Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PRIIT PIKAMÄE
présentées le 26 septembre 2024[1]

**Affaire C-596/23 [Pohjanri][i]**

**B UG**
**en présence de**
**Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**

[demande de décision préjudicielle formée par le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande)]

« Renvoi préjudiciel – Droits d'accise – Directive 2008/118/CE – Article 36 – Achat en ligne de produits soumis à accise dans un autre État membre – Produits expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci –Transport par une société de transport recommandée par le vendeur – Réglementation nationale considérant le vendeur comme redevable des droits d'accise exigibles dans l'État membre de destination »

1. Dans la présente affaire, la Cour est saisie par le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande) d'une demande de décision préjudicielle portant sur l'interprétation de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE[2].

2. Pour la première fois, elle aura l'opportunité de se prononcer sur la portée de cette disposition de la directive 2008/118, en indiquant quel degré d'implication du vendeur dans le transport de produits soumis à accise permet d'identifier une « vente à distance » pour en conclure ainsi que le vendeur est redevable des droits d'accise dans l'État membre de destination de ces produits.

## Le cadre juridique

### *Le droit de l'Union*

3. Sont pertinents dans la présente affaire les articles 32, 33, 34 et 36 de la directive 2008/118, ainsi que l'article 33 de la directive 2006/112/CE[3].

[1] Langue originale : le français.

[i] Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

[2] JO 2009, L 9, p. 12.

[3] Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

## *Le droit finnois*

### *Le cadre juridique en vigueur en 2020*

4. La directive 2008/118 a été transposée en Finlande par la valmisteverotuslaki (182/2010) (loi relative aux droits d'accise (182/2010) (ci-après la « loi relative aux droits d'accise »). Dans la présente affaire, cette loi s'applique dans sa version telle qu'en vigueur en 2020.

5. Les principes de détermination de la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques qui est due à l'État et le montant de cette taxe sont définis dans le laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques).

6. En vertu de l'article 1, deuxième alinéa, de la loi relative aux droits d'accise, cette loi s'applique à la perception des droits d'accise sur, entre autres, l'alcool et les boissons alcooliques, sauf disposition contraire prévue dans une loi en matière d'accise spécifique.

7. Aux termes de l'article 6, point 11, de ladite loi, on entend par « vente à distance » aux fins de cette même loi une vente dans laquelle une personne autre qu'un entrepositaire agréé ou qu'un destinataire enregistré ou temporairement enregistré, établie en Finlande et qui n'exerce pas d'activité économique indépendante, a acheté dans un autre État membre des produits soumis à accise mis à la consommation qui sont expédiés ou transportés en Finlande directement ou indirectement par le vendeur à distance ou pour le compte de celui-ci.

8. Aux termes de l'article 6, point 12, de la loi relative aux droits d'accise, on entend par « vendeur à distance » un vendeur qui vend des produits à destination de la Finlande selon les modalités visées au point 11 de cet article.

9. L'article 72, premier alinéa, de cette loi prévoit que les droits d'accise ne sont pas exigibles sur les produits mis à la consommation dans un autre État membre qui sont achetés par un particulier pour ses besoins propres et transportés par lui-même en Finlande.

10. L'article 74, premier alinéa, de ladite loi dispose que, lorsqu'un particulier acquiert, d'une manière autre que celle visée à l'article 72 de la même loi ou au moyen d'une vente à distance, des produits soumis à accise en provenance d'un autre État membre pour ses besoins propres et que ces produits sont transportés vers la Finlande par un autre particulier ou par un opérateur professionnel, il est redevable des droits d'accise. Toute personne ayant participé au transport desdits produits ou les détenant en Finlande est, elle aussi, tenue au paiement des droits d'accise dus par le particulier qui a acquis les produits soumis à accise comme s'il s'agissait de sa propre dette.

11. Aux termes de l'article 79, premier alinéa, de la loi relative aux droits d'accise, des droits d'accise sont perçus sur les produits vendus en Finlande au moyen d'une vente à distance. Le deuxième alinéa de cet article prévoit que le vendeur à distance est redevable de ces droits. Si le vendeur à distance a un représentant fiscal, celui-ci est redevable desdits droits à la place du vendeur à distance. Le vendeur à distance est tenu au paiement des droits d'accise dus par le représentant fiscal comme s'il s'agissait de sa propre dette. Aux termes du troisième alinéa dudit article, les droits d'accise deviennent exigibles lorsque les produits soumis à accise sont livrés en Finlande. Les droits d'accise sont dus conformément aux dispositions en vigueur le jour où le produit est livré en Finlande.

