ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

9 septembre 2021 (*)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 69 – Exigibilité de la TVA – Acquisition intracommunautaire de carburants – Obligation de paiement anticipé de la TVA – Article 206 – Notion d’“acomptes provisionnels” – Article 273 – Exacte perception de la TVA et lutte contre la fraude – Marge de manœuvre des États membres »

Dans l’affaire C-855/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 17 octobre 2019, parvenue à la Cour le 22 novembre 2019, dans la procédure

G. sp. z o.o.

contre

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan (rapporteur), président de chambre, MM. M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos et I. Jarukaitis, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour G. sp. z o.o., par M. M. Kalinowski, radca prawny,
- pour le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, par B. Kołodziej et T. Wojciechowski, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par Mmes M. Siewierska et J. Jokubauskaitė, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 18 mars 2021,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 110 TFUE ainsi que des articles 69, 206 et 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 par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant G. sp. z o.o. au Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur de la chambre fiscale de Bydgoszczy, Pologne) (ci-après l'« autorité fiscale ») au sujet d'une obligation de paiement anticipé de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à des acquisitions intracommunautaires de carburant.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 62 de la directive TVA :

« 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. »

4 L'article 68 de cette directive prévoit :

« Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée.

L'acquisition intracommunautaire de biens est considérée comme effectuée au moment où la livraison de biens similaires sur le territoire de l'État membre est considérée comme effectuée. »

5 L'article 69 de ladite directive énonce :

« 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, première alinéa, si aucune facture n'a été émise avant cette date. »

6 L'article 206 de cette même directive dispose :

« 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. »

7 Aux termes de l'article 222 de la directive TVA :

« Pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 138 ou pour les prestations de services pour lesquelles la TVA est due par le preneur conformément à l'article 196, une facture est émise au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

Pour les autres livraisons de biens ou prestations de services, les États membres peuvent imposer des délais aux assujettis pour l'émission des factures. »

8 L'article 250 de cette directive prévoit :

« 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.

[...] »

9 L'article 273 de ladite directive énonce :

« 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 première alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

Le droit polonais

10 L'article 20, paragraphe 5, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2016, position 710), telle qu'en vigueur au moment des faits (ci-après la « loi sur la TVA »), dispose :

« Dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire de biens, la taxe devient exigible le jour de l'émission de la facture par le contribuable, mais au plus tard le quinzième jour du mois suivant le mois au cours duquel l'acquisition des biens a été effectuée [...] »

11 En vertu 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, de cette loi, 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.

12 Aux termes de l'article 103, paragraphe 5 a, de ladite loi :

« En cas d'acquisition intracommunautaire de carburants visés à l'annexe no 2 de l'ustawa o podatku akcyzowym (loi sur les droits d'accise), du 6 décembre 2008, dont la production ou la commercialisation est soumise à l'obtention d'une concession en vertu des dispositions de l'ustawa – 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'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 [la loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accise] par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accise 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. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Au cours du mois de décembre 2016, G. a effectué 20 acquisitions intracommunautaires de gazole, relevant du code NC 2710 19 43, pour une quantité cumulée de 3 190 874 m³.

14 L'autorité fiscale a précisé que les acquisitions intracommunautaires réalisées par G. relevaient du deuxième cas de figure envisagé à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA, à savoir celui du placement des biens dans un entrepôt fiscal depuis le territoire d'un autre État membre.

15 G. ne s'est pas acquittée, en violation de cette disposition, de la TVA sur lesdites acquisitions, d'un montant cumulé de 1 530 766 zlotys polonais (PLN) (environ 345 000 euros), dans le délai de cinq jours à compter de l'introduction du gazole sur le territoire national. Par ailleurs, elle n'a pas non plus déposé, en violation de l'article 99, paragraphe 11 a, de cette loi, de déclaration mensuelle relative auxdites acquisitions au plus tard le cinquième jour du mois qui suit celui au cours duquel est née l'obligation de paiement.

16 Par décision du 6 avril 2018, l'autorité fiscale a, dès lors, imposé à G., au titre d'un redressement fiscal pour le mois de décembre 2016, le paiement immédiat de la TVA due, majorée des intérêts de retard calculés à compter du jour suivant celui de l'échéance de paiement.

17 Par jugement du 10 juillet 2018, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (tribunal administratif de voïvodie de Bydgoszcz, Pologne) a rejeté le recours formé par G. contre cette décision.

18 Saisi d'un pourvoi contre ce jugement, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) relève que l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA fait partie d'un ensemble de modifications apportées à cette loi, avec effet à compter du 1^{er} août 2016, afin d'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.

