

**C-611/19****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

13 août 2019

**Juridiction de renvoi :**

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongrie)

**Date de la décision de renvoi :**

17 mai 2019

**Partie demanderesse :**

Crewprint Kft.

**Partie défenderesse :**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

**Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság**

[OMISSIS]

Le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [le tribunal administratif et du travail de Budapest-Capitale, Hongrie ; ci-après la « juridiction de céans »], saisi d'une demande de contrôle juridictionnel de [quatre] décisions administratives fiscales [OMISSIS] formée par **Crewprint Kft.** ([OMISSIS] Budapest, Hongrie [OMISSIS]), partie demanderesse, contre le **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (la Direction des recours de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, Hongrie) [OMISSIS], partie défenderesse, a rendu la présente

**ordonnance :**

La juridiction de céans suspend le traitement de l'affaire et introduit auprès de la Cour de justice de l'Union européenne une procédure afin que celle-ci statue à titre préjudiciel sur les questions ci-dessous :

1) **Les dispositions en matière de déduction de la TVA de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun**

de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « la directive 2006/112 »), ainsi que le principe de neutralité fiscale s'opposent-ils à une interprétation et à une pratique nationales par lesquelles l'administration fiscale, dans le cas de l'opération économique réalisée entre les parties, rejette le droit de déduire la TVA parce qu'elle considère la forme du rapport juridique entre celles-ci (contrat d'entreprise) comme frauduleuse dans la mesure où un droit à déduction s'y attache, et requalifie l'activité – en application de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, de l'adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (la loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale) – en une activité (activité d'agent) qui ne fait pas naître de droit à déduction, l'administration fiscale estimant que le comportement des parties est constitutif de fraude fiscale dans la mesure où l'activité d'intermédiaire en tant qu'entreprise du destinataire des factures n'est pas une forme nécessaire de son activité puisque l'entreprise aurait pu l'accomplir en qualité d'agent ? À cet égard, les règles applicables en matière fiscale obligent-elles les assujettis, en tant que condition de l'exercice du droit de déduire la TVA, à choisir une forme d'activité économique qui se traduise pour eux par une charge fiscale plus élevée, et faut-il considérer qu'un droit est exercé de façon non conforme à sa destination lorsque les parties, en vertu de la liberté contractuelle dont elles jouissent, donnent à l'activité économique entre elles, en vue d'atteindre un but étranger à des considérations de droit fiscal, la forme d'un certain type de contrat qui, alors que ce n'est pas l'objectif recherché, fait aussi naître un droit à déduction ?

2) L'interprétation et la pratique nationales en cause sont-elles conformes aux dispositions en matière de déduction de la TVA de la directive 2006/112 ainsi qu'au principe de neutralité fiscale dans la mesure où l'administration fiscale, lorsque l'assujetti souhaitant exercer son droit de déduire la TVA respecte les conditions matérielles et formelles de la déduction et a, avant la conclusion du contrat, pris les mesures auxquelles on peut s'attendre de sa part, refuse l'exercice du droit à déduction au motif qu'elle considère la constitution de la chaîne d'opérations comme dépourvue de nécessité économique et, partant, comme constitutive d'exercice d'un droit non conforme à la destination de ce dernier, et ce parce que le sous-traitant, bien qu'en mesure d'exécuter le contrat, a confié l'exécution aux autres sous-traitants pour une autre raison ou un autre objectif étrangers aux conditions factuelles d'application imposées par les règles de droit fiscal, et que l'assujetti souhaitant exercer le droit de déduire la TVA savait, au moment de la réception de la commande, que son sous-traitant – ne disposant pas des moyens matériels et humains nécessaires – allait exécuter la commande en recourant lui-même à des sous-traitants ? La réponse à cette question est-elle influencée par le fait que l'assujetti ou son sous-traitant a fait intervenir dans la chaîne un sous-traitant se trouvant dans une forme de lien direct avec lui, ou ayant avec lui un certain rapport d'ordre personnel ou organique (relation personnelle, lien de parenté proche, concentration des intérêts [dans les sociétés] entre les mains de mêmes personnes) ?

3) Si la question qui précède appelle une réponse affirmative, est-il conforme à l'exigence d'un établissement des faits reposant sur les circonstances factuelles objectives que l'administration fiscale qualifie la relation économique entre l'assujetti souhaitant exercer le droit de déduire la TVA et son sous-traitant d'irrationnelle et d'injustifiée en faisant exclusivement reposer cette conclusion sur le témoignage d'une [Or. 2] partie du personnel du sous-traitant, sans déterminer sur la base des faits objectifs les caractéristiques, les circonstances particulières et le contexte économique pertinent de l'activité économique objet du contrat, et sans entendre les dirigeants – détenteur du pouvoir décisionnel – de l'assujetti et des sociétés sous-traitantes faisant partie de la chaîne ; d'autre part, faut-il, dans ce cas, prendre en considération la capacité de l'assujetti ou des participants à la chaîne d'exécuter l'opération et est-il nécessaire de faire intervenir un expert pour apprécier cette capacité ?

4) Les dispositions de la directive 2006/112 et le principe d'effectivité s'opposent-ils à une interprétation et à une pratique nationales par lesquelles – à supposer que les conditions matérielles et formelles de la déduction de la TVA soient réunies et que les mesures qu'on peut raisonnablement exiger aient été prises – l'administration fiscale, se fondant sur les circonstances – telles qu'indiquées dans les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne – qui ne justifient pas [le rejet de] la déduction de la taxe et ne sont pas réputées objectives, considère la fraude fiscale comme établie et rejette le droit à déduction pour le seul motif que ces circonstances se produisent en nombre suffisant auprès de l'ensemble des participants à la chaîne contrôlés ?

[OMISSIS] [éléments de procédure de droit national]

#### **Motifs :**

##### **I. Les faits**

La partie demanderesse – dont l'activité consiste dans l'impression et les services d'imprimerie – a reçu des commandes pour la fabrication de produits de l'imprimerie, lesquelles ont été exécutées par son sous-traitant principal, à savoir l'entreprise d'imprimerie Crew Kft., sur la base de deux contrats-cadre d'entreprise conclus entre elles ainsi que de commandes individuelles faites en vertu de ces contrats, ledit sous-traitant ayant en partie exécuté les commandes en faisant appel à d'autres sous-traitants.

Le gérant de la partie demanderesse a aussi été l'un des gérants de Crew Kft. à partir du 10 juillet 2012 et il est devenu un employé de celle-ci à la constitution de la société demanderesse. Les établissements et les deux [sièges] de la partie demanderesse et de Crew Kft. se trouvent à la même adresse. La partie demanderesse dispose d'un unique immeuble comme bien d'investissement et n'a pas d'équipements d'impression. Elle a deux employés de bureau.

