

Affaire C-186/20**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

29 avril 2020

Jurisdiction de renvoi :

Najvyšší súd Slovenskej republiky (République slovaque)

Date de la décision de renvoi :

5 mars 2020

Partie requérante :

HYDINA SK s.r.o.

Partie défenderesse :

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

[omissis] [numéro de l'affaire]

ORDONNANCE

Le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie), dans l'affaire opposant la partie requérante (requérante en cassation), **HYDINA SK s.r.o.**, établie à [omissis] [adresse] Kežmarok, [omissis] [données relatives au conseil], à la partie défenderesse, le **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** (direction des Finances de la République slovaque), établi à [omissis] [adresse], Banská Bystrica, ayant pour objet l'examen de la légalité de la décision de la défenderesse [omissis] [numéro de la décision] du 17 octobre 2016 ainsi que de la décision du Daňový úrad Prešov (administration fiscale de Prešov) [omissis] [numéro de la décision] du 30 mai 2016, saisi d'un recours en cassation dirigé contre l'arrêt du Krajský súd v Prešove (tribunal régional de Prešov) [omissis] [numéro de l'affaire] du 18 janvier 2018, a statué

comme suit :

En application de l'article 100, paragraphe 1, sous c), lu en combinaison avec l'article 452, paragraphe 1, du zákon č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (loi n° 162/2015 établissant le code de droit administratif), le Najvyšší

súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie) **suspend** la procédure de cassation introduite par la requérante en cassation à l'encontre de l'arrêt du Krajský súd v Prešove (tribunal régional de Prešov) [omissis] [numéro de l'affaire] du 18 janvier 2018 et saisit la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour de justice ») des questions préjudicielles suivantes en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le « TFUE ») :

- L'expression, figurant au considérant 25 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, « [l]es délais que fixe le présent règlement pour la communication des informations doivent être entendus comme des délais maximaux » doit-elle être interprétée en ce sens qu'il s'agit de délais qui ne peuvent pas être dépassés et en ce sens qu'un dépassement du délai entraîne l'illégalité de la suspension du contrôle fiscal ?
- Existe-il une conséquence (sanction) pour l'autorité requise ou pour l'autorité requérante en cas de non-respect des délais d'exécution de l'échange international des informations fixés dans le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 **[Or. 2]** concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée ?
- Est-il possible de qualifier un échange international d'informations qui dépasse les délais fixés par le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée d'atteinte illégale aux droits du contribuable ?

Motivation

1. Au cours de la période d'imposition de décembre 2013, la requérante en cassation a fait valoir un droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») au titre de la fourniture de demi-carcasses de porc, de découpes de porc, d'entrailles de porc et de quartiers de bœuf mentionnés sur les factures [omissis] [numéros des factures] par le fournisseur ARGUS Plus spol. s.r.o. pour un montant total de 1 048 195,99 euros, dont 174 699,33 euros. Le Daňový úrad Prešov (l'administration fiscale) a initié un contrôle fiscal chez la requérante en cassation aux fins d'établir le bien-fondé du droit au remboursement de l'excédent de TVA ou d'une partie de celui-ci pour la période d'imposition de décembre 2013.
2. Dans le cadre de l'examen du respect des conditions de la déduction de la TVA par la requérante en cassation en application de l'article 49, paragraphe 1, de l'article 49, paragraphe 2, sous a), et de l'article 51, paragraphe 1, sous a), du

zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (loi n° 222/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA »), l'administration fiscale a procédé, dans le cadre d'un contrôle fiscal, à de larges mesures d'administration de la preuve visant à vérifier l'existence de liens de fournisseur à acquéreur entre la requérante en cassation et le fournisseur, ARGUS Plus spol. s.r.o., ou ses sous-traitants (des sociétés transfrontalières) et la réalité qui en résulte de l'exécution des prestations imposables déclarées par la requérante en cassation. La vérification précitée comportait entre autres notamment des auditions de témoins, des demandes d'informations adressées aux autorités vétérinaires et alimentaires régionales de la République slovaque relatives à l'importation de produits d'origine animale en provenance de l'Union européenne pour les périodes de novembre 2013 et de décembre 2013, des demandes de coopération adressées au Prezídium Policajného zboru (Direction de la police) de la République slovaque, des demandes de procéder à une visite sur place, la vérification des opérations de paiement et des demandes d'échange international d'informations. Après avoir apprécié les différentes constatations découlant du contrôle fiscal, l'administration fiscale est parvenue à la conclusion que la société ARGUS Plus spol. s.r.o. (qui était mentionnée sur les factures en tant que fournisseur de la requérante en cassation) n'était pas propriétaire des biens, n'était pas soumise à une obligation fiscale au sens de l'article 19 de la loi sur la TVA au titre de la livraison de marchandises, de sorte que la requérante en cassation [Or. 3] ne remplissait pas les conditions de la déduction de la taxe en amont. En contrôlant les différents documents en lien avec les preuves administrées, l'administration fiscale a établi que la requérante en cassation n'avait présenté au contrôle aucun élément de preuve plausible quant au fait que, au cours de la période d'imposition de décembre 2013, la société ARGUS Plus spol. s.r.o. lui avait livré les marchandises renseignées sur les factures présentées. Il ressortait des constatations de l'administration fiscale que, au cours de la période d'imposition contrôlée, le renseigné n'avait pas exercé une activité économique réelle, qu'il n'avait pas effectivement acquis le droit de disposer des marchandises comme un propriétaire et qu'il n'avait pas pu non plus ensuite livrer les marchandises à d'autres assujettis, de sorte que les conditions fixées à l'article 49, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA n'étaient pas remplies.

3. En se référant aux éléments précités, l'administration fiscale a adopté la décision [omissis] [numéro de la décision] du 30 mai 2016, par laquelle, en vertu de l'article 68, paragraphes 5 et 6, du zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [loi n° 563/2009 sur l'administration fiscale (code de procédure fiscale) et portant modification de certaines autres lois ; ci-après le « code de procédure fiscale »], a établi dans le chef de la requérante en cassation au titre de la période d'imposition de décembre 2013 une différence de TVA d'un montant de 174.699,33 euros, c'est-à-dire qu'elle n'a pas reconnu l'excédent de TVA à concurrence de 4 780,97 euros et a prélevé la taxe pour un montant de 169 918,36 euros.

4. La requérante en cassation a introduit une réclamation contre cette décision. Par décision [omissis] [numéro de la décision] du 17 octobre 2016, la défenderesse a confirmé la décision de l'administration fiscale [omissis] [numéro de la décision] du 30 mai 2016 selon la procédure prévue à l'article 74, paragraphe 4, du code de procédure fiscale.
5. La requérante en cassation a introduit devant le Krajský súd v Prešove (cour régionale de Prešov, Slovaquie ; ci-après la « cour régionale » ou la « juridiction administrative ») un recours dirigé contre la décision de la défenderesse [omissis] [numéro de la décision] du 17 octobre 2016 qui portait sur la décision de l'administration fiscale [omissis] [numéro de la décision] du 30 mai 2016, recours par lequel elle demandait l'annulation de la décision attaquée des autorités fiscales et le renvoi de l'affaire devant ces dernières pour la suite de la procédure. Dans sa requête, la requérante en cassation reprochait aux autorités fiscales : l'absence de pouvoir d'appréciation, la violation du principe de double degré d'instance, la violation de l'obligation de répondre aux griefs du contribuable visant les affirmations de l'administration fiscale avancées dans la décision imposant une obligation fiscale, les conclusions de l'administration fiscale relatives au transfert du droit de disposer des marchandises comme un propriétaire et l'application de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de fraude sans respecter les conditions légales.
6. La juridiction administrative a organisé une audience dans cette affaire le 18 janvier 2018. À l'audience, le conseil de la requérante en cassation a maintenu l'argumentation au fond, mais il a porté à l'attention de la cour régionale, entre autres, le fait que le contrôle fiscal a débuté le 21 mars 2014 et s'est achevé le 7 décembre 2015, ce qui représente un total de 626 jours, sachant que [Or. 4] le contrôle fiscal a été suspendu deux fois pour un total de 202 jours, de sorte que la durée effective du contrôle fiscal était de 353 jours, ce qui correspond au délai maximum, mais reste, selon l'avis du conseil, contraire à l'article 46, paragraphe 10, du code de procédure fiscale.
7. À l'audience précitée, c'est-à-dire le 18 janvier 2018, la cour régionale a rendu l'arrêt [omissis] [numéro de l'affaire] par lequel elle a rejeté le recours de la requérante en cassation en application de l'article 190 du zákon č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (loi n° 162/2015 établissant le code de droit administratif ; ci-après le « code de droit administratif »).
8. Se fondant sur les moyens de la requérante en cassation, sur la jurisprudence du Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie), de l'Ústavný súd Slovenskej republiky (Cour constitutionnelle, Slovaquie) ainsi que de la Cour de justice, la cour régionale a constaté, dans la motivation de son arrêt, que la société ARGUS Plus spol. s.r.o. (qui était mentionnée sur les factures en tant que fournisseur de la requérante en cassation) n'était pas propriétaire des marchandises, n'était pas soumise à une obligation fiscale au sens de l'article 19 de la loi sur la TVA au titre de la livraison de marchandises, de sorte que la requérante en cassation ne remplissait pas les conditions de la déduction de la taxe