*Les documents législatifs préparatoires relatifs à l'article 74 de la loi relative aux droits d'accise*

12. Les motifs justifiant l'adoption de l'article 74 de la loi relative aux droits d'accise, tels qu'ils ressortent de la proposition du gouvernement de loi relative aux droits d'accise (HE 263/2009 vp, p. 46), se lisent comme suit :

« Cet article régira une situation dans laquelle un particulier acquiert dans un autre État membre des produits soumis à accise pour ses besoins propres d'une manière autre que celle visée à l'article 72 ou au moyen d'une vente à distance. Dans ce cas, le particulier n'apportera pas lui-même les produits en Finlande ; ceux-ci seront transportés par un autre particulier ou par un opérateur professionnel. Cela signifie qu'un particulier pourra acheter, par exemple sur Internet, des produits dans un autre État membre et organiser lui-même le transport de ceux-ci vers la Finlande, sans que le vendeur ou une personne agissant pour le compte de celui-ci participe à l'organisation du transport.

[...]

Les produits seront taxés indépendamment du fait qu'ils aient été importés en Finlande par un opérateur professionnel, tel qu'un transporteur ou un service postal, ou par un autre particulier. La différence essentielle avec la vente à distance sera que le vendeur ou une personne agissant pour le compte de celui-ci ne participeront en aucune manière au transport des produits ou à l'organisation du transport. En revanche, par exemple, si le vendeur, sur son site Web, donne à l'acheteur l'instruction de faire appel à des entreprises de transport déterminées, il s'agira d'une vente à distance, auquel cas le vendeur à distance ou son représentant fiscal seront redevables des droits d'accise dans l'État membre de destination. »

## Le litige au principal et les questions préjudicielles

13. La société B UG a exploité un site Internet, également disponible en finnois, par lequel les clients avaient la possibilité d'acheter dans une boutique en ligne différentes marques de boissons faiblement ou fortement alcoolisées.

14. Le 20 avril 2020, les douanes ont saisi en Finlande un lot contenant différentes boissons alcooliques, qui avait été expédié d'Allemagne en Finlande par B UG et était adressé à un particulier. Les produits expédiés ont été saisis sur le fondement de l'article 103 de la loi relative aux droits d'accise afin de déterminer si les dispositions de cette loi avaient été appliquées à l'importation de ces boissons.

15. L'administration fiscale a demandé à l'acheteur qui avait passé la commande sur le site Internet de B UG de lui fournir des explications sur le déroulement de la commande et l'organisation du transport.

16. Selon les explications fournies par ce particulier le 25 juin 2020, lors de la passation de la commande dans la boutique en ligne de B UG, est apparue de la publicité pour les services de transport des sociétés X, Y et Z. Ainsi, le panier a mis à jour le poids de la commande et le prix du fret chaque fois que des produits lui ont été ajoutés. Après le paiement de la commande d'alcool, un rappel concernant l'organisation du transport est apparu sur le site Internet de B UG. Ce rappel contenait, selon ce particulier, des liens renvoyant directement aux sites Internet des prestataires de transport. Le particulier a choisi la société X pour transporter sa commande. En

cliquant sur le lien « X », il a été redirigé vers le site Internet de la société X. Sur ce site, il a indiqué ses coordonnées, mais il n'a fourni aucune information concernant sa commande, telle que le numéro de celle-ci. Il a payé le fret directement à la société X sur le site Internet de celle-ci.

17. À l'appui de ses arguments, l'administration fiscale a produit une capture d'écran datée du 16 juin 2020 contenant des instructions relatives au mode de livraison se trouvant sur le site Internet de B UG et une capture d'écran du 24 juin 2020 contenant les conditions de livraison se trouvant sur ce site. Il ressortirait de ces captures que B UG n'organise pas elle-même le transport des produits mais offre la possibilité à ses clients de venir enlever la commande ou de choisir un transporteur, et certains transporteurs ont été mentionnés sur le site Internet de B UG en tant que possibles options. En outre, lesdites captures révéleraient que cette société a indiqué à ses clients qu'il leur incombe de payer des impôts en Finlande.