L'activité principale de Crew Kft. est l'impression, son activité effective consistant en un éventail complet de services d'imprimerie et de fabrication à façon [de produits d'imprimerie]. L'entreprise dispose de plusieurs machines d'impression et autres machines d'imprimerie, mais elle n'a pas d'unité de brochage ni d'installations numériques ou à rotatives, de sorte qu'elle a besoin de recourir à la sous-traitance pour l'exécution de tels travaux. La société a 29 employés, comprenant des employés de bureau, fabricants, massicotiers, opérateurs de machines d'imprimerie, chauffeurs, nettoyeurs et ouvriers auxiliaires.

Les factures reçues de Crew Kft. – dont la partie demanderesse a porté le montant de TVA en déduction – contenaient la description suivante : « prestation de services d'imprimerie 181219 – fourniture à façon de services d'imprimerie et de brochage, avec certificat de livraison ». Aux factures étaient aussi joints des certificats de livraison qui mentionnaient en détail les produits dont la fabrication à façon a été effectuée par le sous-traitant pour la partie demanderesse ; des bons de livraison ont aussi été fournis.

L'autorité fiscale de premier degré a, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), effectué chez la partie demanderesse des contrôles a posteriori des déclarations, à l'issue desquels elle a rendu quatre décisions. Dans celles-ci, l'autorité fiscale a, au titre de la TVA, constaté à charge de la partie demanderesse des écarts de taxe de 56 415 000 forints hongrois (HUF) pour les deuxième à quatrième trimestres 2012, de 17 882 000 HUF pour le premier trimestre 2013, de 19 409 000 HUF pour le deuxième trimestre 2013, et de 18 999 000 HUF pour le troisième trimestre 2013, lesquels écarts ont été considérés comme des insuffisances de taxe, de sorte que [Or. 3] l'autorité fiscale a, en calculant sur cette base, infligé une amende fiscale et appliqué une pénalité de retard.

Lors des contrôles, l'autorité fiscale de premier degré a entendu le gérant de la société demanderesse et elle a ensuite effectué des contrôles connexes chez les sociétés qui ont pris part à la chaîne. Au cours de ceux-ci, elle a recueilli les contrats de sous-traitance et les documents qui ont pu être trouvés dans ces entreprises, et elle a entendu les gérants des sous-traitants, ainsi que les employés de ceux-ci auxquels elle a pu avoir accès, dont seize employés de Crew Kft. travaillant à l'imprimerie ; d'autre part, l'administration fiscale avait à sa disposition les déclarations fiscales ainsi que les données des registres gérés par elle et d'autres registres publics.

Dans ses décisions, l'administration fiscale a constaté que les sous-traitants de Crew Kft. – société sous-traitante de la partie demanderesse – étaient SZET Hungary Kft. et Mikron-96 Bt., lesquelles sociétés ont elles-mêmes fait appel à des sous-traitants.

Au cours du contrôle connexe effectué chez Crew Kft., il a été constaté que c'est dans son propre établissement que la société a fabriqué les produits commandés par la partie demanderesse et qu'elle garantissait, à cette fin, les conditions

nécessaires, la matière première, la main d'œuvre et les installations, et que c'est dans son propre véhicule qu'elle a transporté les produits chez les clients de la partie demanderesse. Une partie moindre des commandes de la partie demanderesse a été exécutée par Crew Kft. en sous-traitance et, lorsque c'était le cas, c'est directement de chez les sous-traitants qu'a eu lieu le transport vers les clients de la partie demanderesse. Les parties réglaient leurs comptes chaque mois, la partie demanderesse ajoutant une marge minimale au prix fixé par Crew Kft. Les personnes qui, à l'époque, étaient les gérants des sous-traitants de Crew Kft. et des sous-traitants de ces derniers ont – à une exception près – reconnu que c'est en sous-traitance que les travaux ont été effectués, dès lors que leurs contrats de sous-traitance ne l'interdisaient pas.

La gérante de SZET Hungary Kft. est l'ex-épouse du gérant de la société demanderesse ; ils ont eu une relation de travail ensemble pendant plusieurs décennies et ont eu auparavant une société en commun. SZET Hungary Kft. a, en recourant à la sous-traitance, effectué pour Crew Kft. principalement des activités de brochage et, de façon secondaire, des tâches de fabrication complète, et elle livrait les produits finis à l'établissement de Crew Kft. Le contrôle de qualité des produits finis était effectué par la gérante de SZET Hungary Kft., laquelle a, le 10 septembre 2013, vendu l'entreprise à un citoyen ukrainien qui est devenu le nouveau gérant de la société. Le nouveau gérant n'a pas exercé d'activité, n'a pas satisfait à ses obligations fiscales et n'a pas mis de documents à disposition des inspecteurs.

La personne enregistrée jusqu'en octobre 2012 comme gérant de la société Ride-Ex Hungary Kft. – un des sous-traitants désignés par la gérante de SZET Hungary Kft. – a déclaré que c'est elle qui exécutait les commandes apportées par le propriétaire de l'entreprise. Les travaux d'imprimerie consistaient dans la reliure, l'agrafage de brochures ainsi que l'[assemblage] et l'emballage de dépliants. Elle connaissait SZET Hungary Kft. et la gérante de celle-ci, mais pas la société demanderesse et son gérant ni Crew Kft. C'est une seule et même entreprise – laquelle a disparu depuis – qui a effectué les travaux réalisés pour le compte de SZET Hungary Kft. L'administration fiscale n'a pas su, à partir de ses registres, identifier la personne désignée comme sous-traitant.

La personne qui était le gérant de la société Digeo Kft. pendant les périodes visées par les contrôles n'a pas établi, dans sa déclaration, que des travaux d'imprimerie auraient été réalisés, et les deux autres gérants n'ont pas pu être joints par l'administration fiscale. L'entreprise n'avait pas de sous-traitant, employait une seule personne et un seul magasinier, et ne disposait pas de biens d'équipement ; elle n'a pas mis de documents à disposition du fisc et ses déclarations fiscales se caractérisent par une volonté de payer le moins de taxe possible, car elle a, dans celles-ci, indiqué, pour un chiffre d'affaires de plusieurs centaines de millions, une taxe due minimale, laquelle n'a même pas été intégralement versée.

Pendant les périodes visées par les contrôles, il n'y avait plus d'opérations bancaires entre la société Vikobit Kft. et SZET Hungary Kft. ; l'administration

fiscale a, indépendamment de cela, affirmé que Vikobit Kft. n'avait pas d'activité liée à l'imprimerie, que la société n'avait pas mis de documents à disposition des inspecteurs, qu'elle n'avait pas de personnel déclaré, qu'il n'y avait pas d'informations disponibles concernant ses activités réelles, et surtout qu'elle avait indiqué dans sa déclaration de TVA un montant de taxe moins élevé que celui qu'elle avait inscrit dans ses factures. **[Or. 4]**

Le gérant de l'autre sous-traitant de Crew Kft., à savoir Mikron-96 Bt., a confirmé en tous points les propos du gérant de la partie demanderesse, en déclarant qu'ils se connaissaient pour avoir eu des relations de travail antérieurement, et que, pour les travaux d'imprimerie, le sous-traitant de Mikron-96 Bt. était la société R-M Trade Hungary Kft.

