

Édition provisoire

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 6 septembre 2018 (1)

Affaire C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,

### **Partie à la procédure :**

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(Demande de décision préjudicielle formée par le Verwaltungsgerichtshof [Cour administrative, Autriche])

« Demande de décision préjudicielle – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Exonération en cas d'importation et de livraison intracommunautaire subséquente – Refus d'exonérer l'importation en raison d'une fraude à la TVA commise ultérieurement par l'acquéreur concernant les biens importés – Dette fiscale du déclarant de la TVA à l'importation (en tant que représentant de l'importateur) – "contamination" par l'intention frauduleuse ultérieure »

### I. Introduction

1. Des entreprises bulgares ont acquis en Suisse des articles de parfumerie et les ont importés en Autriche par l'intermédiaire d'un tiers en les mettant en libre pratique, puis les ont transférés en Bulgarie. Cette opération s'est déroulée dans le respect des règles. Ce n'est qu'en Bulgarie que ces entreprises ont manifestement « oublié » de déclarer correctement la revente imposable et d'acquitter la TVA dans ce pays. C'est pourquoi la Cour doit à nouveau se pencher sur les conséquences d'une fraude à la TVA.

2. Il existe actuellement une abondante casuistique de la Cour sur les « possibilités de sanction » des autorités fiscales suite à une fraude à la TVA. Selon cette casuistique, un assujetti qui savait ou aurait dû savoir (2) qu'il participait à une opération impliquant une fraude à la TVA doit, pour les besoins de la directive TVA, être considéré comme participant à cette fraude (3). Cela oblige les États membres à refuser à l'assujetti le bénéfice de l'exonération (4) (s'il est le prestataire) ou le droit à déduction (s'il est le destinataire de la prestation) (5).

3. Cette formulation utilisée par la Cour requiert encore quelques précisions. Ainsi, la question se pose par exemple de savoir si l'on peut refuser à un assujetti tant l'exonération de sa prestation en aval que le droit à déduction au titre de son opération en amont. Cela aboutirait, en définitive, à

générer une *double imposition* d'une seule et même opération, dans le chef d'une seule et même personne. Il convient en outre de clarifier les critères permettant de déterminer à partir de quel moment une opération *implique* une fraude à la TVA.

4. Exceptionnellement, la présente affaire ne concerne pas une chaîne de livraisons classique, mais une importation suivie d'un transfert intracommunautaire par l'acheteur. Cette situation engendre deux particularités. D'une part, on peut se demander si une fraude à la TVA qui n'a été planifiée et réalisée qu'ultérieurement, à la fin d'une livraison, « contamine » aussi le transfert intracommunautaire qui la précède. Fiscalement, cela présenterait l'« avantage » de multiplier les recettes fiscales (en l'espèce, de les quadrupler (6)) en mettant à jour une fraude à la TVA.

5. D'autre part, le redevable de la TVA à l'importation mis en cause en l'espèce est un tiers extérieur, à savoir celui qui a déclaré l'importation. Il n'est pas impliqué dans la livraison et n'avait pas non plus connaissance de la fraude à la TVA subséquente commise par ses clients. Pourtant, – d'après l'administration fiscale autrichienne – la fraude du destinataire de la prestation ferait également perdre au déclarant le bénéfice de l'exonération fiscale de l'importation.

6. Dans cette mesure, la présente demande de décision préjudicielle donne à la Cour l'occasion de préciser sa jurisprudence relative aux « opérations frauduleuses » en cas d'implication d'un tiers (en l'espèce, du déclarant en tant que représentant de l'importateur). En outre, la Cour a également la possibilité de développer sa jurisprudence applicable au cas dans lequel l'intention frauduleuse n'a été nourrie qu'ultérieurement.

## II. Le cadre juridique

### A. Le droit de l'Union

7. La présente affaire a pour cadre juridique la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (7) (ci-après la « directive TVA »).

8. L'article 143, paragraphe 1, sous d), de cette directive énonce ce qui suit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...]

d) les importations de biens expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers dans un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, dans le cas où la livraison de ces biens, effectuée par l'importateur désigné ou reconnu comme redevable de la taxe en vertu de l'article 201, est exonérée conformément à l'article 138 ; [...] »

9. L'article 138 de la directive TVA dispose ce qui suit :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens. »

10. L'article 17, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit ce qui suit :

« 1. Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre. Est considéré comme "transfert à destination d'un autre État membre" toute expédition ou transport d'un bien meuble corporel effectué par l'assujetti ou pour son compte, en dehors du territoire de l'État membre dans lequel le

bien se trouve, mais dans la Communauté, pour les besoins de son entreprise. »

11. L'article 201 de la directive TVA est rédigé comme suit :

« À l'importation, la TVA est due par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation. »

B. Le droit autrichien

12. Les dispositions de la directive TVA ont été transposées en droit autrichien dans l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi autrichienne de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) (8). Conformément à l'article 6 de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]), l'importation des biens que le déclarant utilise ensuite directement aux fins de la réalisation de livraisons intracommunautaires est exonérée ; le déclarant doit démontrer que les conditions de l'article 7 de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]) sont remplies par des documents comptables.