18. Par décision du 21 août 2020, l'administration fiscale a imposé à B UG, au titre des boissons alcooliques saisies le jour antérieur, une taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques et une amende fiscale d'un montant total de 1 645,83 euros. Elle a considéré que cette société ou une personne agissant pour son compte avait directement ou indirectement expédié ou transporté les boissons alcooliques en cause vers la Finlande et que, par conséquent, ladite société avait agi en tant que vendeur à distance et était redevable des droits d'accise en Finlande.

19. B UG a formé une réclamation contre la décision d'imposition auprès de l'administration fiscale. Par décision du 1er juin 2021, l'administration fiscale a rejeté cette réclamation.

20. B UG a saisi le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki) d'un recours dirigé contre la décision de l'administration fiscale du 1er juin 2021. Elle a conclu à l'annulation de la décision de l'administration fiscale et au retrait de toutes les taxes sur l'alcool et les boissons alcooliques qui lui ont été imposées.

21. Le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki) se demande si B UG a participé au transport des boissons alcooliques qu'elle a vendues sur son site Internet de sorte qu'elle doit être considérée comme étant redevable des droits d'accise en Finlande en tant que vendeur à distance de ces boissons alcooliques. Il précise que le particulier qui a acquis ces produits en Allemagne les a achetés à B UG pour ses besoins propres et a payé les frais de transport desdits produits directement à l'entreprise de transport.

22. Selon cette juridiction, la jurisprudence de la Cour ne permet pas de répondre à la question de savoir comment il convient d'interpréter l'expression « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci » employée à l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118.

23. Ladite juridiction considère que la présente affaire implique d'apprécier en particulier la question de savoir si B UG a participé au transport des produits dans un autre État membre directement ou indirectement au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, étant donné que le site Internet de cette société mentionne différentes entreprises de transport et fournit des informations sur les frais de transport supportés par les acheteurs. En outre, la juridiction de renvoi observe que le site Internet du vendeur contenait un lien vers le site Internet des entreprises de transport et que, une fois cliqué sur ce lien, des informations sur les marchandises à transporter était automatiquement transmises à ce site Internet à partir de celui du vendeur.

24. Dans ces conditions, le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) La directive 2008/118, en particulier son article 36 relatif aux ventes à distance, s'oppose-t-elle à une interprétation législative nationale en vertu de laquelle il est considéré qu'un vendeur de produits soumis à accise établi dans un autre État membre participe au transport de ces produits vers l'État membre de destination et qu'il est redevable dans ce dernier des droits d'accise qui frappent les ventes à distance, au seul motif que, sur son site Web, il donne l'instruction à l'acheteur de faire appel à une entreprise de transport déterminée ?

2) Le vendeur de produits soumis à accise a-t-il expédié ou transporté des marchandises directement ou indirectement vers un autre État membre, au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, et est-il redevable des droits d'accise frappant les ventes à distance au sens de cette directive, lorsque son site Web recommandait des entreprises de transport déterminées et fournissait des informations sur les frais de transport supportés par l'acheteur et lorsque les frais de transport ont été facturés par une entreprise de transport à laquelle des informations sur les marchandises à transporter ont été transmises sans intervention de l'acheteur ? Le fait que l'acheteur ait conclu avec l'entreprise de transport figurant sur le site Web du vendeur un contrat séparé pour le transport des marchandises est-il pertinent aux fins de l'appréciation de l'affaire ? »

## Analyse

### *Sur la portée des questions préjudicielles*

25. Il convient de relever d'emblée que la seconde question posée par la juridiction de renvoi porte sur l'interprétation de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118 eu égard aux circonstances factuelles de l'espèce, tandis que la première question, d'une portée plus étroite, semble viser la compatibilité de l'interprétation de l'article 74 de la loi relative aux droits d'accise, telle que figurant dans la proposition de loi du gouvernement finlandais, avec cet article 36, paragraphe 1, dont le premier constitue la transposition en droit national.

26. Dès lors que ces deux questions recouvrent en réalité la même interrogation quant à la portée de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, notamment de l'expression « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci », elles sont susceptibles, selon moi, d'être traitées de manière conjointe.

### *Sur le fond*

27. La directive 2008/118 a pour objectif de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur par la libre circulation des marchandises soumises à accise dans l'Union européenne. À cette fin, cette directive requiert une harmonisation des législations nationales régissant ces types d'imposition afin d'assurer que la notion d'« exigibilité » de l'accise et les conditions y afférentes soient identiques dans tous les États membres [4].

[4] Voir, notamment, considérant 8 de la directive 2008/118.

28. Le régime général des droits d'accise instauré par cette directive s'applique uniquement aux produits énumérés à son article 1er, paragraphe 1, parmi lesquels figurent les boissons alcoolisées.

