

LES ACCISES EN CAS DE VENTE À
DISTANCE,
UN RÉCENT ARRÊT DE LA COUR DE
JUSTICE DES COMMUNAUTÉS
EUROPÉENNES

Affaire C-296/95 décidé le 2.4.1998

par Nicole COUTRELIS, avocat, Bruxelles et Paris

Les droits d'accises en matière de tabac, alcool et huiles minérales ont fait l'objet en 1992 de directives communautaires ayant conduit, non pas à une harmonisation totale, mais à une harmonisation des structures (c'est à dire à la fixation de critères communs tels que la définition des catégories de produits concernés) et à un simple rapprochement des taux (par fixation de fourchettes à l'intérieur desquelles les Etats membres restent maîtres de leur niveau de taxation).

Les niveaux de taxation pour un même produit sont donc encore très différents, les politiques de chaque Etat étant guidées par des raisons aussi diverses que l'environnement (carburants), la santé (alcool ou tabac), l'économie (bière contre vin, par exemple) ou plus prosaïquement les finances publiques, les Etats trouvant traditionnellement dans ces impôts de consommation des ressources auxquelles ils ne sont pas prêts à renoncer.

La disparition des frontières a conduit à fixer des règles communes pour la perception des accises sur les produits circulant à l'intérieur de l'Union Européenne. Ces règles ont été fixées dans une Directive du 25 février 1992¹ "relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises", qui pose le principe de la perception de l'accise dans l'Etat membre de consommation du produit.

Ainsi, des vins ou spiritueux provenant du Luxembourg (où le taux d'accise est le plus bas) et commercialisés en France ou en Grande Bretagne seront soumis au taux d'accise français ou britannique (beaucoup plus élevé).

L'article 8 de la Directive a toutefois prévu que "pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, le principe régissant le marché intérieur dispose que les droits d'accises sont perçus dans l'Etat membre où les produits sont acquis".

Autrement dit, des français ou des anglais peuvent aller acheter des boissons au Luxembourg, au prix luxembourgeois "taxes comprises", et les rapporter eux-mêmes dans leurs bagages à titre personnel sans payer les taxes françaises ou anglaises².

C'est dans ce contexte que la Cour de Justice des Communautés a été saisie, en 1995, d'un montage

EXCISE DUTIES IN CASE OF
MAIL-ORDER SALE
A RECENT RULING OF THE EEC COURT
OF JUSTICE

Case C-296/95 ruled on 2.4.1998,

by Nicole COUTRELIS, advocate, Brussels and Paris

In 1992, EC directives regarding excise duties on tobacco, alcohol and mineral oils have not led to a complete harmonisation but to a *structural harmonisation* (that is, the fixing of common criteria such as the defining the categories to which specific products belong) and to a *reorganisation of duties* (by fixing brackets within which member states can operate and choose their level of taxation).

The taxation levels for the same product are still differ significantly from one state to another. The policy of each state is guided by various motivations such as environment (for fuel), health (alcohol / tobacco), economy (beer or wine, for example) or simply public finance, as some consumer items constitute an important source of revenue which states cannot forego.

With the borders disappearing, it became necessary to fix common rules regarding excise duties on products in circulation within the European Union. These rules have been defined in a Directive dated 25 February 1992¹, "relative to the general regime, to the possession, circulation and control of products subject to excise duty", which lays down that duty should be collected in the member state where the product is consumed.

Wines and spirits from Luxembourg (where excise duty is the lowest) when marketed in France or Great Britain will be subject to French or British excise duty (which is much higher).

However, article 8 of the Directive has laid down the following provision: "For products bought and transported by individuals for their own consumption, the principle governing the common market lays down that the excise duty is to be collected in the member state where the product has been purchased".

In other words, the French or the English can go and buy drinks in Luxembourg at the local price, «inclusive of taxes», and bring them back in their luggage for personal use without having to pay French or English taxes².

It is in this context that the EC Court of Justice admitted a case in 1995 against a British company which

imaginé par une entreprise britannique qui, par l'intermédiaire de ses filiales en Grande-Bretagne et au Luxembourg, offrait à des acheteurs britanniques la possibilité d'acquérir des cigarettes en provenance du Luxembourg, au prix luxembourgeois qui pouvait être jusqu'à 40 % inférieur au prix britannique³. Il s'agissait d'un système où, juridiquement, l'intermédiaire entre le vendeur et l'acheteur était un transporteur privé agissant en tant qu'agent au nom et pour le compte de l'acheteur, où l'acte d'achat se situait au Luxembourg, étant également précisé qu'aucun client ne pouvait acheter plus de 800 cigarettes à la fois⁴. Les prescriptions de l'article 8 de la Directive semblaient donc respectées à la lettre, par application du principe de droit des obligations selon lequel l'agent agit pour le compte de son mandant.