13. Conformément à l'article 6, paragraphe 3, deuxième phrase, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]), l'exonération n'est applicable que si celui pour l'entreprise duquel le bien a été importé effectue la livraison intracommunautaire subséquente. (annexe [marché intérieur]). Aux termes des dispositions de l'article 6, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]), les livraisons intracommunautaires sont exonérées.

14. Conformément à l'article 7, paragraphe 2, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]), est également considéré comme une livraison intracommunautaire le transfert d'un bien assimilé à une livraison au sens de l'article 3, paragraphe 1, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]).

15. En vertu de l'article 3, paragraphe 1a, première phrase, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]), est assimilé à une livraison à titre onéreux le transfert d'un bien de l'entreprise effectué par un entrepreneur du territoire national à destination d'une autre partie du territoire communautaire pour qu'il en dispose, sauf aux fins d'une utilisation simplement temporaire – définie plus précisément –, même si l'entrepreneur a importé le bien à l'intérieur du pays. L'entrepreneur est considéré comme un fournisseur.

16. Conformément à l'article 26, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994, sous réserve de certaines exceptions sans pertinence pour la procédure de « Revision », les dispositions relatives aux droits de douane s'appliquent par analogie à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation. En application de l'article 71a du Zollrechts?Durchführungsgesetz (loi de mise en œuvre du droit douanier, ci-après le « ZollR-DG ») (9), dans les cas d'exonération de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation au titre de l'article 6, paragraphe 3, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]), le déclarant est également redevable de la dette de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation qui a pris naissance en vertu de l'article 204, paragraphe 1, du code des douanes, s'il n'est pas déjà considéré comme débiteur en vertu de l'article 204, paragraphe 3, du code des douanes.

III. Le litige au principal

17. Deux entreprises bulgares (B et K) ont acquis des marchandises auprès d'une société implantée en Suisse et ont obtenu, en Suisse, le pouvoir d'en disposer. Ces marchandises ont été importées en Autriche pour le compte de B et de K par la société Vetsch Int. Transporte GmbH (ci-après « Vetsch »), laquelle exerce, entre autres, en tant que déclarant en douane et dont le siège est en Autriche. Elles devaient ensuite être envoyées à B et K en Bulgarie par un transporteur

mandaté par B et K – qui a présenté les lettres de voiture correspondantes à Vetsch –.

18. Au cours de la période comprise entre le 10 décembre 2010 et le 5 juillet 2011, Vetsch a présenté, en tant que représentant indirect des destinataires bulgares respectifs, des déclarations de mise en libre pratique de marchandises à un bureau de douane autrichien en application du « régime douanier 42 » (10). Parallèlement, il a demandé, dans la déclaration correspondante, l'exonération de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation au titre de l'article 6, paragraphe 3, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (annexe [marché intérieur]). Cette demande a été accueillie. L'ordonnance de renvoi ne mentionne aucune violation des obligations légales de preuve de la part de Vetsch.

19. Vetsch a représenté l'entrepreneur bulgare K à trois reprises et l'entrepreneur bulgare B à deux reprises. Conformément à la demande, les marchandises ont été mises en libre pratique sans prise en compte des montants de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation. Un transporteur a ensuite transféré les marchandises en Bulgarie pour les acquéreurs.

20. B et K ont dûment déclaré et soumis à imposition le transfert intracommunautaire d'Autriche en Bulgarie tant en Autriche qu'en Bulgarie. Selon la juridiction de renvoi, on peut partir du principe que les marchandises sont entrées en Bulgarie et que B et K avaient le pouvoir d'en disposer tout au long du transport.

21. Les deux entreprises bulgares B et K ont ensuite revendu les marchandises (manifestement imposables). Toutefois, elles n'ont pas déclaré cette vente, mais ont au contraire déclaré une livraison intracommunautaire exonérée à la société Vetsch préalablement déléguée aux fins de la déclaration en douane. Or, une telle livraison n'a jamais eu lieu – ce point n'est pas contesté –. D'après la juridiction de renvoi, B et K doivent, dans cette mesure, répondre d'une fraude fiscale en Bulgarie. À cet égard, la demande de décision préjudicielle n'indique pas si Vetsch était impliqué dans cette fraude à la TVA d'une manière quelconque.

22. Par décision du 6 septembre 2011, Vetsch a été désigné comme débiteur de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation au motif que les conditions de l'exonération demandée dans les déclarations susvisées n'étaient pas remplies. Conformément à l'article 71a du ZollR-DG, le déclarant est également débiteur de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation.