29. L'efficacité de ce régime requiert que la soumission à l'accise ait lieu au moment de l'apparition d'un de ces produits sur le marché intérieur, alors que l'exigibilité de l'accise doit se situer le plus près possible du consommateur final.

30. Le législateur de l'Union a traduit ces exigences de la manière suivante. L'article 2 de la directive 2008/118 prévoit que le fait imposable de l'accise est constitué par la fabrication ou l'importation desdits produits sur le territoire de l'Union. L'article 7, paragraphe 1, de cette directive établit la règle générale selon laquelle l'accise devient exigible au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue[5], et l'article 9, premier alinéa, de ladite directive précise que les conditions d'exigibilité et le taux d'accise applicables sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation.

31. Les dispositions du chapitre V de la directive 2008/118 (« Mouvements et imposition des produits soumis à accise après la mise à la consommation ») concernent les situations dans lesquelles, à la suite de la mise à la consommation du produit et de l'acquittement du droit d'accise y afférent, ce produit a fait l'objet d'une circulation au sein de l'Union. Ces dispositions répondent à l'exigence de garantir le respect du principe de territorialité fiscale, selon lequel l'acquittement de l'accise doit se réaliser dans le pays de consommation réelle, et d'éviter la double imposition du produit concerné.

32. Tandis que l'article 32 de la directive 2008/118 dispose que les droits d'accise sont exigibles uniquement dans l'État membre où les produits sont acquis lorsque l'achat est effectué par un particulier pour ses besoins propres et ces produits sont transportés par lui-même dans un autre État membre, les articles 33 et 36 de cette directive renferment des exceptions à la règle générale inscrite à l'article 7 de ladite directive dans la mesure où ils établissent que les droits d'accise relatifs à un produit déjà mis à la consommation sont exigibles à un moment *ultérieur* à celui de la mise à la consommation.

33. L'article 33 de la directive 2008/118 prévoit que, sans préjudice de l'article 36 de celle-ci, dans les cas où des produits ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre pour y être livrés ou y être utilisés, les droits d'accise deviennent exigibles dans cet autre État membre. Dans une telle hypothèse, la personne redevable de ces droits est celle qui effectue la livraison, ou qui détient les produits destinés à être livrés, ou à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre.

34. L'article 36 de cette directive, dont l'interprétation est demandée dans la présente affaire, concerne la vente à distance et prévoit que les produits soumis à accise déjà mis à la consommation dans un État membre qui sont achetés par une personne autre qu'un entrepositaire agréé ou un destinataire enregistré établie dans un autre État membre qui n'exerce pas d'activité économique indépendante, et qui sont expédiés ou transportés dans un autre État

[5] L'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/18 définit la notion de « mise à la consommation » comme suit : « a) la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ; b) la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables ; c) la production, y compris la production irrégulière, de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits ; d) l'importation, y compris l'importation irrégulière, de produits soumis à accise, sauf si les produits soumis à accise sont placés, immédiatement après leur importation, sous un régime de suspension de droits ».

membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci, sont soumis aux droits d'accise dans l'État membre de destination. Dans cette hypothèse, la personne redevable des droits d'accise est le vendeur.

35. L'article 32 de la directive 2008/118 n'est pas applicable en l'espèce. S'il est constant, en effet, que le particulier ayant acheté les produits en cause les a acquis pour des besoins propres, il est tout aussi certain que ces produits n'ont pas été transportés de l'Allemagne en Finlande par lui-même [6].

36. La juridiction de renvoi est appelée à déterminer si le lot de boissons alcoolisées saisi par les douanes finlandaises faisait l'objet d'une « vente à distance » au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, auquel cas B UG serait tenue de s'acquitter des droits d'accise, ainsi que de l'amende fiscale, résultant de la décision d'imposition prise par l'administration fiscale finlandaise le 21 août 2020. Si tel n'était pas le cas, il s'agirait nécessairement d'un achat à distance, relevant de l'article 33 de cette directive, de sorte que les clients de B UG, et non pas cette société, seraient redevables des droits d'accise en question.

37. Comment faut-il donc interpréter l'expression « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci », et notamment l'intervention *indirecte* du vendeur ?

38. Le libellé de l'article 36 de la directive 2008/118 ne fournit pas d'éléments permettant d'éclairer une telle question et la Cour n'a pas été appelée à se prononcer sur celle-ci jusqu'à présent.