19 La juridiction de renvoi se demande, tout d'abord, si cet article 103, paragraphe 5 a, en ce qu'il impose des délais de paiement de la TVA plus courts pour les acquisitions de carburants en provenance d'autres États membres que pour les acquisitions internes, est conforme à l'article 110 TFUE. En effet, la faculté offerte aux États membres, à l'article 273 de la directive TVA, de prévoir les obligations que ceux-ci jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude ne pourrait s'exercer que sous réserve de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre les États membres par des assujettis et à la condition que ces obligations ne donnent pas lieu, dans les échanges entre les États membres, à des formalités liées au passage d'une frontière.

20 Ensuite, pour le cas où l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA ne serait contraire ni à l'article 110 TFUE ni à l'article 273 de la directive TVA, cette juridiction se demande si cette première disposition est conforme à l'article 69 de cette directive, en ce qu'elle prévoit que la TVA sur l'acquisition intracommunautaire de carburants peut être perçue avant même la naissance de l'obligation fiscale visée à cet article 69, selon lequel cette obligation naît à la date de l'émission de la facture ou, si aucune facture n'a été émise avant le jour où l'acquisition intracommunautaire est

effectuée, au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

21 Selon ladite juridiction, la réponse à cette question dépend de la nature des paiements visés à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA. Si ceux-ci constituaient un dispositif distinct de perception accélérée de la TVA, l'obligation de payer la taxe avant la naissance de la dette fiscale, en vertu dudit article 69, serait contraire à ces dispositions, puisque l'exigibilité de la TVA serait dépourvue de fondement à ce moment-là. En revanche, l'obligation de payer la taxe avant la naissance de la dette fiscale pourrait être conforme à cette disposition si ces paiements étaient considérés comme étant un « acompte provisionnel », au sens de l'article 206, seconde phrase, in fine, de la directive TVA. Le cas échéant se poserait la question de savoir si cet acompte provisionnel pourrait être calculé sur le montant brut de la TVA due sur une acquisition intracommunautaire de carburants sans tenir compte du droit à déduction de l'assujetti.

22 Enfin, si tel était le cas, cette même juridiction s'interroge sur le point de savoir si un acompte provisionnel sur la TVA, au sens de ladite disposition, non payé dans le délai, perd son existence juridique au terme de la période de déclaration de la TVA sur laquelle il doit être payé.

23 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 110 [TFUE] et l'article 273 de la directive [TVA] ne s'opposent-ils pas à une disposition, telle que l'article 103, paragraphe 5 a, de [la loi sur la TVA], qui prévoit que, 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 :

a) 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 [la loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accise] par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ;

b) 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 ;

c) 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 ?

2) L'article 69 de la directive [TVA] 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 que, 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 :

a) 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 [la loi du 6 décembre 2008 sur les droits d'accise] par un consommateur enregistré sous le régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions applicables en matière de droits d'accise ;

b) 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 ;

c) 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,

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 [TVA] ?

3) Un acompte provisionnel sur la TVA, au sens de l'article 206 de la directive [TVA] 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 ? »

Sur les questions préjudicielles

24 Par ses questions, la juridiction de renvoi demande, en premier lieu, si l'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition de droit national qui impose une obligation de paiement anticipé de la TVA sur l'acquisition intracommunautaire de carburants avant que cette taxe ne devienne exigible, au sens de l'article 69 de la directive TVA. En second lieu, cette juridiction demande si cette directive, en particulier ses articles 69, 206 et 273, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une telle disposition de droit national. Par ailleurs, ladite juridiction demande, d'une part, si la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose, le cas échéant, à l'exigence selon laquelle la TVA due sur une telle acquisition est calculée sur une base brute sans tenir compte du droit à déduction et, d'autre part, si un acompte provisionnel sur la TVA, au sens de l'article 206 de cette directive, qui n'est pas versé dans le délai prévu, perd son existence juridique au terme de la période de déclaration de la taxe sur laquelle ledit acompte doit être payé.

25 Il y a lieu de répondre, tout d'abord, aux interrogations formulées par la juridiction de renvoi par lesquelles celle-ci demande, en substance, si les articles 69, 206 et 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition de droit national qui impose une obligation de paiement de la TVA sur l'acquisition intracommunautaire de carburants avant que cette taxe ne devienne exigible, au sens de cet article 69.

26 Il convient de rappeler que l'article 62, point 1, de la directive TVA définit le « fait générateur de la taxe » comme étant le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe, tandis que le point 2 de cet article définit « l'exigibilité de la taxe » comme étant le droit que le Trésor public 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. En outre, il résulte de l'article 206, première phrase, de cette directive que l'obligation de paiement naît, en principe, lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250 de ladite directive.

27 À cet égard, il convient de souligner qu'une distinction doit être établie entre, d'une part, les notions de « fait générateur » et d'« exigibilité » de la taxe, visées à l'article 62 de la directive TVA, et, d'autre part, celle de « paiement » de la taxe (voir, par analogie, arrêt du 20 octobre 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, point 24).