23. Par un mémoire du 15 septembre 2011, Vetsch a introduit une réclamation auprès du bureau de douane, que ce dernier a rejetée le 31 janvier 2012. Par un mémoire du 2 mars 2012, Vetsch a formé un recours contre cette décision. Par un arrêt du 30 mars 2016, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) a rejeté le recours comme étant non fondé.

24. Eu égard à la jurisprudence de la Cour en matière d'« opérations frauduleuses », le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) serait d'avis que l'exonération de la livraison intracommunautaire (plus précisément : le transfert intracommunautaire) en Autriche devrait être refusée en raison de la fraude fiscale subséquente commise par les entreprises bulgares B et K. C'est pourquoi, l'une des conditions de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ferait également défaut puisque celle-ci supposerait, quant à elle, l'existence d'une livraison exonérée suite à l'importation.

25. Vetsch a formé un recours en « Revision » contre l'arrêt du Bundesfinanzgericht sur lequel le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) doit à présent statuer.

IV. Demande de décision préjudicielle et procédure devant la Cour

26. Par décision du 29 juin 2017, parvenue à la Cour le 8 septembre 2017, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) a posé à la Cour de justice les questions préjudicielles suivantes au titre de l'article 267 TFUE :

1. Le bénéfice de l'exonération visée à l'article 138 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être refusé pour un transfert intracommunautaire effectué à partir d'un État membre lorsque l'assujetti effectuant ce transfert à destination d'un autre État membre déclare certes, dans l'autre État membre, l'acquisition intracommunautaire correspondant au transfert intracommunautaire, mais commet, dans l'autre État membre, une fraude fiscale lors d'une opération ultérieure assujettie portant sur les biens concernés en déclarant à tort une livraison intracommunautaire exonérée à partir de cet autre État membre ?

2. La réponse à la première question dépend-elle du point de savoir si, au moment du transfert intercommunautaire, l'assujetti avait déjà l'intention de commettre une fraude fiscale concernant une opération ultérieure portant sur ces biens ?

27. Dans la procédure devant la Cour, Vetsch, la République d'Autriche, la République hellénique et la Commission européenne ont présenté des observations écrites et ont pris part – à l'exception de la République hellénique – à l'audience du 27 juin 2018.

## V. Appréciation

### A. Portée des questions préjudicielles

28. L'interrogation de la juridiction de renvoi est expressément limitée aux conditions de refus de l'exonération visée à l'article 138 de la directive TVA (11). Toutefois, il est bien clair qu'elle s'intéresse essentiellement, au travers de ses deux questions, à la portée du refus de l'exonération d'une importation au niveau du déclarant de la TVA à l'importation (Vetsch).

29. En substance, la juridiction de renvoi souhaite donc savoir si le bénéfice de l'exonération visée à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être refusé au déclarant en tant que représentant de l'importateur lorsque le destinataire de la prestation commet, après le transfert du bien de l'État d'importation dans un autre État membre (l'État de destination), une fraude fiscale et qu'il n'en avait également nourri l'intention qu'à la suite du transfert. C'est pourquoi je propose d'examiner la première question au regard des conditions de l'article 143, paragraphe 1, sous d), lu en combinaison avec les articles 138 et 201 de la directive TVA.

30. À cet égard, la juridiction de renvoi a précisé qu'il n'avait pas été établi en l'espèce que les acquéreurs bulgares avaient déjà l'intention, au moment du transfert intracommunautaire, de commettre une fraude fiscale ultérieurement. On doit donc considérer qu'il n'y avait pas encore d'intention frauduleuse au moment de l'importation en Autriche et du transfert en Bulgarie. Ce point a son importance au regard de la première question et permet de répondre à la deuxième question dans le cadre de la première.

### B. Appréciation juridique

31. Les conditions objectives des articles 143 et 138 de la directive TVA sont toutes remplies. On peut également considérer que les preuves visées à l'article 143, paragraphe 2, de la directive TVA (dans sa version alors en vigueur) existent puisque la juridiction de renvoi n'a exprimé aucun doute à ce sujet. En outre, on peut aussi déduire de l'ordonnance de renvoi que les marchandises ont été importées en Autriche puis transférées ensuite en Bulgarie. Il n'existe à ce jour aucun

élément indiquant le contraire, mais de simples présomptions générales émises par le bureau de douane et la République d'Autriche.

32. En revanche, si l'administration fiscale pouvait établir (12) que les marchandises ne sont effectivement pas entrées dans un autre État membre, les conditions objectives de l'exonération visée à l'article 143 de la directive TVA ne seraient pas remplies. La juridiction de renvoi devrait alors se pencher sur la question de savoir si Vetsch pouvait considérer de bonne foi que l'importation était exonérée (13). Or, elle n'a pas interrogé la Cour sur ce point.

33. À cet égard, il convient de rappeler que toute appréciation des faits de la cause relève de la compétence du juge national, auquel il appartient d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour.