en amont. En contrôlant les différents documents en lien avec les preuves administrées, l'administration fiscale a établi que la requérante en cassation n'avait présenté au contrôle aucun élément de preuve plausible quant au fait que, au cours de la période d'imposition de décembre 2013, la société ARGUS Plus spol. s.r.o. lui avait livré les marchandises renseignées sur les factures présentées. Il ressortait des constatations de l'administration fiscale que, au cours de la période d'imposition contrôlée, le fournisseur renseigné n'avait pas exercé une activité économique réelle, qu'il n'avait pas effectivement acquis le droit de disposer des marchandises comme un propriétaire et qu'il n'avait pas pu non plus ensuite livrer les marchandises à d'autres assujettis, de sorte que les conditions fixées à l'article 49, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA n'étaient pas remplies. S'agissant de l'objection soulevée par la requérante en cassation à l'audience du 18 janvier 2018 (concernant la durée du contrôle fiscal), la juridiction administrative a cité l'arrêt du Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie) [omissis] [numéro de l'affaire] du 27 juillet 2016, dont il ressort que *« la suspension d'un contrôle fiscal aux fins de procéder à un échange international d'informations ne saurait être compris en ce sens que l'administration fiscale poursuit l'exécution du contrôle fiscal en cause, de sorte que le délai prévu pour la réalisation de ce dernier ne court pas et ne saurait donc expirer. En suspendant le contrôle fiscal à cette fin, l'administration fiscale n'affecte pas l'autonomie privée du contribuable, n'exerce pas à son encontre ses droits et n'exige pas non plus de ce dernier d'exécuter les obligations qui lui incombent en vertu de la loi aux fins de l'exécution du contrôle fiscal. Il s'agit d'un échange spontané d'informations effectué en application de l'article 19 du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée ([abrogé par le règlement] n° 904/2010 du 7 octobre 2010, refonte) »*. Sur la base du contenu du dossier administratif, la juridiction administrative a considéré qu'il était établi que le contrôle fiscal avait débuté le 21 mars 2014, avait été suspendu une première fois du 26 août 2014 au 11 mars 2015 [Or. 5] et une deuxième fois du 20 avril 2015 au 1^{er} juillet 2015. Le procès-verbal du contrôle fiscal a été établi le 16 novembre 2015 et il a été mis fin au contrôle fiscal le 7 décembre 2015 par réception du procès-verbal par la requérante en cassation et par l'invitation à présenter des observations sur le procès-verbal. Dans ces circonstances, la juridiction administrative a considéré que le contrôle fiscal avait duré 293 jours, ce qui est conforme à l'article 46, paragraphe 10, du code de procédure fiscale. À cet égard, la cour régionale a également mentionné l'article 61, paragraphe 5, du code de procédure fiscale, dont il ressort que, en cas de suspension de la procédure fiscale, les délais prévus par ladite loi cessent courir, ce qui signifie que le délai fixé par la loi pour la réalisation du contrôle fiscal (un maximum d'un an à compter du jour de l'ouverture du contrôle au sens de l'article 46, paragraphe 1, du code de procédure fiscale) n'inclut pas la période au cours de laquelle le contrôle fiscal a été suspendu. Compte tenu des considérations ci-dessus, la juridiction administrative a jugé que le grief de la requérante en cassation concernant la durée du contrôle fiscal était infondé.

