

Affaire C-696/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

21 décembre 2020

Juridiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

30 juin 2020

Partie requérante :

B.

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

ORDONNANCE

Le 30 juin 2020

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)
[OMISSIS]

[OMISSIS]

après l'audience du **30 juin 2020**

au sein de l'**Izba Finansowa** (chambre financière)

ayant pour objet le recours en cassation introduit par **B. ayant son siège à H.**

dirigé contre l'arrêt du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne)

du **16 mai 2017** [OMISSIS]

sur le recours introduit par **B. ayant son siège à H.**

contre la décision du **Dyrektor Izby Skarbowej de W.** (directeur de la chambre fiscale de W.)

du **11 septembre 2015** n° [...]

ayant pour objet la **détermination du montant du remboursement du différentiel de taxe sur les biens et services pour le mois d'avril 2012,**

rend l'ordonnance suivante :

1) en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [OMISSIS] la Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante :

l'article 41 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [OMISSIS] ainsi que les principes de proportionnalité et de neutralité s'opposent-ils à l'application, dans une situation telle que celle de la procédure au principal, d'une disposition nationale, à savoir l'article 25, paragraphe 2, de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o [Or. 2] podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services) [OMISSIS], à une opération d'acquisition intracommunautaire effectuée par l'assujetti

– **si cette acquisition a déjà été soumise à la taxe sur le territoire de l'État membre d'arrivée de l'expédition par les acquéreurs des biens de cet assujetti**

– **lorsqu'il est constaté que l'activité de l'assujetti n'était liée à aucune fraude fiscale, mais était le résultat d'une identification erronée des livraisons dans des transactions en chaîne et que l'assujetti avait communiqué le numéro d'identification TVA polonais pour les besoins de la livraison nationale et non pas de la livraison intracommunautaire.**

2) [OMISSIS] la procédure est suspendue jusqu'à l'obtention d'une réponse à la question préjudicielle ci-dessus. [Or. 3]

MOTIVATION

I. Cadre juridique

Réglementation de l'Union

1. Dispositions 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 ») [OMISSIS] :

Article 40

Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens 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.

Article 41

Sans préjudice des dispositions de l'article 40, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 2, paragraphe 1, point b) i), est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification TVA sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition, dans la mesure où l'acquéreur n'établit pas que cette acquisition a été soumise à la TVA conformément à l'article 40.

Si, en application de l'article 40, l'acquisition est soumise à la TVA dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens après avoir été soumise à la taxe en application du premier alinéa, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans l'État membre qui a attribué le numéro d'identification TVA sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition.

Réglementation nationale

1. Dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services ; [OMISSIS]ci-après la « loi sur la TVA »)

Article 25

1. Une acquisition intracommunautaire de biens est réputée effectuée sur le territoire de l'État membre dans lequel les biens sont situés au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport.

[Or. 4]

2. Sans préjudice de l'application du paragraphe 1 au cas où l'acquéreur dont il est question à l'article 9, paragraphe 2, dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire de biens, a communiqué un numéro qui lui a été attribué aux fins de transactions intracommunautaires par l'État membre concerné autre que l'État membre sur le territoire duquel se trouvent les biens au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport, une acquisition intracommunautaire de biens est réputée effectuée également sur le territoire de cet État membre, à moins que l'acquéreur n'établisse que l'acquisition intracommunautaire de biens :

1) a été soumise à la taxe sur le territoire de l'État membre dans lequel se trouvent les biens au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport, ou

2) est réputée avoir été soumise à la taxe sur le territoire de l'État membre dans lequel se trouvent les biens au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport, compte tenu de l'application de la procédure simplifiée dans les opérations intracommunautaires triangulaires dont il est question à la section XII.