R-M Trade Hungary Kft. et son gérant n'ont pas pu être joints par les inspecteurs. Le travail de la société ne comprenait pas d'activités liées à l'imprimerie et, à défaut de moyens humains et matériels, celle-ci ne pouvait pas exercer de telles activités.

Sur la base des faits relevés, l'autorité fiscale de premier degré n'a pas contesté que les travaux d'imprimerie aient réellement été effectués, mais elle a constaté, à l'encontre de ce qui ressortait des factures des sous-traitants reçues par Crew Kft., que c'est celle-ci qui, avec ses équipements, employés et matières premières propres, et dans son propre établissement, a effectué la majeure partie des travaux d'imprimerie [convenus] entre elle-même et la partie demanderesse, puisque ses sous-traitants ne disposaient pas des moyens humains et matériels nécessaires et ne pouvaient donc pas s'acquitter de ces travaux. C'est donc illégalement que Crew Kft. a reçu des factures portant sur des services d'imprimerie et porté la TVA en déduction, sa taxe née desdites factures ayant été réduite par elle à l'aide des factures de sous-traitants dont le contenu était faux, de telle sorte que les assujettis placés au bout de la chaîne de facturation sciemment constituée n'ont pas satisfait à leur obligation de paiement de la TVA. La partie demanderesse devait nécessairement et objectivement être au courant de ces faits et de la fraude fiscale commise par Crew Kft. puisque les deux sociétés [avaient] la même personne comme gérant, qu'elles ont leurs sièges et établissements au même endroit et qu'elles ont le même comptable, de sorte que le gérant de la partie demanderesse a dû jouer un rôle actif dans la constitution de la chaîne de facturation.

La partie demanderesse a donc exercé ses droits d'assujetti de façon abusive lorsqu'elle a, sur la base des factures reçues, effectué la déduction d'une taxe que l'émetteur n'a pas versée au Trésor et, vu les circonstances relevées, la partie demanderesse devait savoir que la TVA déduite n'avait pas été versée au Trésor. Ce comportement porte atteinte au principe de l'exercice des droits conformément à leur destination, tel que consacré à l'article 2, paragraphe 1, de l'*adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (la loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale ; ci-après « le code de procédure fiscale »), et l'existence de cette violation exclut en soi l'exercice du droit à déduction de la TVA.

L'administration fiscale a aussi constaté que les factures reçues par la partie demanderesse de Crew Kft. avaient un contenu inexact puisqu'il n'y a pas eu de services de production à façon entre les parties, la partie demanderesse ayant, en effet, agi en tant qu'intermédiaire entre [sa] clientèle et Crew Kft. Selon l'administration fiscale, c'est un rôle d'agent que la partie demanderesse a joué lors des opérations puisque c'est comme employé de Crew Kft. que le gérant de la partie demanderesse a trouvé les clients, que c'est Crew Kft. qui a exécuté les commandes en utilisant ses propres équipements, employés, matières premières et installations, et que c'est elle aussi qui a transporté les produits fabriqués chez les clients. Dans le contrat-cadre, la partie demanderesse et Crew Kft. ont fixé à 0,2 % la commission de la partie demanderesse découlant de la valeur intellectuelle ajoutée par le gérant, c'est-à-dire des commandes de la clientèle apportée par lui, la partie demanderesse n'ayant, au-delà de l'obtention des commandes, ajouté aucune espèce de valeur matérielle à l'ouvrage. Compte tenu de ces considérations, l'administration fiscale a requalifié les contrats par application de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, du code de procédure fiscale et elle a, en conséquence, refusé le droit de la partie demanderesse de déduire la TVA en ce qui concerne les factures reçues par celle-ci, sur le fondement des dispositions précitées du code de procédure fiscale et des articles 120, sous a), et 127, paragraphe 1, sous a), de l'*általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (la loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après « la loi sur la TVA »), ainsi que sur le fondement de l'article 166, paragraphes 1 et 2, du *számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* (la loi n° C de 2000 sur la comptabilité ; ci-après « la loi sur la comptabilité »).

La partie défenderesse a, par ses décisions rendues le 28 mars 2017, confirmé celles adoptées par l'autorité fiscale de premier degré.

À l'appui de son recours en justice, la partie demanderesse fait valoir que la partie défenderesse n'a pas satisfait à son obligation de clarifier et de prouver les faits et qu'elle s'est trompée dans son appréciation des règles de droit matériel applicables puisque, les conditions légales étant réunies, la partie demanderesse avait le droit de déduire la TVA.

1. La partie demanderesse souligne que la partie défenderesse elle-même a admis que l'« opération économique [visée par la facture] a été effectivement réalisée entre les parties mentionnées sur la facture », mais que, selon les affirmations de la partie défenderesse, **[Or. 5]** l'émetteur des factures (ou bien l'émetteur de la facture reçue par celui-ci) a fait preuve d'un comportement frauduleux. La partie demanderesse, au contraire, affirme que ni l'émetteur des factures ni l'émetteur des factures reçues par celui-ci n'ont eu un tel comportement. La partie demanderesse a, avant que la relation économique voie le jour, pris les précautions requises en ce qui concerne ces entreprises et, pour ce qui regarde les circonstances propres à Crew Kft., elle disposait d'une connaissance directe. La partie demanderesse, sans contester l'existence de concentrations au niveau personnel des intérêts dans sa propre entreprise et dans Crew Kft. et SZET Hungary Kft., souligne que les relations d'affaires avec SZET Hungary Kft. se

sont développées grâce à une collaboration reposant sur l'activité d'imprimerie exercée pendant plusieurs décennies par le gérant de la partie demanderesse et son ex-épouse, ainsi que sur le lien de famille qui les unissait auparavant ; quant à Mikron-96 Bt., elle connaît cette entreprise grâce à une relation de travail antérieure qui a duré plusieurs années. Vu la marge bénéficiaire appliquée entre la partie demanderesse et Crew Kft., les relations d'affaires ainsi établies n'étaient pas dépourvues de caractère raisonnable sur le plan économique puisque c'est cela qui a permis à la partie demanderesse d'opérer comme une entreprise rentable. Cependant, les relations établies par le gérant de la partie demanderesse se limitaient exclusivement à ces entreprises. La partie demanderesse n'a joué aucune espèce de rôle dans la constitution de l'autre partie de la chaîne de facturation décelée par la partie défenderesse puisqu'elle était seulement au courant du fait que les sous-traitants de Crew Kft. pouvaient faire appel à d'autres sous-traitants pour l'exécution des commandes – ce qui est une pratique tout à fait établie et généralement suivie dans le secteur de l'imprimerie –, mais elle ne connaissait pas ces derniers et l'administration fiscale n'a pas non plus prouvé le contraire, le simple fait pour la partie défenderesse de se référer aux relations personnelles ne suffisant pas pour qu'elle puisse établir que la partie demanderesse a sciemment et activement créé la chaîne de facturation constatée.