Toutefois, les Douanes britanniques n'ont pas accepté cette fiction et ont réclamé le paiement de l'accise britannique, ce qui a conduit le conflit jusqu'à la Cour de Justice.

Il ressort de l'arrêt rendu le 2 avril 1998 que les cigarettes en cause devaient bien l'accise britannique.

Pour arriver à cette conclusion, la Cour a balayé les arguments tirés de la notion d' "agent" agissant pour le compte de l'acheteur particulier, écartant sèchement l'interprétation de droit des obligations qui lui était soumise pour se référer à l'autonomie du droit fiscal. Elle s'est alors attachée à rechercher la véritable nature de l'opération en déclarant que "le législateur communautaire est davantage intéressé par la nature objective des transactions que par la forme juridique qui leur est conférée".

Sur ces bases, il a été aisé pour la Cour de constater que l'opération n'était pas réellement un achat et un transport effectués par des particuliers au sens de l'article 8 de la Directive. Elle a relevé diverses circonstances qui étaient autant d'indices convergents du caractère commercial de l'opération, tels que le caractère onéreux du transport, la commission prélevée par l' "agent", le fait que les particuliers étaient sollicités par l'entreprise qui servait d'intermédiaire, pour conclure qu'en réalité le transport se faisait pour le compte du vendeur établi au Luxembourg et que, dans ces conditions, c'est l'article 10 de la Directive qui devait s'appliquer, aux termes duquel l'accise était due dans l'Etat membre de destination.

On reconnaît bien là la méthode pragmatique d'interprétation de la Cour de Justice des Communautés Européennes qui, chaque fois qu'elle l'estime nécessaire, rejette les catégories juridiques formelles pour faire prévaloir l'objectif du texte dont on lui demande l'interprétation. En l'occurrence, elle a noté que la Directive entendait distinguer les transactions commerciales et la détention de produits à des fins personnelles, les accises du pays de consommation ne pouvant être éludées que dans cette seconde hypothèse. Partant de là, l'analyse des faits qui lui étaient soumis ne pouvait que conduire à la conclusion retenue⁵.

set up a network consisting of its subsidiaries in Britain and in Luxembourg and sold cigarettes bought in Luxembourg to its British customers, at a price which was 40% less than their price in Britain³. The system was such that, legally, the intermediary between the seller and the buyer was a private haulage agent acting on behalf of and in place of the buyer and the purchase took place in Luxembourg, where no customer can buy more than 800 cigarettes at a time⁴. The recommendations of article 8 seemed to be followed to the letter, as the principle of the law of responsibilities according to which the agent acts on behalf of his mandator.

However, the British customs authorities did not accept this argument and demanded that the British excise duties be paid, which led the case to the Court of Justice.

The ruling dated 2 April 1998 affirmed the cigarettes in question were liable to the British excise duty.

To arrive at this conclusion, the Court examined the notion of «agent» acting on behalf of the individual buyer thus rejecting the law of responsibilities submitted to it and concentrating on the independent fiscal law. The Court rather investigated into the true nature of the operation and declared that the "EC law giver is more interested in knowing the objective nature of the transactions than in their legal form".

On this basis, it was easy for the Court to notice that the operation was really purchase and transport of products by individuals in the sense of article 8 of the Directive. It pointed at the various factors such as the high cost of the transport, the commission taken by the «agent», the fact that individuals were sought after by the intermediary company, all of which constituted coherent evidence to prove the commercial nature of the operation. It concluded that in fact the products were being transported on behalf of the seller based in Luxembourg and that under these circumstances, article 10 of the Directive, according to which the excise duty of the target member state is to be paid, is applicable.

From this, it is easy for us to notice the pragmatic way in which the EC Court of Justice interprets the texts and rules out the formal legal categories in favour of the purpose of the text whose interpretation is sought, whenever it deems necessary. In this case, it underlined that the Directive meant to distinguish commercial transactions from possession of products for personal use, the excise duty not being applicable in the second case. On this basis, the analysis of facts presented to the Court, its decision⁵ is only logical.

Alors que se développent les échanges transfrontaliers et les ventes à distance, y compris par voie électronique, il importe d'être attentifs aux conséquences de cet arrêt qui s'applique non seulement au tabac, mais aussi à tous les produits soumis à accises et notamment à l'alcool, au vin et aux spiritueux. Nul doute que d'autres montages que celui qui vient d'être décrit, qui auraient le même objectif de rechercher la taxation la plus basse par delà les frontières, seraient appréhendés de la même manière par les autorités fiscales soutenues par la Cour de Justice.