II. Situation en fait

Procédure devant les autorités fiscales

1 Par décision du 11 juin 2015, le Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (bureau du contrôle fiscal ; ci-après « l'autorité fiscale ») de R. a fixé dans le chef de la société B. de R. (ci-après la « requérante ») le montant du remboursement du différentiel de TVA au titre du mois d'avril 2012. Il a constaté que la requérante, en tant que personne enregistrée à la TVA en Pologne, a pris part à des opérations en chaîne portant sur le même bien, conclues par au moins trois opérateurs. Ces transactions ont directement été suivies du transfert (transport) du bien par le premier opérateur pour le compte du dernier opérateur dans la chaîne de livraisons. La requérante était un intermédiaire entre le fournisseur et le destinataire. En Pologne, la requérante acquérait les biens exclusivement auprès de B. à P. (ci-après « BOP »). Les opérations auxquelles a pris part la requérante se déroulaient selon les schémas suivants :

- schéma I : BOP avec un numéro de TVA polonais -> la requérante avec un numéro de TVA polonais -> un opérateur de l'UE avec un numéro de TVA UE
- schéma II : BOP avec un numéro de TVA polonais -> la requérante avec un numéro de TVA polonais -> premier opérateur de l'Union/acquéreur avec un numéro de TVA UE -> deuxième opérateur de l'Union/destinataire avec un numéro de TVA UE.

La requérante a qualifié les livraisons que lui a fournies BOP de livraisons nationales, soumises à un taux de TVA de 23 %. Ensuite, elle a qualifié ses propres livraisons à ses clients dans l'Union de livraisons intracommunautaires de biens (LIB) soumises à un taux de TVA de 0 %, ce qui a entraîné des remboursements de taxe à son bénéfice. Après analyse des conditions et du déroulement [Or. 5] des livraisons et de l'organisation du transport, l'autorité fiscale a considéré que la requérante avait commis une erreur dans l'identification de la livraison « mobile » [avec transport] dans la chaîne de livraisons. Elle a requalifié le déroulement précité des livraisons, constatant que la « livraison mobile » était la première des livraisons précitées – entre BOP et la requérante – qui avait un caractère de LIB dans le chef de BOP et d'acquisition intracommunautaire de biens (AIB) dans le chef de la requérante.

Ce faisant, l'autorité fiscale a considéré comme étant irrégulier le comportement de la requérante consistant à traiter les livraisons effectuées à ses cocontractants issus des États membres de LIB soumises à un taux de TVA de 0 % et a constaté que ces opérations devaient être soumises à la taxe sur le territoire des États membres de destination des biens (en dehors de la Pologne). Elle a déclaré que,

à cet effet, la requérante est tenue de s'enregistrer sur le territoire des États membres de destination des biens et d'y facturer les AIB. En revanche, les opérations de revente des biens dans cette chaîne effectuées pour les cocontractants issus de ces États membres doivent être taxées comme des livraisons à l'intérieur des États membres de destination des biens, en appliquant les dispositions qui y sont en vigueur. L'autorité fiscale a constaté que l'identification erronée de la livraison « mobile » et, partant, de la LIB a eu pour conséquence une surestimation de la valeur des livraisons intracommunautaires dans le registre des LIB tenu par la requérante.

De plus, l'autorité fiscale a déclaré que le fait de reconnaître aux livraisons effectuées par BOP (premier opérateur dans la chaîne de livraisons) à la requérante le caractère d'opérations « mobiles » non seulement fait naître, dans le chef de la requérante, l'obligation de facturer les livraisons dans l'État de destination, mais entraîne en outre l'application de l'article 25, paragraphe 2, point 1, de la loi sur la TVA. En effet, dès lors que la requérante, dans le cadre d'opérations AIB, a renseigné son numéro de TVA UE polonais, qui était le numéro attribué par un État membre autre que l'État membre d'arrivée du transport des biens, elle était tenue, conformément à l'article 25, paragraphe 2, point 1, de la loi sur la TVA, de facturer la TVA en Pologne.