2. La partie demanderesse reproche à la partie défenderesse d'avoir excédé le pouvoir attribué à celle-ci par le code de procédure fiscale en effectuant une requalification contraire à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, dudit code et en concluant que la partie demanderesse doit être considérée comme un agent ; en effet, elle a obtenu les commandes provenant de sa propre clientèle en tant qu'entreprise agissant [en son propre nom] et les a transmises à Crew Kft. agissant comme son sous-traitant, en produisant ainsi un revenu grâce à la marge entre les prix des commandes respectivement obtenues et transmises par elle, de sorte que la mention de la fabrication à façon sur les factures reçues ne rend pas ces dernières indignes de foi. Elle souligne aussi que les livraisons en chaîne – où un commerçant n'est pas à même de satisfaire les demandes de ses clients et se procure lui-même le produit ou le service sur le marché – sont un phénomène fréquent. Du point de vue de la TVA, il n'est pas nécessaire, pour effectuer une livraison de biens, d'avoir pris physiquement possession du produit, et l'existence d'un unique transport ne signifie pas que les opérateurs intermédiaires sont des agents. Dès lors, le fait que la partie demanderesse n'ait pas été directement en contact avec les produits commandés ne justifie pas la conclusion qu'elle aurait uniquement exercé une activité d'agent ou que c'est entre ses clients et Crew Kft. que l'opération économique aurait eu lieu. La requalification en activité d'agent est aussi incompatible avec la conclusion de la partie défenderesse par laquelle celle-ci a reconnu que l'« opération économique a été effectivement réalisée entre les parties mentionnées sur la facture ».

3. La partie demanderesse conteste la conclusion de la partie défenderesse selon laquelle les activités mentionnées sur la facture ont été accomplies par Crew Kft. sans recourir à des sous-traitants puisque la partie défenderesse est arrivée à cette conclusion en considérant de façon isolée certains éléments de la déposition d'un



ouvrier de Crew Kft. qui avait réalisé certaines parties du travail, mais sans avoir entendu les employés qui décidaient et dirigeaient l'ouvrage, et sans avoir fait appel à un expert pour examiner le point de savoir si Crew Kft. était capable de fournir les services dans tous leurs éléments. Ainsi, la partie défenderesse a violé l'article 97, paragraphes 4 et 6, du code de procédure fiscale en n'étayant pas par des faits objectifs sa conclusion relative à la fraude fiscale, selon laquelle le comportement frauduleux découlait du fait que Crew Kft. voulait réduire la TVA afférente aux travaux exécutés par elle-même en se servant de factures fictives émises par des sous-traitants.

4. En ce qui concerne le point de savoir si la partie demanderesse avait ou non conscience qu'il s'agissait d'une fraude, la partie demanderesse souligne, en se référant aux décisions de la Cour de justice, qu'aucun élément objectif n'a été mis au jour pendant la procédure fiscale administrative qui justifierait la conclusion que le gérant de la partie demanderesse aurait eu ne fût-ce que connaissance de l'identité et de l'activité des opérateurs [en amont] des sous-traitants de son propre sous-traitant. Elle savait [Or. 6] que son sous-traitant n'allait pas fournir la totalité du service mentionné sur la facture puisque cela ressortait des stipulations du contrat permettant le recours à la sous-traitance, de la pratique des livraisons en chaîne décrite ci-dessus ainsi que des caractéristiques du marché de l'imprimerie. Elle a, toutefois, montré qu'elle a pris les précautions nécessaires jusqu'au niveau des sous-traitants dont elle avait connaissance, lesquelles précautions ne sont, ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de la Cour de justice du 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), pas sans limites, c'est-à-dire que le destinataire de la facture n'est pas tenu de faire des [vérifications d'ordre fiscal] ni non plus d'effectuer un audit complet du transporteur, et il ne doit certainement pas procéder à un examen des participants à la chaîne d'opérations qui porterait sur l'ensemble de celle-ci. La preuve de ce dont l'assujetti avait conscience ne peut pas être tirée du non-accomplissement de vérifications qui ne lui incombent pas. À cet égard non plus, la partie défenderesse n'a pas invoqué de preuve valable et elle a, au lieu de cela, tiré une conclusion erronée de ses constatations – lesquelles étaient déjà incorrectes en soi – lorsqu'elle a affirmé que la partie demanderesse et son sous-traitant ont commis la fraude fiscale ensemble.

La partie défenderesse maintient, quant à elle, le point de vue qu'elle a adopté dans les décisions attaquées et s'appuie, pour le justifier, sur le contenu de l'avis KMK \* n° 5 du 26 septembre 2016 ainsi que sur l'arrêt Kfv.1.35.132/2017/6 de la Kúria (la Cour suprême de Hongrie) qui a été rendu sur le fondement du premier, [lesquels déterminent], dans les cas où l'administration fiscale ne conteste pas qu'une opération économique a effectivement eu lieu, quelles sont les circonstances dans lesquelles, à la lumière de la jurisprudence de la Kúria, peut naître la fraude dont la partie demanderesse connaissait ou devait connaître

\* Ndt : Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma (le collège des juges en droit administratif et en droit du travail) de la Kúria.

l'existence, de sorte que le refus du droit à déduction de la TVA par l'administration fiscale est justifié. Selon [la Kúria], « dans les affaires de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, la jurisprudence de la Cour de justice et la jurisprudence de la Kúria reposant sur celle-ci ont permis de dégager des critères standardisés faisant obstacle à l'exercice du droit à déduction (absence de rationalité économique des opérations ; absence de véritable risque économique ; application de marges bénéficiaires faibles ; tendance à l'optimisation fiscale ; paiement des acquisitions par une 'voie inversée' ; concentration des intérêts dans des entreprises entre les mains des mêmes personnes ; opération économique présentant les caractéristiques d'une opération effectuée entre parties non autonomes ; absence de moyens humains et matériels ; absence de documentation concernant les sociétés fournisseuses ; entreprises ayant disparu et ne pouvant plus faire l'objet d'un examen faute de documentation postérieure ; représentants des sociétés inaccessibles ; absence d'informations sur les 'participants' aux opérations économiques ; impossibilité de faire des déclarations détaillées sur l'opération économique ; existence d'un lien commercial unique) ».

## II. Dispositions pertinentes du droit de l'Union

Directive 2006/112/CE [du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1)], article 9, paragraphe 1 :

« Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

Article 167 de la directive :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

Article 168, sous a), de la directive :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les [Or. 7] biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] ».

Article 178, sous a), de la directive :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

[...] ».

Article 220[, point 1),] de la directive :

« Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, dans les cas suivants :

1) pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie ;

[...] ».

L'article 226 de la directive 2006/112 énumère les seules mentions qui, sans préjudice des dispositions particulières prévues par celle-ci, doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 de cette directive.

### **III. Dispositions pertinentes du droit hongrois**

*Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (la loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale ; « code de procédure fiscale »), article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7 :

« Les contrats, opérations et autres actes analogues doivent être qualifiés en fonction de leur contenu réel. Un contrat ou tout autre acte juridique dépourvu de validité est pertinent au regard de l'imposition pour autant que son résultat économique peut être démontré ».