9. La requérante en cassation a introduit un recours en cassation contre cet arrêt de la juridiction administrative, par lequel elle demande au Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie) d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer l'affaire devant la cour régionale pour la suite de la procédure, à titre subsidiaire, de réformer l'arrêt attaqué, d'annuler la décision des autorités fiscales et de leur renvoyer l'affaire pour la suite de la procédure. Dans son pourvoi en cassation, la requérante en cassation reprochait à la cour régionale : le caractère irrégulier de sa démarche, de n'avoir pas obtenu suffisamment d'éléments nécessaires pour statuer dans l'affaire, d'avoir transféré de manière injustifiée et disproportionnée la charge de la preuve sur la requérante en cassation, de n'avoir pas pris en considération la jurisprudence de la Cour de justice, d'avoir remis en cause à des fins détournées des documents présentés, d'avoir dépassé les limites du pouvoir d'appréciation autorisé par la loi, d'avoir procédé à des constatations en fait insuffisantes dans l'affaire et d'avoir violé le principe de double instance, ainsi que l'impossibilité de représenter les organes répressifs, des vices dans les décisions adoptées, la violation du principe de proportionnalité et illégalité des décisions.
10. En rapport avec le grief de violation du principe de proportionnalité, la requérante en cassation a invoqué l'article [46], paragraphe 10, du code de procédure fiscale en lien avec l'article 10 du règlement 904/2010. Elle ne s'est pas rangée à l'argumentation de la cour régionale selon laquelle les délais cessent de courir après la suspension du contrôle fiscal, dans la mesure où les dispositions du règlement n° 904/2010 régissant, entre autres, l'échange international d'informations sont des dispositions du droit de l'Union qui ont primauté dans l'ordre juridique slovaque. Elle a souligné que le contrôle fiscal est censé représenter une sorte de procédure préparatoire qui vise à obtenir et à collecter des éléments de preuve aux fins de la décision ultérieure de l'administration fiscale adoptée dans le cadre de la procédure de redressement. Aux fins d'apprécier le respect de la durée maximale du contrôle fiscal, il est important de déterminer la date du début et ensuite aussi la date de la fin de celui-ci, **[Or. 6]** dans la mesure où cette durée est simultanément la limite déterminant la légalité du contrôle fiscal. Le législateur a formulé de manière précise l'exigence de proportionnalité dans l'exécution d'un contrôle fiscal (principe de proportionnalité en droit fiscal) en fixant des limites temporelles à la portée du contrôle fiscal. [La requérante en cassation] a fait observer que le contrôle fiscal en cause n'a pas respecté les délais fixés par le règlement n° 904/2010 aux fins de l'exécution, par les États membres, de l'obligation d'information dans le cadre de l'assistance et de la coopération internationales en matière de perception de l'impôt. À cet égard, elle a attiré l'attention sur le fait que, conformément au considérant 25 dudit règlement, il s'agit de délais qu'il convient d'interpréter comme des délais maximaux, que l'on ne peut pas dépasser, sachant que l'article 10, paragraphe 2, dudit règlement, prévoit que ces informations sont communiquées sans retard, et au plus tard trois mois à compter de la date de réception de la demande ; toutefois, au cas où les informations concernées sont déjà à la disposition de l'autorité requise, le délai est réduit à une période d'un mois au maximum. En l'espèce, le contrôle fiscal a duré au total 626 jours, dont 202 jours de suspension. Ainsi, l'administration fiscale a

terminé le contrôle fiscal après expiration du délai légal d'un an à compter de la date de début, en ce compris le délai maximal de 3 mois de suspension au sens du règlement n° 904/2010. En conséquence, la requérante en cassation s'est référée au [considérant] 12 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (ci-après la « directive 2011/16 »), qui prévoit qu'il conviendrait de fixer des délais pour la communication d'informations en application de la présente directive, afin que l'échange d'informations ait lieu en temps utile et soit ainsi plus efficace, [délais qui sont par ailleurs fixés] à l'article [7] de ladite directive. Dans ce contexte, elle a déclaré que l'expression « *en cas de disparition des motifs pour lesquels la procédure a été suspendue* » (article 61, paragraphe 4, du code de procédure fiscale) doit être interprétée dans le contexte de la directive 2011/16 et donc que la disparition des motifs pour lesquels la procédure a été suspendue est délimitée par la durée maximale des délais fixés dans la directive pour la communication des informations demandées. Dans le même temps, par mémoire du 21 novembre 2019, la requérante en cassation a demandé au Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie) de saisir la Cour de justice, en application de l'article 267 TFUE, d'une question portant sur l'interprétation des délais fixés par le droit de l'Union pour la communication d'informations (dans le cadre de l'assistance et de la coopération internationales en matière fiscale) et qu'il apprécie ainsi les conséquences liées au non-respect de ces délais sur la légalité de la suspension d'un contrôle fiscal, ou au regard d'une éventuelle violation des droits de la requérante en cassation en tant que contribuable.