28 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé, au point 87 de ses conclusions, le fait générateur, l'exigibilité et l'obligation de paiement de la TVA constituent ainsi trois étapes successives dans le processus conduisant à la perception de cette taxe, en ce sens que la naissance de l'obligation de paiement de la TVA suppose que ladite taxe soit devenue exigible, cette exigibilité étant elle-même subordonnée à l'intervention préalable d'un fait générateur.

29 S'agissant des acquisitions intracommunautaires, alors que, conformément à l'article 68 de la directive TVA, le fait générateur de la TVA intervient à la date à laquelle l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée, cette taxe ne devient exigible, en vertu de l'article 69 de cette directive, lu conjointement avec l'article 222 de celle-ci, qu'à une date ultérieure, à savoir lors de l'émission de la facture ou, au plus tard, le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, dans le cas où aucune facture n'a été émise avant cette date.

30 Or, en l'occurrence, s'il est constant que, dans le cadre du régime institué à l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA en matière d'acquisitions intracommunautaires de carburants, le fait générateur intervient, conformément à l'article 68 de la directive TVA, avant que le paiement anticipé de la TVA ne soit dû, cette obligation de paiement prenant naissance après l'introduction de ces biens sur le territoire national, il apparaît, toutefois, que ladite obligation de paiement est imposée avant que la TVA ne devienne exigible en vertu de l'article 69 de cette directive, lu en combinaison avec l'article 222 de celle-ci.

31 En effet, il ressort de la décision de renvoi que l'article 103, paragraphe 5 a, de la loi sur la TVA fait naître l'obligation de paiement anticipé de la TVA, en violation de ces dernières dispositions, indépendamment de l'émission d'une facture ou de l'expiration du délai mentionné au point 29 du présent arrêt, au terme duquel la taxe devient nécessairement exigible.

32 Par ailleurs, s'il est vrai que les États membres peuvent, en vertu de l'article 206, seconde phrase, de la directive TVA, déroger à la règle du paiement lors du dépôt de la déclaration périodique et percevoir des acomptes provisionnels, cette faculté ne saurait être exercée que dans la mesure où elle vise une taxe qui est devenue exigible (voir, par analogie, arrêt du 20 octobre 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, points 25 et 27).

33 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé, aux points 98 et 99 de ses conclusions, si l'article 206, seconde phrase, de la directive TVA apporte ainsi un tempérament au principe établi à la première phrase de cette disposition, énonçant l'obligation de paiement lors du dépôt de la déclaration de TVA, laquelle relève du titre XI, chapitre 1, de cette directive, intitulé « Obligation de paiement », cet article ne saurait établir une dérogation aux articles 62 et 69 de ladite directive, lesquels relèvent du titre VI de cette même directive, intitulé « Fait générateur et exigibilité de la taxe ».

34 Par conséquent, compte tenu du fait que la possibilité de percevoir des acomptes provisionnels, en vertu de l'article 206, seconde phrase, de la directive TVA, permet aux États membres d'avancer non pas la date à laquelle la taxe devient exigible, mais seulement la date de paiement d'une taxe qui est déjà devenue exigible, cette disposition doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une disposition du droit d'un État membre imposant le paiement de la TVA avant que cette dernière ne devienne exigible en vertu de l'article 69 de cette directive.

35 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par l'article 273 de la directive TVA, lequel énonce que, sous réserve du respect de certaines conditions que cette disposition énumère, 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. En effet, si ces derniers disposent d'une

marge d'appréciation quant aux moyens visant à atteindre ces objectifs, ils sont néanmoins tenus d'exercer leurs compétences en la matière dans le respect du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, points 25 et 26 ainsi que jurisprudence citée).

36 Dès lors, une disposition de droit national ne saurait être considérée comme étant compatible avec cet article 273 que pour autant qu'elle respecte, notamment, les autres dispositions de la directive TVA.

37 En conséquence, il convient de répondre aux questions posées que les articles 69, 206 et 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition de droit national qui impose une obligation de paiement de la TVA sur l'acquisition intracommunautaire de carburants avant que cette taxe ne devienne exigible, au sens de cet article 69.

38 Eu égard à cette réponse, il n'y a pas lieu de répondre aux autres parties des questions préjudicielles portant, d'une part, sur l'interprétation de l'article 110 TFUE et, d'autre part, sur d'autres aspects de l'interprétation de la directive TVA.

Sur les dépens

39 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

Les articles 69, 206 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition de droit national qui impose une obligation de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur l'acquisition intracommunautaire de carburants avant que cette taxe ne devienne exigible, au sens de cet article 69.

Signatures

* Langue de procédure : le polonais.