Article 2, paragraphe 1, du code de procédure fiscale :

« Les droits exercés dans les rapports juridiques intéressant la fiscalité doivent l'être conformément à leur destination. Dans l'application des lois fiscales, ne peut être qualifiée d'exercice des droits conforme à leur destination la conclusion

de contrats ou la réalisation d'autres opérations dont la finalité est de contourner les dispositions des lois fiscales. »

Article 97, paragraphe 4, du code de procédure fiscale :

« Au cours du contrôle, l'administration fiscale a l'obligation d'établir et de prouver les faits, sauf dans les cas où c'est le contribuable qui, en vertu d'une loi, a la charge de la preuve. »

Article 97, paragraphe 6, du code de procédure fiscale :

« Lorsqu'elle établit les faits, l'administration fiscale a l'obligation de rechercher également les faits qui jouent en faveur du contribuable. Un fait ou une circonstance non prouvés ne peuvent pas – sauf dans la procédure d'estimation – être appréciés en défaveur du contribuable. »

*Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (la loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; « loi sur la TVA »), article 27, paragraphe 1 :

« Lorsqu'un bien fait l'objet de plusieurs ventes successives de telle manière qu'il est expédié ou transporté directement du fournisseur initial vers l'acquéreur final mentionné comme destinataire, l'article 26 s'applique exclusivement à une seule livraison du bien. »

Article 26 de la loi sur la TVA :

« Lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le fournisseur, par [Or. 8] l'acquéreur ou, pour le compte de l'un ou l'autre, par un tiers, le lieu de la livraison du bien est celui où le bien se trouve au moment de l'expédition ou du départ du transport mentionnant l'acquéreur comme destinataire. »

Article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA :

« À moins que la loi n'en dispose autrement, le droit à déduction de la taxe prend naissance lorsqu'il faut établir la taxe due correspondant à la taxe calculée en amont (article 120). »

Article 120, sous a), de la loi sur la TVA :

« Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou autrement exploités, par l'assujetti – et en cette qualité – en vue d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services taxées, celui-ci a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable :

a) la taxe qui lui est facturée par tout autre assujetti – en ce compris toute personne ou entité soumise à l'impôt simplifié sur les sociétés – à l'occasion de l'acquisition des biens ou de l'utilisation des services ;

[...] ».

Article 127, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA :

« L'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition de fond que l'assujetti dispose personnellement :

a) dans le cas visé à l'article 120, sous a), d'une facture à son nom établissant la réalisation de l'opération ;

[...] ».

#### **IV. Nécessité de la demande de décision préjudicielle**

Selon la jurisprudence de la Cour de justice élaborée dans l'affaire Cilfit e.a. (arrêt du 6 octobre 1982, 283/81, EU:C:1982:335), une disposition du droit de l'Union appelle l'interprétation de la Cour si la question soulevée est pertinente, et pour autant que la disposition [OMISSIS] en cause n'ait pas encore fait l'objet d'une interprétation de la part de la Cour ou que l'application correcte du droit [de l'Union] ne s'impose pas avec une évidence qui ne laisse place à aucun doute raisonnable.

Les conditions factuelles pertinentes du droit à déduction qui sont formulées aux points 43 et 44 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373) sont réunies en l'espèce ; en effet, la partie demanderesse souhaitant exercer le droit à déduction est un assujetti et il s'avère que les services dont la fourniture est invoquée pour fonder ce droit ont été utilisés par elle pour les besoins de ses propres opérations taxées ; l'opération a, comme le prouvent les factures et les autres documents qui y ont été joints (contrats, certificats de livraison, bons de livraison), été exécutée, ce que la partie défenderesse elle-même reconnaît ; les factures contiennent toutes les informations exigées par la directive 2006/112, de sorte que toutes les exigences de fond et de forme auxquelles la directive subordonne la naissance et l'exercice du droit à déduction sont respectées. En outre, il n'a pas été constaté, dans la décision [attaquée], que la partie demanderesse aurait introduit des déclarations erronées ou établi des factures irrégulières.

Pour reprendre les termes du point 45 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), le droit à déduction ne saurait, dans ces circonstances, être refusé que si l'administration fiscale établit, au vu des éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur en amont.

D'après le point de vue retenu par la partie défenderesse dans ses décisions, la partie demanderesse a joué un rôle actif dans le comportement frauduleux adopté dans le cadre de la chaîne de livraisons créée grâce à l'intervention, respectivement, de l'émetteur des factures et des opérateurs économiques situés en

amont de la chaîne par rapport à lui, puisque la partie demanderesse savait, vu les concentrations au niveau personnel des intérêts dans sa propre entreprise et dans celles de son sous-traitant et du sous-traitant de celui-ci, que l'émetteur des factures avait commis une fraude fiscale en faisant appel à des sous-traitants alors que cela ne se justifiait pas économiquement et en acceptant des fausses factures, c'est-à-dire en mettant sur pied une chaîne pour [Or. 9] des activités qu'il aurait pu accomplir lui-même, de sorte qu'il a exercé le droit à déduction d'une façon non conforme à sa destination, afin de réduire le montant de TVA dû, et la partie demanderesse ne peut donc pas prétendre à ce droit.

La présente affaire a donc pour objet l'interprétation, conjointement avec les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, des articles 167, 168, sous a), et 178, sous a), ainsi que des articles 220 et 226 de la directive 2006/112 ; à cet égard, la juridiction de céans doit décider si le rejet – en se référant au contenu non digne de foi des factures et à la fraude fiscale qui en découle – du droit de la partie demanderesse de déduire la TVA, pour des raisons dont la Cour de justice a déjà, dans plusieurs arrêts, indiqué qu'elles ne peuvent pas être considérées comme des éléments objectifs et ne peuvent donc pas justifier en soi le refus du droit à déduction, peut [néanmoins] se justifier pour le seul motif que l'administration fiscale a constaté la présence du plus grand nombre possible de ces raisons chez les participants à la chaîne placés en amont de la partie demanderesse ou de son sous-traitant.

Bien que les circonstances factuelles du cas d'espèce, dans la mesure où elles sont pertinentes, correspondent à celles qui ont été établies et ont servi de base aux questions préjudicielles posées dans les affaires Mahagében et Dávid (arrêt du 21 juin 2012, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (ordonnance du 16 mai 2013, C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318) et Signum Alfa Sped (ordonnance du 10 novembre 2016, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), l'interprétation du droit souffre encore, après ces décisions, d'importantes contradictions en ce qui concerne la question de l'exercice du droit à déduction, lesquelles existent non seulement entre les parties à ces litiges mais aussi entre les juridictions qui sont saisies de ces derniers, et semblent prouver que, dans l'application du droit concernant ces dispositions par l'administration fiscale et par la juridiction nationale, la pratique nationale, qui n'a pas changé, demeure non conforme à la doctrine de l'acte claire élaborée dans l'arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335).