34. Dès lors, en se fondant sur la prémisse précitée (point 31), on ne parviendrait en l'espèce à refuser le bénéfice de l'exonération de l'importation que de deux manières. L'exonération de l'article 143 de la directive TVA devrait, selon la jurisprudence de la Cour (voir point 1.), être refusée à Vetsch « directement » s'il savait ou avait dû savoir qu'il participait à une opération impliquant une fraude à la TVA subséquente (voir point 2.a). On peut également imaginer que l'exonération de l'importation prévue par l'article 143 de la directive soit liée à l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente de manière telle qu'un refus d'exonération lors de la livraison intracommunautaire (ou du transfert intracommunautaire) se répercuterait sur l'exonération de l'importation (voir points 2.b et 2.c), même si Vetsch n'avait pas dû avoir connaissance de la fraude à la TVA subséquente. Toutefois, il faudrait pour cela que l'intention frauduleuse ultérieure de B et de K puisse influencer d'une manière quelconque l'appréciation du transfert intracommunautaire précédent (voir point 2.d).

1. Le refus d'exonérer l'importation en tant que mesure de lutte contre la fraude

35. La lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA. En outre, une personne ne peut frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (14).

36. Cependant, les mesures adoptées par les États membres en la matière ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. En particulier, elles ne peuvent pas être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (15). À plusieurs reprises, la Cour a jugé que l'administration ne saurait imposer à l'assujetti d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies relatives à son fournisseur, en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à cette administration (16).

37. En revanche, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'un opérateur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (17).

38. À cet égard, le refus du droit à déduction ou de l'exonération ne doit pas être envisagé uniquement lorsqu'une fraude fiscale est commise par l'assujetti lui-même, mais également lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA (18). Dans de telles circonstances, l'assujetti concerné doit, pour les besoins de la sixième directive, être considéré comme participant à une telle fraude, et cela indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens ou de l'utilisation des services dans le cadre des opérations taxées effectuées par lui en aval (19).

## 2. Le refus d'exonérer l'importation au niveau du représentant de l'importateur

### a) Refus direct d'exonérer l'importation ?

39. Cette jurisprudence relative à une fraude porte tant sur la partie située en amont d'une opération que sur celle qui est située en aval de celle-ci. Elle permet donc de refuser à la fois le bénéfice de l'exonération (20) et celui du droit à déduction (21), éventuellement dans le chef d'une seule et même personne. Le montant des recettes fiscales augmenterait alors en même temps que la longueur de la chaîne des livraisons corrélativement au nombre de personnes impliquées.

40. Dans la présente espèce également, la République d'Autriche soumet Vetsch à la TVA à l'importation et peut, dans le même temps, refuser l'exonération du transfert en Autriche dans le chef de B et de K. La République de Bulgarie peut à son tour refuser à K et à B le droit à déduction au titre de l'acquisition intracommunautaire déclarée et imposer parallèlement la livraison en Bulgarie. Cela quadruplerait les recettes fiscales pour une seule et même livraison. Cependant, comme la Commission l'indique à juste titre, le préjudice subi en matière de TVA ne s'est produit qu'une seule fois et ce, en Bulgarie.

41. La Cour n'a encore jamais eu à trancher la question de savoir si le fait de soumettre une personne à une telle imposition en chaîne était conforme au principe de neutralité (22) et proportionné au regard de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. La Cour n'a pas encore eu à se prononcer non plus sur d'éventuels problèmes liés au principe ne bis in idem (23). Toutefois, eu égard aux questions préjudicielles, la Cour a toujours eu à se saisir de manière isolée des conséquences sur une personne ou une opération.

42. La présente affaire pourrait certes donner lieu à une appréciation globale. Toutefois, on ne saurait en l'espèce opposer à Vetsch, en tant que déclarant de la TVA à l'importation, qu'il aurait dû savoir qu'il avait, d'une manière ou d'une autre, soutenu ses clients dans leur projet de fraude à la TVA en Bulgarie. C'est pourquoi les conditions de la limitation directe de l'exonération élaborée par la Cour ne sont pas remplies en l'espèce.

43. À cet égard, on ne peut pas non plus formuler un tel grief – comme le bureau de douane l'a indiqué en réponse à des questions posées par la Cour à l'audience – en raison de la simple utilisation d'un régime douanier particulier proposé par l'État membre (appelé, en l'espèce, régime douanier 42). Si ce régime devait effectivement s'avérer particulièrement exposé à la fraude (24), il incomberait alors à l'État membre de le remanier, voire de le supprimer. Toutefois, on ne saurait en aucun cas faire comme seul reproche à un assujetti, a posteriori, de s'en être tenu à la loi. Par conséquent, Vetsch peut en principe « se prévaloir » de l'exonération de l'importation.

### b) Lien entre l'exonération de l'importation et l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente

44. Dans ce cas, on ne refuserait à Vetsch le bénéfice de l'exonération de l'importation que si un refus d'exonérer la livraison intracommunautaire subséquente avait également une incidence sur l'exonération visée à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive. La juridiction de renvoi semble partir de ce principe en limitant sa question aux conditions de l'article 138 de la directive TVA.