11. Le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême, Slovaquie), en tant que juridiction de cassation, a constaté, sur la base du contenu du dossier administratif, que l'administration fiscale :
 - par avis [omissis] [numéro de l'avis] du 10 mars 2015, a annoncé à la requérante en cassation, conformément à l'article 46, paragraphe 2, du code de procédure fiscale, que débutait le 21 mars 2014 auprès de la requérante en cassation [Or. 7] un contrôle fiscal visant à établir le bien-fondé du droit au remboursement de l'excédent de TVA ou d'une partie de celui-ci au titre de la période d'imposition de décembre 2013.
 - par décision [omissis] [numéro de la décision] du 19 août 2014, a suspendu, en application de l'article 61, paragraphe 1, du code de procédure fiscale, le contrôle fiscal visant à établir le bien-fondé du droit au remboursement de l'excédent de TVA ou d'une partie de celui-ci (taxe sur la valeur ajoutée – décembre 2013) au motif qu'il est nécessaire d'obtenir des informations en application d'une réglementation spéciale, étant donné que l'administration fiscale, en application de l'article 7 du règlement 904/2010, a demandé, le 9 juillet 2014, au Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direction des Finances de la République slovaque) de solliciter un échange international d'informations. L'administration fiscale a donc suspendu le contrôle fiscal du 26 août 2014 jusqu'à l'obtention des documents permettant de déterminer

l'obligation fiscale. Dans la motivation de cette décision, l'administration fiscale a en outre indiqué qu'à l'occasion du contrôle fiscal, elle avait constaté que la requérante en cassation, au cours de la période d'imposition contrôlée, avait acheté des marchandises (de la viande) auprès de l'assujetti ARGUS Plus, spol. s.r.o. Dans la mesure où cette société ne communique pas avec l'administration fiscale, la livraison des marchandises en cause n'a pas été clairement établie. Étant donné que la société ARGUS Plus, spol. s.r.o. a acquis ces marchandises en Pologne, l'administration fiscale a demandé de vérifier l'acquisition des marchandises en provenance d'un autre État membre (demandes d'échange international d'informations introduites **le 21 juillet 2014**).

- par avis [omissis] [numéro de l'avis] du 12 mars 2015, a annoncé à la requérante en cassation, en application de l'article 61, paragraphe 4, du code de procédure fiscale, que le 11 mars 2015 avaient cessé d'exister les motifs pour lesquels avait été suspendu le contrôle fiscal aux fins d'établir le bien-fondé du droit au remboursement de l'excédent de TVA ou d'une partie de celui-ci (taxe sur la valeur ajoutée – décembre 2013). L'administration a justifié sa démarche par le fait que le 11 mars 2015 elle avait reçu notification de la réponse finale à sa demande d'échange international d'informations, de sorte qu'était remplie la condition pour la poursuite de l'exécution du contrôle fiscal au titre de la période d'imposition de décembre 2013.
- par décision [omissis] [numéro de la décision] du 10 avril 2015, a suspendu, en application de l'article 61, paragraphe 1, du code de procédure fiscale, le contrôle fiscal aux fins d'établir le bien-fondé du droit au remboursement de l'excédent de TVA ou d'une partie de celui-ci (taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période d'imposition de décembre 2013) au motif qu'elle avait lancé une procédure relative à une autre circonstance déterminante aux fins de l'adoption d'une décision. L'administration fiscale a suspendu le contrôle fiscal le 20 avril 2015. Dans la motivation de cette décision, l'administration a indiqué que lors du contrôle fiscal elle avait constaté que, au cours de la période d'imposition contrôlée, la société ARGUS Plus, spol. s.r.o., avait livré à la requérante en cassation des marchandises (de la viande). Dans la mesure où cette société ne communique pas avec l'administration fiscale, la livraison des marchandises en cause n'a pas été démontrée. Étant donné que **[Or. 8]** du 25 novembre 2013 au 30 avril 2014, le gérant de ce fournisseur était une personne résidant en Hongrie, par demande du 1^{er} avril 2015, l'administration fiscale a demandé de dresser un procès-verbal de l'audition de ce ressortissant hongrois (demande d'échange international d'informations introduite le 8 avril 2015).
- par avis [omissis] [numéro de l'avis] du 3 juillet 2015, a informé la requérante en cassation, en application de l'article 61 du code de procédure fiscale, que le 1^{er} juillet 2015, avaient cessé d'exister les motifs pour lesquels avait été suspendu le contrôle fiscal effectué auprès de la requérante en cassation, ce qu'elle a justifié par le fait que des demandes d'échange international

d'informations avaient été envoyées en application du règlement 904/2010, la réponse définitive étant parvenue le 1^{er} juillet 2015.