Puisque la pratique suivie par la partie défenderesse en l'espèce a abouti au rejet du droit à déduction de la TVA malgré la réunion des conditions matérielles et formelles de ce droit, et malgré le fait que les mesures pouvant raisonnablement être exigées ont été prises, la juridiction de céans estime que le problème d'interprétation du droit qui se pose en l'espèce influe incontestablement sur l'appréciation du fond de l'affaire et qu'il est donc pertinent, mais qu'on ne peut pas le trancher sans engager de procédure préjudicielle ; en effet, la source de cette pratique est, comme le confirment aussi les arguments avancés par la partie défenderesse en l'espèce, l'avis KMK n° 5 du 26 septembre 2016 [OMISSIS] et la

jurisprudence de la Kúria (la Cour suprême) élaborée sur cette base, lesquels – bien que l’avis KMK n’ait pas, contrairement aux arrêts de la Cour de justice, de caractère contraignant et que le droit hongrois ne soit pas un droit fondé sur les précédents jurisprudentiels – déterminent la mise en œuvre du droit en Hongrie puisque la Kúria exige l’application de l’avis en question dans les affaires de déduction de TVA. Il ressort [de l’avis] que :

- 1) dans le cas où l’opération économique figurant sur la facture n’a pas été effectivement réalisée, il ne faut pas examiner la question de savoir si le destinataire de la facture avait ou aurait dû avoir connaissance de la fraude ou de l’opération destinée à se soustraire à l’impôt ;
- 2) dans le cas où l’opération économique a été effectivement réalisée mais pas entre les parties mentionnées sur la facture, on peut examiner – à la lumière des faits – la question de savoir si le destinataire de la facture avait ou aurait dû avoir connaissance de la fraude ou de l’opération destinée à se soustraire à l’impôt ;
- 3) dans le cas où l’opération économique a été effectivement réalisée entre les parties mentionnées sur la facture, mais où l’émetteur de la facture (ou l’émetteur de la facture destinée à ce dernier) a adopté un comportement frauduleux, il faut examiner – dans le cadre de la procédure fiscale administrative – la question de savoir si le destinataire de la facture avait ou aurait dû avoir connaissance de la fraude ou de l’opération destinée à se soustraire à l’impôt.

L’avis KMK se concentre donc principalement sur les modalités de réalisation de l’opération économique, en faisant une distinction entre les opérations économiques réalisées selon qu’elles l’ont été ou qu’elles ne l’ont pas été entre les parties mentionnées sur la facture. Cette dernière constatation – selon la jurisprudence élaborée sur le fondement de [Or. 10] l’avis KMK – se justifie, dans l’hypothèse aussi d’une opération économique qui s’est effectivement réalisée, en cas de vice ou défaut quelconque de l’opération économique, mais en particulier lorsque l’assujetti désireux d’exercer le droit à déduction n’a pas de connaissance, ou de preuve, de l’activité économique entre les opérateurs se trouvant en amont de la chaîne par rapport à lui. Donc, lorsqu’il est constaté que ce n’est pas entre les parties mentionnées sur la facture que l’opération économique a vu le jour, il ressort de l’avis KMK que l’examen du point de savoir si le destinataire de la facture était au courant ou aurait dû avoir connaissance de la fraude fiscale n’est, selon les faits examinés, qu’une possibilité et non une obligation. En outre, sur la base de cet avis, l’administration fiscale considère aussi comme inexistantes des opérations dont le résultat existe dans la réalité matérielle mais qu’elle ne considère pas, à cause de leur objectif contesté, comme s’étant effectivement réalisées, par exemple lorsque l’intervention de l’émetteur de la facture en tant que sous-traitant dans l’opération a eu lieu à seule fin que l’assujetti puisse réunir les conditions d’un prêt qu’il a contracté, ou lorsque l’assujetti souhaite exécuter la commande en faisant intervenir dans l’opération un nouveau sous-traitant, en cas de défaillance du sous-traitant précédent pour des raisons non imputables aux parties.

D'après l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), les dispositions de la directive 2006/112 s'opposent à une pratique nationale selon laquelle l'administration fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les services qui lui ont été fournis au motif qu'il ne peut être accordé foi aux factures relatives à ces services dès lors que l'émetteur de ces factures ne pouvait pas être le véritable fournisseur desdits services, sauf s'il est établi, au vu d'éléments objectifs et sans qu'il soit exigé de l'assujetti des vérifications qui ne lui incombent pas, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que lesdits services étaient impliqués dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.

Or, on peut constater, en examinant les décisions, que l'administration fiscale, en continuant – sur le fondement des arrêts de la Kúria (la Cour suprême) et de l'avis KMK – à rejeter le droit à déduction de la partie demanderesse en se référant au fait que le contenu des factures n'est pas digne de foi, a, justement, procédé sur la base de faits qui, parce qu'ils ne peuvent pas être considérés comme des éléments objectifs par nature, n'affectent pas, selon les arrêts de la Cour de justice, le droit de l'assujetti de déduire la TVA payée en amont ; toutefois, d'après l'administration fiscale, la présence d'un nombre suffisamment élevé de ces faits inadéquats justifie le rejet du droit à déduction. Or, l'existence de ces faits a été constatée par l'administration fiscale à la suite de telles vérifications approfondies, des vérifications que l'administration fiscale exige de la part de l'assujetti mais qui ne lui incombent pas et qu'il n'est même pas en mesure d'effectuer en raison des éléments objectifs.

Ces conclusions de l'administration fiscale reposent sur l'ensemble de critères standardisés énumérés dans l'arrêt Kfv.1.35.132/2017/6 de la Kúria (la Cour suprême) invoqué par la partie défenderesse (par exemple : inexécution par l'émetteur de la facture de l'obligation de payer la TVA ; absence de moyens humains et matériels ; absence de documentation concernant les sociétés sous-traitantes ; entreprises ayant disparu et ne pouvant plus faire l'objet d'un examen faute de documentation postérieure ; représentants des sociétés inaccessibles ; absence d'informations sur les « participants » aux opérations économiques, etc.), [lesquels critères constituent des éléments dont], à plusieurs égards, la Cour de justice a dit qu'ils ne justifient pas en soi le rejet du droit à déduction de la TVA, en ajoutant que ce sont toujours les circonstances du cas concret qui déterminent ces faits objectifs.