Il n'est pas sans intérêt de noter à cet égard que, fait relativement rare, la quasi-totalité des Etats membres étaient intervenus à la Cour dans cette affaire. Quand on sait que ce sont ces mêmes Etats qui n'arrivent pas à réaliser l'harmonisation des taux d'accises, force est de conclure que, lorsque les prérogatives fiscales sont en jeu, le marché unique est encore loin. Le bastion de la fiscalité résiste bien plus que l'économie et même que la monnaie. Pour les produits soumis à accises, la conjonction de l'absence d'harmonisation fiscale et de l'interprétation restrictive de la notion d'acheteur particulier consacrée par la Cour dans cet arrêt aboutit en fait à un résultat identique à des droits de douane. En pratique d'ailleurs, un regard sur la directive 92/12 montre que la technique de gestion de ces droits indirects ressemble étrangement à la technique douanière (licences et autres documents de circulation), et l'on se prend à rêver de voir un jour la Cour invitée à leur appliquer sa même technique d'interprétation selon la " nature objective plutôt que selon la " forme juridique ", pour dire que ces droits sont, de facto, des droits de douane, interdits comme tels par le Traité CEE ...

Mais la Cour ne pourra a priori ni ne voudra se substituer au Politique. Souhaitons donc plutôt qu'après l'étape, ô combien difficile et néanmoins atteinte, de la monnaie unique, l'étape de la fiscalité unifiée, ou du moins sérieusement harmonisée, soit abordée. La transparence des prix et des coûts apportés par le passage à l'Euro devrait d'ailleurs jouer, dans ce domaine aussi, comme un révélateur.

1. Dir 92/12
2. Dans la limite de quantités au-delà desquelles l'achat ne peut plus être considéré comme non commercial (10 litres de boissons spiritueuses, 20 litres de produits intermédiaires, 90 litres de vin et 110 litres de bière)
3. Aff. C-296/95. EMU et al.
4. C'est la quantité limite au-delà de laquelle, pour les cigarettes, l'achat n'est plus considéré comme privé
5. Pour souligner encore ce pragmatisme (l'interprétation téléologique " du droit communautaire ", on peut signaler a contrario que la notion d' " agent " mandataire d'un acheteur reçoit sa pleine acception de droit civil dans le domaine de la distribution automobile, où est consacrée, et protégée, la possibilité pour un intermédiaire d'agir en tant qu'agent d'un particulier pour effectuer des importations parallèles de voitures entre Etats membres de la Communauté (Rt 1475/95). Mais dans le domaine de la distribution, la réalisation du marché unique l'emporte sur toute autre considération.

Whilst cross-border exchanges and mail-order selling, including electronic means are being developed, it is important to be attentive to the consequences of this decision which is applicable not only to tobacco but also to all other products subject to excise duty, especially alcohol, wine and spirits. Undoubtedly other set-ups similar to the one described above, whose objective is to search for the lowest possible taxes beyond the borders, will be addressed by the fiscal authorities supported by the Court in the same way.

It is interesting to note that a rare phenomenon occurred when this case was in progress: Almost all the member states participated in the Court. When it is clear that the same member states have problems in falling in line with the excise duties, it becomes obvious that when it comes to fiscal prerogatives, the common market is far from becoming a reality. The taxation system has a stronger hold than the economy and even currency. For products subject to excise duty, the combination of the absence of uniform taxation and restrictive interpretation of the notion of individual buyer as seen by the Court in this decision, leads to a situation comparable to the customs duty system. In fact, in practice, the Directive 92/12 suggests that the techniques used for managing indirect taxes curiously resemble those used for managing customs duties (licences and other documents in circulation). And we can start dreaming of the day when the Court will be called upon to apply the same interpretation technique based on the «objective nature» rather than the «legal form» and rule that excise duties, just as the customs duties, due to their very nature, should be scrapped as it is according to the EC Treaty etc.

But the Court cannot or would not want to take the place of «policy». Let us hope that after the stage 0, however difficult but accomplished, which is the single currency stage, the common taxation or at least the more or less uniform taxation stage will be addressed. Euro will throw new light on prices and costs and can reveal facts hitherto unknown.

1. Dir 92/12.
2. Beyond a certain limit, the purchase is not considered as being non-commercial (10 litres of spirits, 20 litres of intermediary products, 90 litres of wine and 110 litres of beer).
3. Case C.296 / 95 EMU et al.
4. Beyond this limit, the purchase of cigarettes is not considered as being non-commercial any more.
5. In order to underline the pragmatic approach («teleological interpretation» of the EC laws), we may mention that the notion of mandatory «agent» of a buyer, is perfectly valid under the civil law in case of automobile purchase, where, the right of an intermediary to act as an agent of an individual to import cars from other member states of the EC (Rt 1475/95) is assured and even protected. But as far as distribution is concerned, the making of the common market rules over any other consideration.