45. Dans cette mesure, la question qu'il convient de trancher en l'espèce est celle de savoir comment le cas de figure prévu par l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, selon lequel la livraison faisant suite à l'importation dans un État membre « est exonérée conformément à l'article 138 », doit être compris : l'exonération dépend-elle ainsi uniquement du point de savoir si

les conditions d'une livraison intracommunautaire subséquente exonérée sont remplies de manière abstraite ? Ou le fournisseur (en l'espèce, les entreprises bulgares B et K ayant procédé au transfert) doit-il également pouvoir « se prévaloir » de l'exonération de manière concrète ?

46. Dans l'hypothèse d'une appréciation abstraite, les intentions subjectives d'un tiers n'entrent pas en ligne de compte. En revanche, dans l'hypothèse d'une appréciation concrète, on exigerait en plus que celui pour lequel le déclarant en douane a effectué l'importation en tant que représentant de l'importateur puisse se prévaloir également, au cas particulier, de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente. Dans la mesure où les entreprises bulgares (B et K) ne peuvent pas se prévaloir de l'exonération de la livraison intracommunautaire faisant suite à l'importation en raison de leur fraude fiscale subséquente, l'exonération de l'importation prévue par l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA serait donc également exclue pour Vetsch.

47. La juridiction de renvoi a certes précisé qu'il existe, pour un déclarant de la TVA à l'importation tel que Vetsch, qui n'avait pas connaissance de la fraude fiscale commise ultérieurement par son client et dont la responsabilité est retenue, une procédure spéciale lui permettant de demander la remise de cet impôt. Or, la remise de la TVA à l'importation est nécessairement subordonnée à son exigibilité, de sorte que celle-ci doit d'abord être examinée.

#### c) Appréciation abstraite de l'exonération du transfert

48. On peut se demander si le droit de l'Union (en particulier l'article 201 de la directive TVA) permet aussi à l'État membre de faire naître une dette de TVA dans le chef d'un tiers, lequel n'est redevable de l'impôt (à titre solidaire) que parce que le véritable redevable a commis une fraude sans que le tiers (en l'espèce, Vetsch) le sache ou ait dû le savoir. C'est en effet ce qui se produirait si l'on admettait au cas particulier l'existence d'un lien entre l'exonération de l'importation et l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente. En définitive, cela générerait une responsabilité sans faute du tiers, telle qu'elle est prévue par la législation douanière (25).

49. Cependant, un examen attentif de la jurisprudence de la Cour laisse subsister des doutes à ce sujet. D'une part, la Cour a déjà jugé que l'application des droits de douane et l'assujettissement à la TVA n'étaient pas des opérations comparables (26). C'est pourquoi – contrairement à ce que le bureau de douane a soutenu à l'audience – les constatations de la Cour relatives au droit douanier ne peuvent pas nécessairement être transposées à l'interprétation de la directive TVA (27).

50. D'autre part, la dette fiscale du tiers (en l'espèce, le déclarant en douane) est fondée, dans la présente affaire, sur l'article 201 de la directive TVA et constitue en tout état de cause une atteinte à la liberté d'entreprise, visé à l'article 16 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, voire, dans certains cas, au droit de propriété, qui est consacré par son article 17. À cet égard, l'article 52, paragraphe 1, deuxième phrase, de la charte des droits fondamentaux exige que l'atteinte soit proportionnée. Selon ces dispositions, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union (28).

51. Dans ce contexte, « il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive [TVA] de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne des livraisons, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA » (29). Cette analyse plaide contre une appréciation concrète du cas de figure dans lequel la livraison « est



exonérée conformément à l'article 138 ».

52. L'esprit et la finalité du lien entre l'exonération de l'importation et l'exonération d'un transfert intracommunautaire subséquent s'opposent aussi à une appréciation concrète.

53. Comme la Commission l'a relevé à juste titre à l'audience, la finalité de l'exonération visée à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA consiste en une simplification (30). Cette simplification réside dans la possibilité de supprimer, grâce à l'exonération de l'importation, le droit à déduction, qui serait accordé à défaut, de la TVA à l'importation qui serait alors exigible (voir article 168, sous e), de la directive TVA). Cela facilite les transferts transfrontaliers de marchandises (en l'espèce, l'importation et la livraison intracommunautaire subséquente) pour les entrepreneurs. Cet objectif de simplification est lui aussi un argument invitant à faire prévaloir une appréciation abstraite de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente.

54. En outre, la jurisprudence de la Cour relative aux opérations dites frauduleuses n'élimine pas la livraison intracommunautaire (les conditions nécessaires subsistent). Elle indique simplement, à ce sujet, que le fraudeur (ou celui qui avait ou aurait dû avoir connaissance de la fraude) ne peut pas se prévaloir de l'exonération existante (31).