La juridiction de céans ne conteste pas que la constatation de la connaissance d'une fraude fiscale peut supposer un examen des faits pertinents à cet égard concernant les participants à la chaîne se trouvant en amont de l'assujetti ; en l'espèce, toutefois, ce n'est pas l'examen des éléments de connaissance mais la découverte des opérations économiques entre les participants à la chaîne qui constitue l'objet de l'examen de l'administration fiscale, celui-ci portant spécifiquement, à cet égard, sur l'objectif et le résultat de l'opération. **[Or. 11]**



Compte tenu de la jurisprudence élaborée par la Cour de justice sur la base des règles de la TVA, la juridiction de céans éprouve des doutes quant au point de savoir si le sens, l'étendue et la profondeur de cet examen sont conformes aux principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité. Un point problématique est, en effet, que le principe directeur de l'examen effectué par l'administration fiscale et, parallèlement, l'objet des mesures pouvant raisonnablement être exigées doit, dans le cas d'une chaîne d'opérations, être la reconstitution de celle-ci en tenant compte de tous les éléments de l'opération économique entre ses participants, en y incluant le caractère économiquement rationnel ou justifié de la mise sur pied de la chaîne, en sorte que, si n'importe quel élément de l'opération économique entre les participants n'est pas justifié par la partie demanderesse, ou n'est pas constatable par l'administration fiscale à la lumière de faits qui ne sont pas considérés par la Cour de justice comme admissibles en tant que fondement du refus de la déduction de la taxe, cette opération économique aboutisse [à la constatation d']une irrégularité dont la conséquence est le refus du droit à déduction de la taxe, indépendamment du point de savoir si l'assujetti exerçant ce droit devait être au courant de cette circonstance, parce que, par exemple, le fait reproché s'est produit après la conclusion du contrat ou l'exécution de l'opération, ou que l'assujetti ne peut pas en avoir connaissance pour des raisons de confidentialité fiscale, commerciale ou autre ou pour d'autres raisons indépendantes de sa volonté, ou tout simplement parce qu'il ne connaît pas les participants à la chaîne se trouvant en amont de l'émetteur de la facture et n'est pas tenu, en vertu des dispositions applicables et des contrats sur lesquels repose l'opération, de les connaître.

Compte tenu de ce qui précède, la juridiction de céans considère la pratique susvisée de l'administration fiscale comme problématique pour ce motif également que cet examen revient, pour l'administration fiscale, à censurer les décisions de politique commerciale des assujettis à la taxe, et à mettre en doute leur caractère rationnel sans tenir compte de la liberté contractuelle garantie par le droit civil – c'est-à-dire de la faculté donnée aux sujets de droit civil de choisir s'ils vont conclure une affaire, et avec qui et sous quelle forme – et sans tenir compte des spécificités de la vie économique, dont il ressort que la réalisation d'opérations sous forme de chaînes est une modalité fondamentale de celle-ci ; or la chaîne d'opérations est, ainsi qu'il ressort de l'article 27 de la loi sur la TVA, caractérisée par ceci que le produit ou le résultat du service est directement transporté de l'opérateur placé au début de la chaîne vers l'opérateur placé au bout de celle-ci[.A]insi, l'administration fiscale, en considérant la rationalité économique, impose elle-même, comme condition de la déduction de la taxe, des exigences qui ne sont pas compatibles avec les caractéristiques de la vie économique.

De l'avis de la juridiction de céans, le droit de l'administration fiscale de requalifier les contrats, tel qu'il découle de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, du code de procédure fiscale, n'est pas illimité, particulièrement lorsqu'il est question de la déduction de la TVA et surtout si cela reviendrait pour elle à créer, en allant au-delà de l'objectif du régime de déduction, des conditions en plus de celles

imposées par la directive 2006/112. La juridiction de céans éprouve donc des doutes quant au point de savoir si l'administration fiscale a agi conformément aux principes fondamentaux qui sous-tendent le régime de la TVA en requalifiant le travail accompli par la partie demanderesse comme activité d'agent, puisqu'elle n'a pas admis que celle-ci aurait accompli une activité économique consistant en substance à réunir des partenaires potentiels grâce à des informations et connaissances qui donnent à l'opération toute sa valeur et qui doivent être considérées comme des secrets d'affaires, une activité qui est une caractéristique fondamentale des livraisons en chaîne. Comme la partie demanderesse l'a fait valoir en cours d'instance, les livraisons en chaîne – où un commerçant n'est pas à même de satisfaire les demandes de ses clients et se procure lui-même le produit ou le service sur le marché – sont un phénomène fréquent. Du point de vue de la déduction de la taxe, il n'est pas nécessaire, pour effectuer une prestation de service, d'avoir pris physiquement possession du résultat dudit service, et l'existence d'un unique transport ne signifie donc pas que les opérateurs intermédiaires sont des agents. Dès lors, le fait que la partie demanderesse n'ait pas été directement en contact avec les produits commandés ne justifie pas la conclusion qu'elle aurait uniquement exercé une activité d'agent ou que c'est entre ses clients et Crew Kft. que l'opération économique aurait eu lieu, et ce d'autant plus que la requalification du travail de la partie demanderesse en activité d'agent est aussi clairement incompatible avec le fait que la partie défenderesse a elle-même reconnu que l'opération économique a été effectivement réalisée entre les parties mentionnées sur la facture. **[Or. 12]**

Dès lors, même après l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), l'examen effectué par l'administration fiscale en ce qui concerne la déduction de la TVA continue à s'étendre aux éléments de l'opération économique, avec la conclusion, automatiquement tirée de tout vice quelconque de [l'opération], que l'assujetti savait qu'il participait à une fraude fiscale. Le lien entre l'opération économique et la connaissance d'une fraude fiscale est produit par les mêmes éléments objectifs que ceux que l'administration fiscale a déjà invoqués dans l'appréciation de l'opération économique et au sujet desquels la Cour de justice a conclu qu'ils ne pouvaient pas servir de base [au refus de la] déduction de la TVA ; or, il ressort de la jurisprudence de la Kúria (la Cour suprême) que, s'ils se présentent en suffisamment grand nombre, ces éléments suffisent à justifier le rejet du droit de déduire la taxe.

La juridiction de céans souhaiterait donc savoir, à ce propos, s'il faut invoquer la fraude fiscale pour que le rejet de la déduction de la TVA soit justifié alors que l'assujetti réunit les conditions matérielles et formelles de celle-ci, ou s'il suffit de se référer aux infractions et manquements commis par les participants à la chaîne, à leur mémoire défaillante et à la présence d'un nombre suffisant d'éléments dont la Cour de justice a dit qu'ils ne pouvaient pas constituer [un motif suffisant pour] refuser la déduction de la TVA.

En l'espèce, l'administration fiscale qualifie d'agissement frauduleux, outre le caractère inutile de la constitution d'une chaîne d'opérations non prohibée, par ailleurs, par les règles de droit civil et de droit fiscal, la caractéristique fondamentale de la chaîne consistant en ceci que les participants à celle-ci ajoutent au prix d'acquisition leurs coûts et la marge bénéficiaire qu'elles utilisent, ensuite de quoi la TVA que fait valoir un participant en aval dans la chaîne est nécessairement plus élevée que le montant de la taxe invoqué par un participant placé en amont par rapport à lui. En conséquence, l'administration fiscale a identifié comme objectif de la création de la chaîne le fait que l'émetteur des factures de la partie demanderesse puisse déduire le plus de TVA possible et réduire, en conséquence, la taxe qu'il est tenu de verser, mais, en faisant cette constatation, elle n'a pas tenu compte de cette circonstance non négligeable que l'objectif de la déduction de la TVA, selon l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, est que l'assujetti soit entièrement soulagé du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, et puisse ainsi déduire la taxe répercutée sur lui, c'est-à-dire, précisément, le montant qu'il a déjà payé ou qu'il va payer comme partie du prix d'achat. À cet égard, le point de savoir si cette circonstance peut être qualifiée de fraude fiscale, même si une entreprise se trouvant en amont de la chaîne par rapport à l'émetteur des factures n'a même pas payé la taxe, suscite un doute, car, selon ce qu'a dit la Cour de justice, cela ne peut pas être un motif de refus de la déduction de TVA. En outre, l'administration fiscale, en concluant de la sorte, a négligé la partie concordante des déclarations, d'après laquelle le gérant de la partie demanderesse ne connaissait, parmi les participants à la chaîne, que l'émetteur des factures et les deux émetteurs des factures de ce dernier, n'a eu de liens qu'avec les gérants de ces sociétés et ne connaissait pas les autres gérants, alors qu'une fraude fiscale d'un tel caractère suppose une activité et un rapport concertés.