- 2 Par décision du 11 septembre 2015, le Dyrektor Izby Skarbowej (directeur de la chambre fiscale ; ci-après « l'autorité fiscale d'appel ») de W. a annulé la décision de l'autorité de première instance dans sa totalité et a fixé, au titre du mois d'avril 2012, le montant du remboursement du différentiel de taxe pour une somme légèrement supérieure. La modification de la décision n'était pas essentielle du point de vue du problème soulevé par la présente question. En effet, en principe, l'autorité d'appel a adhéré à toutes les constatations factuelles et juridiques essentielles faites par l'autorité de première instance dans la présente affaire.

Il convient de considérer comme essentiel le fait que, dans la présente affaire, aucune des autorités n'a considéré que les opérations auxquelles a participé la requérante étaient liées à une fraude fiscale. Les opérations [Or. 6] dans la chaîne de livraisons ont été soumises à la TVA et celle-ci a été payée à chaque étape de l'opération. La position des autorités repose essentiellement sur l'appréciation selon laquelle la requérante a toutefois commis une erreur dans la qualification de la transaction.

- 3 L'autorité d'appel a jugé correcte la position selon laquelle la requérante relève de l'article 25, paragraphe 2, point 1, de la loi sur la TVA, car elle a indiqué pour l'opération d'acquisition des biens auprès de BOP un numéro de TVA polonais, qui était un numéro délivré par un État membre autre que l'État d'arrivée du transport des biens. Il est considéré qu'un tel acte entraîne dans le chef de la requérante l'obligation de facturer la TVA en Pologne, dès lors qu'elle n'a pas démontré avoir soumis à la taxe l'acquisition de biens sur le territoire de l'État membre d'arrivée de l'expédition de ces biens ou de leur transport.

Arrêt de la juridiction de première instance

- 4 La requérante a introduit un recours contre la décision de l'autorité d'appel devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif voïvodie de Varsovie ; ci-après le « WSA »), qui, par arrêt du 16 mai 2017 [OMISSIS] a rejeté le recours au motif que les griefs n'étaient pas fondés.

Le WSA a partagé la position des autorités sur la perception erronée par la requérante du déroulement des livraisons en chaîne, y compris de la transaction qu'il convenait de qualifier de « transaction mobile ». Ce faisant, il a confirmé la constatation selon laquelle la transaction entre BOP et la requérante (premier opérateur dans la chaîne de livraisons) était une LIB (et non pas une acquisition nationale soumise au taux de 23 % de TVA, comme l'a traitée la requérante), mais que les transactions entre la requérante et ses clients étaient des transactions effectuées en dehors du territoire polonais (la requérante les ayant traitées comme des LIB soumises à un taux de TVA nul), pour lesquelles la requérante était tenue de déclarer une AIB. Dans le même temps, le WSA a constaté, sans être contredit, que les acquéreurs de biens auprès de la requérante avaient prouvé une acquisition de biens dans le pays d'arrivée de l'expédition et qu'il n'y avait pas eu de perte de TVA.

Le WSA a confirmé le bien-fondé de l'application à la requérante de l'article 25, paragraphe 2, point [1], de la loi sur la TVA. Il a invoqué le principe selon lequel, à la suite de la vérification, par les autorités, de la nature des livraisons, il convenait de considérer que la requérante, en tant qu'assujettie réalisant une AIB et ayant renseigné un numéro d'identification autre que celui attribué par l'État sur le territoire duquel s'est terminé le transport des biens, a fait naître deux lieux d'acquisition des biens – un dans l'État d'arrivée du transport et un dans l'État d'enregistrement. Étant donné que la requérante n'a pas démontré avoir elle-même soumis à la taxe l'acquisition des biens dans le pays d'arrivée [Or. 7] du transport (effectué par ses clients), l'AIB est réputée avoir été réalisée en Pologne sur le fondement de l'article 25, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