55. Même l'esprit et la finalité qui sous-tendent la jurisprudence de la Cour plaident en faveur d'une appréciation abstraite. Cette jurisprudence ne refuse le bénéfice du droit à déduction ou de l'exonération que lorsque et parce que l'on peut faire, au cas particulier, un reproche personnel à l'entreprise concernée (elle avait connaissance de la fraude ou elle n'a pas pris les mesures que l'on pouvait raisonnablement attendre d'elle). C'est seulement si elle s'expose à ce reproche que l'entreprise ne peut plus se prévaloir des dispositions qui lui sont favorables fiscalement (32). À cet égard, la Cour a également jugé, dans l'affaire analogue « Enteco Baltic » UAB, que le bénéfice de l'exonération visée à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA ne peut pas être refusé lorsque l'acquéreur a commis une fraude à la TVA dont l'importateur ne devait rien savoir (33).

56. Il doit aussi en aller de même pour un autre tiers. Si ce dernier ne s'expose pas non plus à un tel reproche, on ne peut pas, à mon avis, envisager ici, à l'égard du déclarant en douane (en tant que représentant de l'importateur), une limitation de l'exonération prévue par le droit de l'Union, quand bien même l'auteur du transfert ne pourrait pas, au cas particulier, se prévaloir de l'exonération.

57. Enfin, les droits fondamentaux du tiers (voir point 50) et le principe de proportionnalité plaident aussi en faveur d'une appréciation abstraite. Subordonner une exonération pour l'assujetti au comportement (ultérieur) d'un tiers qu'il ne peut pas influencer est contraire aux principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, à ce sujet, point 51).

58. Étant donné que l'on ne peut rien reprocher à Vetsch (en tant que déclarant en douane et représentant de l'importateur) sur ce point, il peut également continuer à se prévaloir de l'exonération de l'importation. Il peut en aller autrement – sous réserve de l'effet de cumul et de surcompensation évoqué (points 39 et suivants ci-dessus) – pour B et K qui ne peuvent peut-être pas, pour cette raison, se prévaloir de l'exonération de l'importation en Autriche.

d) À titre subsidiaire : appréciation concrète de l'exonération du transfert

59. En revanche, si la Cour parvient à la conclusion que l'exonération de l'importation dans le chef du représentant de l'importateur (en l'espèce, Vetsch) dépend du point de savoir si la personne qui réalise le transfert intracommunautaire subséquent (en l'espèce, B et K) peut se prévaloir, au cas particulier, de l'exonération visée à l'article 138 de la directive TVA, il convient

alors d'examiner si ses conditions sont réunies.

60. Selon la jurisprudence de la Cour, le bénéfice de l'exonération devrait être refusé à B et K pour le transfert intracommunautaire s'ils avaient eux-mêmes commis une fraude, qu'ils en avaient connaissance, ou qu'ils auraient dû savoir qu'ils participaient à une opération impliquant une fraude à la TVA (34). Toutefois, on ne peut pas l'affirmer si, conformément aux dires de la juridiction de renvoi, les destinataires bulgares de la prestation n'avaient pas encore planifié de fraude à la TVA au moment de l'importation. À ce moment-là, ils n'avaient pas encore commis de fraude fiscale ni participé sciemment à une telle fraude.

61. Dans cette mesure, la question déterminante est celle de savoir si un changement d'intention ultérieur de l'assujetti élimine rétroactivement l'exonération (ou la possibilité de se prévaloir de l'exonération). Je souhaite y répondre par la négative pour plusieurs raisons.

#### 1) Libellé et économie de la directive TVA

62. D'une part, les changements d'intention ultérieurs de l'assujetti ne rétroagissent pas, en principe, en matière de TVA. Cela ressort par exemple de la jurisprudence de la Cour relative au droit à déduction. Celui-ci n'est pas supprimé rétroactivement notamment lorsque l'activité entrepreneuriale prévue est abandonnée avant d'avoir commencé (entreprise en échec). Concernant les coûts supportés dans le cadre de la préparation d'une activité commerciale, le droit à déduction peut d'ailleurs également être invoqué lorsque le lancement de l'activité commerciale échoue et que les opérations imposables prévues ne sont pas réalisées (35). En vertu de la jurisprudence récente, même la modification de l'appréciation du taux d'imposition et une déclaration fiscale postérieure correspondante n'entraînent pas un droit à déduction rétroactif (36), mais un droit à déduction ex nunc.

63. De même, pour déterminer la base d'imposition dans le cadre d'une appréciation ponctuelle, l'article 63 et, pour le transfert, l'article 68 de la directive TVA renvoient, concernant l'exigibilité de la taxe, au moment de la fourniture de la prestation. C'est donc le moment déterminant pour apprécier l'exonération, le lieu de la prestation ou le taux d'imposition. La Cour l'a rappelé récemment dans l'arrêt Kollroß et Wirtl (37). Les hypothèses de régularisation des articles 184 et suivants de la directive TVA sont elles-mêmes fondées sur une rectification ex nunc due à un changement de circonstances.

