenu de l'absence de moyen – des questions qui peuvent se poser quant à la conformité de la déclaration TVA-14 à la directive 2006/112 (il est difficile de considérer qu'elle tire sa légitimité de l'article 258 de la directive 2006/112 qui régit la déclaration en matière d'acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise par des personnes qui ne sont pas tenues de déclarer la TVA afférente aux autres types d'acquisitions intracommunautaires), il faut constater que l'assujetti indique le montant net,

conformément à l'article 206, première phrase, de la directive 2006/112 dans la déclaration TVA-7 (déposée au terme de la période d'imposition) dans laquelle il tient compte de la taxe due, au cours d'une période d'imposition donnée, au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens et payée en vertu de l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA [Or. 15] ainsi que de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire d'autres biens – en déduisant de ce montant la taxe en amont y afférente pour cette période d'imposition.

Comme l'a indiqué la Cour dans l'arrêt du 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), [...] il résulte des articles 206 et 250 de la directive TVA que le montant de la TVA versé au Trésor public doit être un montant net, c'est-à-dire un montant qui tient compte des déductions à opérer et que toutes les déductions doivent être effectuées par rapport à la période d'imposition au cours de laquelle elles sont nées.

Dès lors, lorsque l'article 206, deuxième phrase, de la directive 2006/112 indique qu'il est possible de « fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant », il s'agit du montant visé dans la première phrase, à savoir le montant net de TVA et non le montant brut. En revanche, lorsqu'un État membre prévoit l'obligation de verser le montant brut, pour une opération d'acquisition intracommunautaire de biens donnée, comme le prévoit l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, il semble qu'il ne puisse pas s'agir de la TVA payée dans un autre délai mais d'un acompte visé à l'article 206, deuxième phrase, in fine, de la même directive.

Dans l'arrêt du 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), la Cour a constaté, dans le cas du redevable, que le paiement par ce dernier de la TVA due au titre des opérations que l'assujetti a mentionnées dans la déclaration trouve son fondement dans l'article 206, deuxième phrase, de la directive 2006/112 qui habilite les États membres à percevoir des acomptes.

Dans ce cas, il semble que pour admettre que les paiements, effectués par l'assujetti, qui sont visés à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA ne sont pas contraires à l'article 69 et à l'article 206 de la directive 2006/112, il faille considérer qu'il s'agit d'un acompte sur la taxe au sens de l'article 206 de ladite directive.

Ad. III. Si l'on considère que les paiements effectués par l'assujetti, visés à l'article 103, paragraphe 5a, de la loi sur la TVA, constituent des acomptes sur la taxe, la question qui se pose alors est celle de savoir si un acompte sur la TVA au sens de l'article 206 de la directive 2006/112, non payé dans le délai, perd son existence juridique au terme de la période de déclaration de la TVA au cours de laquelle il doit être payé, ce qui est important pour déterminer si, après l'échéance de la période de déclaration, des acomptes sont effectués ainsi que le moment à partir duquel il faut calculer des intérêts pour non-paiement des acomptes dans le délai.

Dans le régime des acomptes, des paiements sont effectués au cours de toute la période de déclaration au titre d'une obligation qui n'est établie qu'ultérieurement (à [Or. 16] la fin de la période de déclaration). Ce n'est que lors du décompte définitif de l'assujetti qu'apparaît un supplément à payer ou un remboursement d'un montant d'acompte versé en tenant compte – dans le cas de la TVA – de la taxe payée, ce qui permet de déterminer le montant net de la taxe à payer (ou du montant du remboursement de TVA). C'est pourquoi il semble qu'au terme de la période de déclaration, on ne puisse pas déterminer le montant des acomptes sur la taxe sous la forme d'un montant brut et établir à ce titre une dette d'impôt puisque l'obligation fiscale sous cette forme est concrétisée par une obligation fiscale nette pour toute la période au cours de laquelle les acomptes ont été perçus.

La particularité de l'obligation fiscale au titre des acomptes bruts, et l'indépendance juridique qui l'accompagne – ne signifie pas qu'elle soit dépourvue de lien normatif avec l'obligation fiscale nette pour la période de déclaration pour laquelle les acomptes bruts sont dus.

L'obligation fiscale au titre des acomptes n'est en effet qu'une des formes de l'obligation fiscale mais il est essentiel qu'au terme de la période de déclaration, l'obligation au titre des acomptes disparaisse puisqu'il s'agit de déterminer concrètement le montant de la taxe pour cette période. Cela découle de la nature temporaire des acomptes, avec pour résultat qu'au terme de la période de déclaration, le droit d'établir des acomptes doit disparaître.

Cela signifierait que l'acompte qui n'est pas payé dans le délai deviendrait un arriéré de taxe mais seulement jusqu'au moment où il perdrait son existence juridique, c'est-à-dire jusqu'au terme de la période de déclaration pour laquelle il est dû.

Au terme de la période de déclaration, l'administration fiscale ne devrait plus établir d'acomptes bruts dus sur la taxe si ces derniers n'ont pas été payés correctement, ce qui ne devrait pas exempter l'assujetti de l'obligation de payer des intérêts sur les acomptes qui n'ont pas été versés dans le délai – pour la partie qui excède le montant de la taxe due pour cette période de déclaration.

7. Les interrogations exprimées ci-dessus, qui sont liées à l'interprétation des dispositions précitées du droit de l'Union et à leur mise en œuvre au niveau national, justifient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles énoncées au début de la présente ordonnance.

8. Pour ces motifs, au titre de l'article 267 TFUE, la juridiction de céans a statué comme indiqué au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.

[OMISSIS] [sursis à statuer]