39. Il convient de relever, toutefois, que, dans l'arrêt du 2 avril 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152), la Cour a posé les principes fondamentaux d'interprétation de cette disposition [7].

40. L'affaire à l'origine de cet arrêt présentait une situation factuelle dans laquelle MLB, une société établie au Royaume-Uni, sollicitait et exécutait des commandes de cigarettes et de tabac passées par des particuliers demeurant au Royaume-Uni. MLB achetait ces produits auprès de EMU, une société établie au Luxembourg et appartenant au même groupe, et en organisait l'importation au Royaume-Uni par l'intermédiaire d'un transporteur privé au nom et pour le compte de ces particuliers, moyennant paiement d'une commission.

41. Dans son arrêt, la Cour a considéré qu'une telle situation était constitutive d'une vente à distance, et non pas d'une acquisition par des particuliers, au motif, premièrement, que MLB (et non pas les particuliers qu'elle représentait) prenait l'initiative quant aux commandes placées auprès du vendeur et supportait les risques inhérents à l'évolution des taux de change et, deuxièmement, que EMU et MLB faisaient partie de la même entité économique.

6 Voir, à cet égard, arrêt du 23 novembre 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

7 Dans cette affaire, la Cour était interrogée quant à l'interprétation de l'article 10, paragraphe 1, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1992, L 76, p. 1), et non pas de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118. Toutefois, si cette dernière directive, seule applicable ratione temporis au litige au principal, a abrogé et remplacé la directive 92/12 avec effet au 1er avril 2010, il ressort des libellés de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118 et de l'article 10, paragraphe 1, de la directive 92/12 que la teneur de ces dispositions n'est, en substance, pas différente. Il convient d'en déduire que la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière disposition demeure applicable en ce qui concerne l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118. Voir, en ce sens, arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, point 34).

42. Cette conclusion s'explique, selon la Cour, par le fait que l'article 10, paragraphe 2, de la directive 92/12 « a été rédigé de façon à couvrir non seulement l'hypothèse du transport ou de l'expédition par le vendeur lui-même, mais également et de façon beaucoup plus large toutes les hypothèses d'expédition ou de transport pour le compte du vendeur », et que « la formule utilisée dans cette disposition atteste clairement que le législateur communautaire est davantage intéressé par la nature objective des transactions que par la forme juridique qui lui est conférée » [8].

43. Cela implique à la fois que l'expression « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci » doit se voir conférer une portée large et que l'interprétation de celle-ci doit refléter la réalité économique de la transaction examinée, abstraction faite de tout formalisme. Ce constat ne constitue néanmoins que le point de départ de l'effort exégétique requis par la juridiction de renvoi.

44. En tant qu'aide à l'interprétation, la Commission européenne propose, dans ses observations écrites, une application par analogie avec l'arrêt KrakVet Marek Batko [9].

45. Dans cet arrêt, la Cour s'est prononcée, dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sur l'interprétation d'une disposition fort analogue à l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, à savoir l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Cet article prévoyait que le lieu d'une livraison de biens « expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte », à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, lorsque certaines conditions sont réunies.

46. L'hypothèse factuelle présentée par la juridiction de renvoi était celle de produits vendus par un fournisseur établi dans un État membre à des acquéreurs résidant dans un autre État membre et acheminés à ces derniers par une société recommandée par ce fournisseur, mais avec laquelle les acquéreurs étaient libres de contracter aux fins de cet acheminement. Ces biens devaient-ils être considérés comme expédiés ou transportés « par le fournisseur ou pour son compte » ?

47. La prise en compte de la réalité économique et commerciale, qui constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de la TVA, amène à conclure, selon la Cour, que les biens sont expédiés ou transportés pour le compte du fournisseur lorsque ce dernier, et non pas l'acquéreur, prend effectivement les décisions régissant la façon dont les biens doivent être expédiés ou transportés. Le rôle du fournisseur doit donc être « *prépondérant* en ce qui concerne l'initiative ainsi que l'organisation des étapes essentielles de l'expédition ou du transport des biens » [10].