64. Enfin, en tant qu'impôt indirect, la TVA est conçue de manière à se répercuter sur le cocontractant privé. Cela suppose, en principe, que le montant de TVA à répercuter soit établi au moment de la prestation et que l'on ne puisse pas le déterminer que rétroactivement (38).

#### 2) Jurisprudence de la Cour relative aux opérations « frauduleuses »

65. En outre, la Cour suppose dans sa jurisprudence que l'assujetti participe à une opération « impliquant » une fraude à la TVA. Si aucune fraude à la TVA n'était encore planifiée au moment de l'importation ni au moment du transfert, on ne peut pas parler d'une participation à une opération « impliquant » une fraude à la TVA. En l'absence d'intention de l'auteur, il manque, à ce moment-là, le lien avec une fraude à la TVA (planifiée).

66. En outre, la jurisprudence actuelle de la Cour relative aux opérations dites frauduleuses est manifestement adaptée à des situations dans lesquelles – contrairement au cas d'espèce – une fraude à la TVA était planifiée depuis le début. Elle concerne essentiellement le domaine de la criminalité (généralement transfrontalière) organisée.

67. Dans cette mesure, l'existence d'une fraude réalisée ou envisagée et donc, l'imputabilité du

comportement à son auteur au moment de la livraison (en l'espèce, du transfert), constitue un élément déterminant pour refuser à ce dernier (et à tous les « coauteurs », c'est-à-dire ceux qui savaient ou auraient dû savoir (39)) le bénéfice de l'exonération et/ou du droit à déduction.

### 3) *Caractère suffisant de la réparation du préjudice en Bulgarie*

68. Enfin, le préjudice en matière de TVA causé ultérieurement en Bulgarie a déjà été compensé par un rappel d'impôt correspondant et peut être sanctionné par le biais du droit pénal bulgare.

69. Une « contamination » rétroactive du transfert exonéré en Autriche n'est – conformément au point de vue de la Commission – ni appropriée ni nécessaire (et n'est donc pas non plus proportionnée) pour réparer le préjudice survenu en Bulgarie. Comme la Cour l'a déjà indiqué par ailleurs, conformément au principe de territorialité fiscale, de telles recettes appartiennent à l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale (40). En l'espèce, il s'agissait – comme la Commission l'a également souligné à juste titre – de la Bulgarie et non de l'Autriche.

70. Par conséquent, la livraison serait exonérée, même dans le cadre d'une appréciation concrète de l'exonération du transfert intracommunautaire, de sorte que l'importation par Vetsch est et reste également exonérée conformément à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, en dépit de la fraude ultérieure commise par B et K.

## VI. **Conclusion**

71. Je propose donc à la Cour de répondre conjointement aux deux questions posées à titre préjudiciel par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) dans les termes suivants :

Les dispositions combinées de l'article 143, paragraphe 1, sous d), et de l'article 138 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétées en ce sens que la référence à l'exonération visée à l'article 138 se rapporte uniquement à son existence abstraite. On ne saurait dès lors refuser le bénéfice de l'exonération de l'importation au déclarant de la TVA à l'importation si seul le destinataire de la prestation de la marchandise savait ou aurait dû savoir qu'il participait, avec le transfert intracommunautaire, à une opération impliquée dans une fraude à la TVA.

1 Langue originale : l'allemand.

2 Dans certaines décisions antérieures, la Cour emploie encore l'expression « pouvait savoir » voir arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 60). Toutefois, cette formulation trop large, qui reposait uniquement sur la question préjudicielle, semble avoir été abandonnée depuis, à juste titre.

3 Arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 48) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, point 27) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, point 54) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 39), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 56).

4 Voir arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 9 octobre 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, point 42) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, point 54), et du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 42).

5 Voir arrêts du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 47) ; du 18 décembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 et C?164/13,

EU:C:2014:2455, point 62) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, point 26) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 37), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, points 59 et 61).

6 La République d'Autriche pourrait appliquer une TVA à l'importation tout en refusant aussi le bénéfice de l'exonération fiscale du transfert en Autriche. La République de Bulgarie pourrait à son tour refuser le droit à déduction au titre de l'acquisition intracommunautaire déclarée tout en imposant la livraison en Bulgarie.

7 JO 2006, L 347, p. 1.

8 Pour les déclarations antérieures au 31 décembre 2010, encore dans la version de la loi fédérale publiée au BGBl I no 756/1996, et pour les déclarations acceptées postérieurement, dans la version de la loi modifiant les impositions (Abgabenänderungsgesetz) de 2010 BGBl I no 34.

9 Dans la version de la troisième modification du Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. I Nr. 13/1998, encore applicable à la procédure de « Revision ».

10 Voir aussi l'affaire similaire ayant donné lieu à l'arrêt du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473), et les précisions relatives au « régime douanier 42 » dans les conclusions de l'avocat général Mengozzi relatives à l'affaire Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215, point 20, note 4).