- 5 À titre incident, aux fins de décrire le contexte de l'affaire, il convient également de relever que la question du calcul de la taxe due en Pologne par la requérante au titre d'une AIB n'était pas l'unique question litigieuse dans l'affaire. En effet, à la suite de la vérification par les autorités de l'appréciation du déroulement des livraisons en chaîne, a également été remis en question le droit de la requérante de déduire la TVA calculée et payée sur les factures d'acquisition de biens par cette dernière auprès de BOP, que les deux opérateurs ont traitées comme des livraisons nationales. En requalifiant ces transactions de LIB, les autorités ont considéré que la requérante n'avait pas le droit de déduire la TVA due sur des factures renseignant un montant de TVA erroné. Par ailleurs, elles ont toutefois maintenu que la personne établissant ces factures était tenue de facturer la TVA à un taux de 23 %, car la requérante avait renseigné, dans le cadre de ces transactions, un numéro de TVA polonais. Le problème ci-dessus n'est pas couvert par la question préjudicielle, mais cela vaut la peine de mentionner que l'interprétation retenue et

l'application du droit dans la présente affaire ont eu pour conséquence que la requérante a été soumise à une TVA de 46 %.

Procédure devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne ; ci-après le « NSA »).

6 La requérante a attaqué la totalité de la décision ci-dessus, reprochant, entre autres, à la juridiction de première instance d'avoir violé :

– l'article 25, paragraphe 2, point 1, et l'article 25, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, en ce qu'elle en a fait une application inappropriée, se fondant sur l'existence de l'hypothèse prévue à l'article 25, paragraphe 2, de la loi sur la TVA dans une situation nationale (c'est-à-dire lorsque le transport a commencé dans l'État qui a attribué le numéro de TVA indiqué sur les factures), alors que cette disposition ne peut trouver à s'appliquer qu'exclusivement à des transactions intracommunautaires ;

– l'article 25, paragraphe 2, de la loi sur la TVA et l'article 41 de la directive 2006/112 lu en combinaison avec l'article 16 du règlement d'exécution (UE) n° 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] en ce qu'elle en a fait une interprétation erronée en considérant de manière inappropriée que l'article 25, paragraphe 2, de la loi sur la TVA peut trouver à s'appliquer à une situation où la transaction a déjà été soumise à la taxe en tant que livraison de biens sur le territoire de la Pologne ;

– l'article 25, paragraphe 2, point 1, de la loi sur la TVA, en ce qu'elle en a fait une interprétation erronée en considérant de manière inappropriée que cette disposition peut faire l'objet d'une application dans une situation où les livraisons ont été soumises à la taxe dans le pays d'arrivée du transport des biens (en ce compris, par un opérateur autre que l'acquéreur visé à l'article 25, paragraphe 2, point 1, de la loi sur la TVA).

[Or. 8]

III. Motivation de la question préjudicielle de la juridiction nationale (NSA)

7 Selon le NSA, la décision sur une partie des griefs du recours en cassation de la requérante nécessite une réponse de la Cour de justice portant sur l'interprétation et l'application de l'article 41 de la directive 2006/112 au regard des principes de proportionnalité et de neutralité [OMISSIS] [Référence à l'article 263 TFUE]

III. Sur la question préjudicielle

8 L'analyse des éléments de preuve recueillis dans la présente affaire au cours de la procédure fiscale confirme le bien-fondé des constatations des autorités et de la juridiction de première instance, selon lesquelles la requérante a mal apprécié le déroulement des livraisons auxquelles elle avait pris part ; la livraison « mobile »

était celle effectuée entre BOP et la requérante – de sorte qu'elle avait la nature d'une LIB. La requérante n'exclut pas non plus une telle appréciation, mais elle n'en accepte pas les conséquences pour les modalités de taxation des opérations ainsi vérifiées.