48. La Cour a ensuite indiqué quatre critères permettant de vérifier si tel est le cas.

49. Premièrement, il convient de prendre en compte l'importance que revêt la question de l'acheminement de ces biens vers les acquéreurs au regard des pratiques commerciales qui caractérisent l'activité exercée par le fournisseur concerné. Deuxièmement, il y a lieu de déterminer à qui peuvent être imputés les choix relatifs aux modalités de l'expédition ou du transport des biens concernés. Une expédition ou un transport des biens pour le compte du fournisseur de ceux-ci peut être identifiée lorsque les acquéreurs ne font qu'acquiescer aux choix

8 Arrêt du 2 avril 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, points 45 et 46).

9 Arrêt du 18 juin 2020 (C-276/18, ci-après l'« arrêt KrakVet », EU:C:2020:485, points 61 à 63).

10 Arrêt KrakVet, point 63 (mise en italique par mes soins).

effectués par le fournisseur, qu'ils concernent la désignation de la société chargée de l'acheminement des biens en question ou les modalités selon lesquelles ces biens ont été expédiés ou transportés. Une telle conclusion pourrait se fonder notamment sur des éléments tels que le choix réduit de sociétés recommandées par le fournisseur aux fins dudit acheminement. Troisièmement, il y a lieu de se demander si la charge du risque lié à l'expédition et à la livraison des biens concernés incombe au fournisseur ou à l'acquéreur. Quatrièmement, il convient d'apprécier les modalités de paiement relatives tant à la livraison de ces biens qu'à leur expédition ou à leur transport. Une transaction financière unique pour l'acquisition ainsi que l'expédition et le transport desdits biens constitue un indice de l'importante implication du fournisseur dans leur acheminement [11].

50. Pour ma part, je constate l'absence des prémisses nécessaires pour procéder à une application par analogie dans la présente affaire des critères énoncés dans l'arrêt KrakVet, ainsi que l'a préconisé la Commission dans ses observations écrites.

51. Si j'accepte sans hésitation l'idée selon laquelle les dispositions de droit dérivé relatives aux accises et celles correspondantes relatives à la TVA peuvent appeler une même interprétation, cela ne me semble pas justifié en l'espèce eu égard à la teneur de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, dans sa version examinée dans l'arrêt KrakVet, et de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118. En effet, tandis qu'il résulte de ce dernier article qu'une intervention indirecte du vendeur dans l'expédition ou le transport des biens concernés suffit pour caractériser une « vente à distance », cette même intervention n'était pas une condition nécessaire pour qualifier l'existence d'une « vente à distance intracommunautaire de biens » au sens de cet article 33, paragraphe 1, avant la modification apportée à la directive 2006/112 par l'article 2 de la directive (UE) 2017/2455 [12].

52. Ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt KrakVet, cette modification, selon laquelle les biens doivent être considérés comme « expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte » même lorsque le fournisseur intervient *indirectement* dans leur transport ou leur expédition, n'était toutefois pas applicable ratione temporis au litige au principal [13].

53. Il s'ensuit que les critères dégagés par la Cour dans cet arrêt ne peuvent pas être utilisés en l'espèce dans la mesure où ils sont conçus pour interpréter l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, *dans sa version antérieure à la modification introduite par la directive 2017/2455*.

54. En revanche, les éléments d'interprétation de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, *dans sa version issue de cette modification*, peuvent, selon moi, servir à définir la portée de l'article 36 de la directive 2008/118 au moyen d'un raisonnement par analogie.

[11] Arrêt KrakVet, points 69 à 78.

[12] Directive du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (JO 2017, L 348, p. 7).

[13] Arrêt KrakVet, points 55 et 56. Voir, également, conclusions de l'avocate générale Sharpston dans l'affaire KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, point 99), selon lesquelles le texte introduit par la directive 2017/2455 « était effectivement une modification de la disposition concernée et que ce texte *ne* représente *pas* l'interprétation qui aurait dû, en tout état de cause, être faite du texte existant ».

55. Parmi ces éléments, il convient de prendre en compte l'article 5 bis, premier alinéa, du règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [14], qui a été ajouté à ce règlement d'exécution précisément afin de clarifier et définir le critère de l'intervention indirecte dans le contexte de la TVA [15].

56. Cette disposition indique les situations dans lesquelles les biens sont considérés comme expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque celui-ci intervient indirectement dans l'expédition ou le transport de ces biens. Les trois premières situations sont celles dans lesquelles i) l'expédition ou le transport des biens est sous-traité par le fournisseur à un tiers qui livre les biens à l'acquéreur ; ii) l'expédition ou le transport des biens est effectué par un tiers mais le fournisseur assume en tout ou en partie la responsabilité de la livraison des biens à l'acquéreur, et iii) le fournisseur facture les frais de transport à l'acquéreur et les perçoit auprès de celui-ci pour ensuite les reverser à un tiers qui assurera l'expédition ou le transport des biens. La quatrième situation, qui me semble être d'une pertinence particulière aux fins de la réponse aux questions posées par la juridiction de renvoi, est celle dans laquelle « le fournisseur promeut par tout moyen les services de livraison d'un tiers auprès de l'acquéreur, met en relation l'acquéreur et un tiers ou communique à un tiers les informations nécessaires à la livraison des biens à l'acquéreur ».