11 Celui-ci régit l'exonération de la livraison intracommunautaire. Un transfert intracommunautaire, tel que celui en cause dans la présente affaire, est assimilé par l'article 17, paragraphe 1, de la directive à une livraison de biens effectuée à titre onéreux.

12 La Cour a déjà exclu l'existence d'une obligation pour l'assujetti de s'assurer que les marchandises avaient effectivement atteint l'État de destination – voir arrêt du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, points 40 et suivants). Voir également l'arrêt récent du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, points 67 et suivants).

13 À cet égard, voir la jurisprudence de la Cour y afférente : arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, points 95 et suivants) ; du 14 juin 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, points 74 et suivants) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, points 47 et suivants), et du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 68).

14 Arrêts du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 43), du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 42), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, point 54).

15 Arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 50). Voir, en ce sens également, arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98 à C?147/98, EU:C:2000:145, point 52), et du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 57).

16 Voir, en ce sens, arrêts du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 51) ; du 31 janvier 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, point 50), et du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 65).

17 Voir, en ce sens, arrêts du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 52) ; du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 54), et du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, points 65 et 68).

- 18 Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 48).
- 19 Arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 48) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, point 27) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 39), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 56).
- 20 Voir arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 9 octobre 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, point 42), et du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, point 54).
- 21 Voir arrêts du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 47) ; du 18 décembre 2014, Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 et C?164/13, EU:C:2014:2455, point 62) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, point 26) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 37), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, points 59 et 61).
- 22 Voir arrêts du 13 mars 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, point 41) ; du 15 décembre 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, point 51), et du 21 avril 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, point 57), ainsi que mes conclusions dans l’affaire Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, point 42).
- 23 Arrêt du 20 mars 2018, Menci (C?524/15, EU:C:2018:197), et arrêts de la Cour EDH du 18 mai 2017, Jóhannesson et autres c. Islande (22007/11), et du 15 novembre 2016, A et B c. Norvège (24130/11 et 29758/11). À cet égard, voir également Kokott J., « Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren », NZWiSt 2017, 409 (p. 414 et 415).
- 24 Voir, à cet égard, le communiqué de presse de la Cour des comptes du 12 décembre 2011 (disponible à l’adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-11-47\\_fr.doc](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_fr.doc)).
- 25 Voir uniquement arrêts du 17 juillet 1997, Pascoal & Filhos (C?97/95, EU:C:1997:370, point 61), et du 14 mai 1996, Faroe Seafood e.a. (C?153/94 et C?204/94, EU:C:1996:198, point 114).
- 26 Arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 56).
- 27 Voir, à cet égard, mes conclusions dans l’affaire Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:7, point 80).
- 28 La Cour utilisait déjà ce principe de proportionnalité avant l’entrée en vigueur de la charte des droits fondamentaux – voir arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 58).
- 29 Arrêts du 18 juillet 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, point 41) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 41), et du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 47). Dans le même ordre d’idées, arrêt du 12 janvier 2006, Optigen e.a. (C?354/03, C?355/03 et C?484/03, EU:C:2006:16, point 55).
- 30 Ni l’arrêt du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473) ni les conclusions de l’avocat général Mengozzi relatives à l’affaire Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215) n’ont tranché cette question.

31 Voir, sur ce point, les formulations de la Cour : « À cet égard, la Cour a jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union » dans l'arrêt du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, point 36 et la jurisprudence citée), qui renvoie à l'arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 68).

32 À ce stade, je souhaite laisser en suspens la question de savoir si l'exonération de la livraison intracommunautaire et le droit à déduction constituent vraiment des privilèges, car ils ne sont pas censés avantager le propriétaire, mais sont l'expression du principe légal et des conditions nécessaires au fonctionnement d'une taxation indirecte de la consommation (en l'espèce, au lieu de destination). Il me semble difficile de qualifier de privilèges des dispositions inhérentes au système visant à mettre en œuvre une technique d'imposition.

33 Arrêt du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, point 100).

34 Arrêts du 18 juillet 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, point 40), et du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, points 38 et 39 et la jurisprudence citée).

35 Arrêts du 14 février 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, point 24) ; du 29 février 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 17), et du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 20).

36 Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, point 43) et du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point) – c'est seulement à la suite de la régularisation que les conditions matérielles et formelles ouvrant droit à déduction ont été réunies. Voir également mes conclusions dans l'affaire Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, points 53 et suivants).

37 Arrêt du 31 mai 2018, Kollroß et Wirtl (C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, point 48).

38 Concernant aussi le refus, en définitive, d'une telle rétroactivité en raison d'une fraude ultérieure : arrêt du 31 mai 2018, Kollroß et Wirtl (C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, point 48).

39 Arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 48) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, point 54) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, point 39) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, point 27), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56).

40 Arrêt du 27 septembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, point 37).