- 9 L'acceptation des constatations de fait ci-dessus a pour conséquence que la TVA de la requérante est calculée sur la base de l'article 25, paragraphes 1 et 2, point 1, de la loi sur la TVA, qui transpose en droit national l'article 41 de la directive 2006/112. Il ressort de l'article 41 qu'il est question d'un « numéro d'identification TVA sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition [AIB] », ce qui correspond à la règle polonaise selon laquelle l'acquéreur a indiqué sur la facture un numéro TVA autre que [celui attribué] par l'État membre du lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport « en cas d'acquisition intracommunautaire de biens ». Le problème dans la présente affaire est que la requérante, qui a indiqué un numéro de TVA polonais sur la facture, ne l'a pas fait aux fins d'une acquisition intracommunautaire de biens, mais pour une opération nationale, ainsi qu'elle avait traité l'acquisition de biens auprès de BOP. Si l'on admet que cet élément subjectif de la motivation de la requérante n'a pas d'incidence sur l'application des dispositions précitées, il reste à apprécier les effets de l'erreur commise. Dans la présente affaire, il n'a pas été constaté que les actes de la requérante et de ses cocontractants étaient constitutifs d'une fraude ou d'un abus. Les opérations, dans leur version jusqu'à ce jour, ont été régulièrement soumises à la taxe. **[Or. 9]**
- 10 Il ne fait pas de doute que l'introduction de dispositions telles que l'article 41 de la directive 2006/112 (anciennement, article 28, sous b), point A, de la sixième directive) avait pour objectif la lutte contre les évasions fiscales. Il s'agissait d'éliminer les cas de fraudes fiscales dans une situation où l'acquéreur, lors de l'achat du bien, ne sait pas encore avec certitude dans quel pays arrivera l'expédition ou le transport. La règle introduite permet également d'éliminer les cas d'absence de taxation dans une situation où l'acquéreur ne dispose pas du numéro d'identification TVA dans le pays d'arrivée de l'expédition ou du transport, mais qu'il dispose dans le même temps de ce numéro dans un autre État membre. Une telle construction garantit la complétude du système commun de TVA, sans risquer une non-taxation de la transaction à la première étape de l'opération.
- 11 Par ailleurs, l'obligation de taxer une acquisition intracommunautaire de biens dans le pays où a été attribué le numéro d'identification TVA indiqué par l'acquéreur, tout en maintenant le principe de taxation dans le pays d'arrivée du transport des biens, a pour conséquence que la même activité, à savoir une acquisition intracommunautaire de biens, peut être soumise à la taxe dans deux pays différents de [l'Union]. C'est pour éviter un tel effet qu'est prévue la possibilité pour l'acquéreur des biens de démontrer que la transaction a été soumise à la taxe conformément à la règle de l'article 40, c'est-à-dire dans le pays d'arrivée du transport.

- 12 S'agissant de la situation en fait, il est constant que les opérations analysées ont été soumises à la taxe dans le pays d'arrivée du transport, mais pas par la requérante, qui les a traitées comme des AIB, mais bien par ses clients. L'absence de compétence des autorités menant la procédure dans la présente affaire pour vérifier l'ensemble de la chaîne de livraisons aux fins d'une taxation juste et le fait qu'elles se sont limitées à en établir une partie a eu pour effet de violer non seulement le principe de neutralité de la TVA, mais également le principe de proportionnalité. L'impossibilité de prendre en considération, dans les calculs de la requérante en matière d'AIB, la taxe payée par ses cocontractants dans le pays d'arrivée du transport (sachant que les obligations fiscales concernent l'année 2012) entraîneront une charge fiscale disproportionnée.
- 13 Les doutes ci-dessus, liés à l'interprétation de l'article 41 de la directive 2006/112 au regard des principes de neutralité et de proportionnalité, justifient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne de la question préjudicielle présentée au début de la présente décision. **[Or. 10]**
- 14 En rapport avec la question préjudicielle déferée, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) a suspendu la procédure de cassation en application de l'article 124, paragraphe 1, point 5, du code de procédure administrative.

DOCUMENT DE DRAWI