57. Ainsi, le législateur de l'Union a incorporé dans ledit règlement les lignes directrices du comité de la TVA concernant l'interprétation de l'expression « expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte » aux fins de l'application de l'article 33 de la directive 2006/112. Ainsi qu'il résulte du document de travail nº 855 concernant l'application des dispositions en matière de TVA sur la vente à distance [16], ces lignes directrices ont été fournies à la demande des autorités fiscales du Royaume-Uni et de la Belgique, lesquelles avaient constaté la mise en place par certaines sociétés de montages commerciaux visant à séparer la fourniture des biens de leur transport et de leur livraison afin d'éviter d'avoir à déclarer et à payer la TVA dans l'État membre de destination de biens. La lecture suggérée par ce comité traduisait la nécessité de lutter contre les *pratiques abusives*, ou plus précisément contre les transactions ayant pour résultat l'obtention d'un avantage de nature fiscale, tel que l'application du taux d'accise vraisemblablement moins élevé de l'État d'expédition des biens concernés ou la non application des droits d'accise du fait de la qualification de la transaction d'achat à distance, et allant à l'encontre de l'objectif poursuivi par les dispositions pertinentes, à savoir celui d'éviter les distorsions de la concurrence créées par l'application du principe de l'État d'origine aux opérations transfrontalières.

58. Inspirée par la nécessité de lutter contre les pratiques abusives, cette interprétation extensive a entraîné un déplacement vers le bas du degré d'implication nécessaire pour qu'une expédition ou un transport de biens soit imputable au fournisseur. En d'autres termes, la promotion par tout moyen des services de livraison d'un tiers auprès de l'acquéreur, la mise en relation de l'acquéreur et d'un tiers ou la communication à un tiers des informations nécessaires à la livraison des biens à l'acquéreur suffisent pour conclure que les biens sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour le compte de celui-ci.

[14] JO 2011, L 77, p. 1.

[15] Voir considérant 4 du règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil, du 21 novembre 2019, modifiant le règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services facilitées par des interfaces électroniques et les régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services à des personnes non assujetties et effectuent des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens (JO 2019, L 313, p. 14).

[16] Document taxud.c.1(2015)2158321.

59. La même portée devrait, selon moi, être conférée à l'expression « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci » figurant à l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118.

60. L'interprétation par analogie que je propose est rendue possible par le fait que l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118 exprime la *même règle d'assujettissement* que celle ressortant de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 (le vendeur est tenu au paiement des droits d'accise dans l'État membre de destination de biens lorsqu'il s'agit d'une vente à distance) et a la *même teneur* que l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 eu égard à la version de ce dernier qui est postérieure à la modification apportée par la directive 2017/2455. En outre, cette interprétation paraît justifiée eu égard au fait que la directive 2008/118 partage avec la directive 2006/112 l'objectif tenant à la lutte contre les abus, la Cour ayant itérativement reconnu qu'une telle lutte, ensemble avec celle contre la fraude et l'évasion fiscale, relève de la dimension téléologique de la directive 2008/118, ainsi qu'il ressort de l'article 11, premier alinéa, et de l'article 39, paragraphe 3, premier alinéa, ainsi que du considérant 31 de celle-ci [17].

61. Il s'ensuit qu'une intervention indirecte au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118 se produit notamment lorsque le vendeur agit de manière à *guider* le choix de l'acheteur quant à la société chargée de l'expédition et/ou du transport des produits concernés. Dans une telle hypothèse, il y aurait lieu de conclure que le vendeur est redevable des droits d'accise dans l'État membre de destination de ces produits.

62. En l'espèce, il ressort de la décision de renvoi que le site Internet de B UG, sur lequel des boissons alcoolisées ont été vendues à des acheteurs établis en Finlande, recommande des sociétés de transport déterminées. En outre, ce site Internet fournit des informations sur les frais de transport supportés par l'acheteur ayant choisi une de ces sociétés, et contient un lien vers le site Internet de chacune de celles-ci vers lequel, une fois le lien saisi par l'acheteur, des informations sur les produits à transporter sont transmises sans intervention ultérieure de celui-ci.