Vu les considérations qui précèdent, il est douteux qu'on puisse considérer comme pertinent parmi les éléments susmentionnés, c'est-à-dire comme constitutif d'une fraude fiscale, le fait en soi que les services aient été fournis en mettant sur pied une chaîne dans laquelle existe ou a existé une concentration au niveau personnel ou organisationnel des intérêts dans les entreprises de l'assujetti et de l'émetteur de ses factures, ou dans celle d'un quelconque participant à la chaîne, ou dans laquelle existe un lien reposant sur les connaissances entre ces entreprises découlant de leurs relations d'affaires antérieures, ou [qu'on puisse tirer une telle conclusion] en raison du fait que les entreprises concernées opèrent en un cercle fermé où elles se connaissent les unes les autres vu leur nombre limité. D'autre part, peut-on considérer comme constitutif d'une fraude fiscale l'objectif, étranger aux conditions factuelles d'application imposées par les règles de droit fiscal, pour lequel la chaîne a été créée si cela a, grâce à la création de la chaîne, une réelle influence sur le montant de la TVA, puisque le montant de celle-ci sera plus élevé en raison des caractéristiques nécessaires de la mise sur pied de la chaîne [?] L'administration fiscale agit-elle légalement lorsqu'elle ne tient pas compte, en tirant cette [Or. 13] conclusion, de l'objectif du régime de la TVA et du fait que le montant de la taxe à payer augmente en parallèle avec les montants concernés par le droit à déduction [?]

La question se pose aussi de savoir si l'exigence d'une administration de la preuve conforme aux modalités légalement requises s'oppose à la pratique suivie par l'administration fiscale selon laquelle celle-ci, alors qu'elle exige de la part de l'assujetti une vérification des circonstances dans une mesure qui n'est pas compatible avec le délai d'exécution des opérations à réaliser dans la vie économique et qui est, pour d'autres raisons, objectivement impossible, reste en défaut d'établir dans leur intégralité les circonstances qui ont mené à la création de la chaîne, car, bien qu'elle tire des conclusions quant à la nature économiquement irrationnelle du recours à la sous-traitance, elle n'étaye pas celles-ci par des éléments de preuve appropriés puisqu'elle n'identifie pas les caractéristiques de l'opération économique examinée, ne vérifie pas la véracité des raisons qui ont mené au recours à la sous-traitance et, partant, ne recueille pas de manière étendue les preuves à cet égard, fût-ce en faisant appel à un expert.

Dans toutes ses questions, la juridiction de céans cherche à savoir si, vu l'étendue, la profondeur et l'amplitude du processus probatoire mis en œuvre par l'administration fiscale, considéré comme légal par la Kúria et prescrit pour l'exercice du droit à déduction, [ledit processus], compte tenu aussi du principe de neutralité fiscale, s'étend aux faits pertinents, s'il est nécessaire et s'il est proportionné, c'est-à-dire s'il ne va pas au-delà des limites fixées par les arrêts de la Cour de justice, compte tenu en particulier du fait que l'administration fiscale impute à la partie demanderesse l'échec du processus probatoire au cours de la procédure administrative et, non contente de la priver du droit à la déduction de la TVA, la sanctionne par une amende fiscale.

En effet, le point de vue de la juridiction de céans est, au contraire, que les vérifications mentionnées au point 61 de l'arrêt Mahagében et Dávid ne peuvent pas être exigées des assujettis de façon générale, mais seulement lorsque les circonstances le justifient; or, en l'espèce, l'administration fiscale n'a pas découvert de circonstance qui justifierait des vérifications accrues de la part de la partie demanderesse puisqu'elle a seulement constaté que celle-ci était à l'origine du caractère en chaîne de l'opération et que ce qu'elle a, en envisageant le refus du droit à déduction, exigé de la partie demanderesse, afin que celle-ci prouve sa bonne foi, est la vérification de circonstances qui dépassaient à tous égards les limites établies au point 61 et que l'administration fiscale, forte de ses pouvoirs d'autorité administrative, a relevées à la suite de contrôles qui ont duré plusieurs années et qui comprenaient aussi des contrôles connexes.

Par conséquent, [la juridiction de céans estime que,] dans la mesure[, d'une part,] où l'administration fiscale souhaite justifier le refus du droit à déduction, non pas, encore, par des faits objectifs ayant un lien logique et direct avec l'opération économique, mais en se fondant sur des circonstances qui caractérisent de façon générale l'activité de l'émetteur des factures ou des opérateurs se trouvant en amont par rapport à lui, ainsi que sur l'absence de moyens matériels et humains des participants à la chaîne, en examinant – sur la base de ces circonstances – si l'émetteur des factures a pu réaliser une opération réelle ou a pu mener à bien l'opération économique indiquée sur les factures, et dans la mesure[, d'autre part,]

où elle ne juge pas nécessaire, dans l'hypothèse de factures dont le contenu est considéré comme vicié à l'issue de cet examen, d'examiner, en particulier, si les précautions nécessaires ont été prises, mais rejette automatiquement le droit de déduire la TVA en invoquant un exercice des droits non conforme à leur destination et l'existence des rapports organisationnels ou personnels, ainsi qu'en requalifiant le contrat[,] l'administration fiscale non seulement se décharge sur les assujettis de l'obligation de contrôle qui lui incombe, et ce d'une manière et dans une mesure contraires aux dispositions applicables de la directive 2006/112 et à la jurisprudence de la Cour de justice, mais en plus fait une application du droit qui est incompatible avec les principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et d'effectivité. **[Or. 14]**

Une application du droit reposant sur de telles considérations malgré l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), sans examen des éléments subjectifs ([à savoir que l'intéressé savait, ou aurait dû savoir en prenant les précautions qu'on peut raisonnablement exiger de sa part) qui sont présents aux articles 120, sous a), et 127, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, ainsi que dans la jurisprudence de la Cour de justice, aurait pour effet de vider le droit à déduction du contenu qui lui est attribué aux articles 168 et 178, sous a), de la directive 2006/112 ainsi que dans les arrêts de la Cour de justice, [en particulier] ceux rendus dans les affaires hongroises, et la mise en œuvre [de la jurisprudence] des arrêts de la Cour de justice ayant un contenu analogue n'aurait même plus de marge de manœuvre s'il est fait référence aux arrêts de celle-ci.

[OMISSIS : éléments de procédure de droit national] [OMISSIS]

Budapest, le 17 mai 2019

[nom du signataire]