63. Compte tenu de ces informations et sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, il serait possible de considérer, à mon sens, que les boissons alcoolisées en cause ont été transportées en Finlande indirectement par B UG, au sens de l'article 36 de la directive 2008/118, de sorte que cette dernière est redevable de droits d'accise dans cet État membre.

64. Il s'agit, du reste, de la seule interprétation conforme à la réalité économique et commerciale, dès lors que, dans des circonstances telles que celles de l'espèce, la possibilité que les clients choisissent une société de transport différente de celles que le vendeur leur recommande sur son site Internet est, au mieux, faible et, en réalité, probablement purement hypothétique.

65. Cette interprétation impliquant nécessairement de « lever le voile » sur la forme juridique de la transaction afin d'éviter d'éventuels abus de droit [18], il va de soi que la conclusion par l'acheteur de deux contrats séparés, avec le vendeur et la société de transport, n'est pas pertinente pour déterminer si les produits concernés doivent être considérés comme expédiés ou transportés indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci.

[17] Au regard de la directive 2008/118, voir, notamment, arrêt du 21 décembre 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, point 39 et jurisprudence citée). Quant à la directive 2006/112, voir arrêt du 7 mars 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, point 33 et jurisprudence citée).

[18] Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans l'affaire EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1997:203, point 88).

66. Enfin, il importe de préciser que l'argument avancé par B UG dans ses observations écrites, fondé sur la proposition de la Commission relative à la directive 2008/118 [19], n'est pas susceptible de remettre en question la conclusion à laquelle je suis parvenu.

67. Plus précisément, B UG a indiqué que, selon la proposition de directive relative aux droits d'accise, la disposition portant sur la vente à distance « prévoit les procédures applicables aux ventes réalisées par des opérateurs qui prennent en charge, directement ou indirectement, le transport des produits soumis à accise vers des particuliers établis dans un autre État membre ». Cette formulation impliquerait que le vendeur doit être considéré comme *responsable* du transport des produits soumis à accise pour que la règle inscrite à l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118 soit applicable.

68. En réalité, une telle formulation s'explique, selon moi, uniquement par la volonté du législateur de l'Union de mettre davantage en évidence un des éléments qui distingue la vente à distance de l'achat à distance, comme confirmé dans un rapport publié dans le cadre de la procédure législative ayant abouti à l'adoption de la directive 2008/118 [20], et non par la volonté de subordonner l'application de cet article 36, paragraphe 1, à l'existence d'une forme de responsabilité, notamment civile, dans le chef du vendeur.

69. Au vu de ce qui précède, j'estime que l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118 devrait être lu en ce sens que des produits soumis à accise doivent être considérés comme « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci », de sorte que ce dernier est redevable des droits d'accise dans cet autre État membre, notamment lorsque le vendeur agit de manière à guider le choix de l'acheteur quant à la société chargée du transport des produits concernés, ce qu'il incombe à la juridiction nationale de vérifier. À ce titre, constituent notamment des éléments pertinents le fait que le site Internet du vendeur recommande une ou plusieurs sociétés de transport déterminées, qu'il fournit des informations sur les frais de transport supportés par l'acheteur ayant choisi une de ces sociétés, et qu'il contient un lien vers le site Internet de chacune de celles-ci vers lequel, une fois ce lien saisi, des informations sur les produits à transporter sont transmises sans intervention ultérieure de l'acheteur. En revanche, la conclusion par l'acheteur de deux contrats séparés, avec le vendeur et avec la société de transport respectivement, n'est pas un élément pertinent aux fins de ladite appréciation.

## Conclusion

70. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles posées par le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande) :

L'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE

[19] Proposition de directive du Conseil relative au régime général d'accise (COM/2008/0078 final).

[20] Rapport de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant l'application des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE (Présenté en application de l'article 27 de la directive 92/12/CEE) (COM/2004/0227 final).

doit être interprété en ce sens que :

des produits soumis à accise doivent être considérés comme « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci », de sorte que ce dernier est redevable des droits d'accise dans cet autre État membre, notamment lorsque le vendeur agit de manière à guider le choix de l'acheteur quant à la société chargée de l'expédition et/ou du transport des produits concernés, ce qu'il incombe à la juridiction nationale de vérifier en tenant compte de l'ensemble des éléments du litige au principal.