12. Aux termes de l'article 2, paragraphe 2, de la constitution de la République slovaque, « *les organes de l'État ne peuvent agir qu'en vertu de la constitution, dans les limites de celle-ci et dans la mesure et de la manière fixée par la loi* ».
 13. Aux termes de l'article 3, paragraphe 2, deuxième phrase, du code de procédure fiscale, « *l'administration fiscale est tenue d'examiner toute affaire qui fait l'objet d'une perception de l'impôt, de la traiter sans délais et sans retards inutiles et de recourir aux moyens les plus appropriés aux fins d'une détermination et une perception correctes de l'impôt* ».
 14. Aux termes de l'article [46], paragraphe 10, du code de procédure fiscale, « *le délai pour effectuer un contrôle fiscal est au maximum d'un an à compter de la date du début du contrôle. En cas de suspension du contrôle fiscal, l'article 61 s'applique mutatis mutandis* ».
- [omissis] [répétition de la deuxième phrase du point 14].
15. Aux termes de l'article 61, paragraphe 1, sous b), du code de procédure fiscale, « *l'administration fiscale peut suspendre le contrôle fiscal si a été initiée une procédure relative à une autre circonstance déterminante aux fins de l'adoption d'une décision ou s'il est nécessaire d'obtenir des informations d'une manière fixée par une réglementation spéciale* [omissis] [note de bas de page figurant dans le texte de loi cité] ».
 16. Aux termes de l'article 61, paragraphe 5, du code de procédure fiscale, « *en cas de suspension du contrôle fiscal, les délais prévus par la présente loi cessent de courir* ».
 17. Le règlement 904/2010 est une réglementation spéciale en application de laquelle il peut être nécessaire d'obtenir des informations. **[Or. 9]**
 18. Aux termes de l'article 10 du règlement 904/2010, « ***[l]'autorité requise effectue les communications visées aux articles 7 et 9 le plus rapidement possible, et au plus tard trois mois à compter de la date de réception de la demande. Toutefois, dans le cas où les informations concernées sont déjà à la disposition de l'autorité requise, le délai est réduit à une période d'un mois au maximum*** ».
 19. Aux termes de l'article 288 TFUE, « *[l]e règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre* ».
 20. De même, aux termes des articles 11 et 12 du règlement 904/2010, « ***[p]our des catégories de cas particulières, des délais différents de ceux qui sont prévus à l'article 10 peuvent être arrêtés d'un commun accord entre les autorités requises et les autorités requérantes. Lorsque l'autorité requise n'est pas en*** ».

mesure de répondre à la demande dans le délai prévu, elle informe immédiatement par écrit l'autorité requérante des motifs qui s'opposent au respect de ce délai et de la date à laquelle elle estime pouvoir répondre ».

21. Aux termes du [considérant] 25 du règlement 904/2010, « *[l]es délais que fixe le présent règlement pour la communication des informations doivent être entendus comme des délais maximaux à ne pas dépasser, le principe étant que, pour que la coopération soit efficace, les informations dont dispose déjà l'État membre requis devraient être transmises sans délai ».*

22. En lien avec la réglementation précitée, la juridiction de renvoi déclare que le principe constitutionnel de légalité des pouvoirs publics, exprimé à l'article 2, paragraphe 2, de la constitution de la République slovaque, consacre le caractère contraignant de la constitution et des lois pour les organes de l'État. Ainsi, dans le cadre de la perception de l'impôt, l'administration fiscale ne peut agir qu'en vertu de la constitution, dans les limites de celle-ci et dans la mesure et de la manière prévues par la loi. Dans l'ordre juridique slovaque, un contrôle fiscal est une procédure réglée par la loi (le code de procédure fiscale), qui vise avant tout à obtenir et récolter des éléments de preuve (dont relève également le procès-verbal du contrôle fiscal) nécessaires à l'adoption de la décision de l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de redressement ou de constatation. Une des conditions qui a une incidence sur la légalité des éléments de preuve et, en définitive, également sur la décision de l'administration fiscale est le respect systématique du délai fixé par la loi aux fins de l'exécution du contrôle fiscal, puisqu'un contrôle fiscal [Or. 10] qui dure plus longtemps que ce que ne permet la loi porte atteinte à la légalité de son résultat, important du point de vue juridique, non pas en raison de la violation formelle de celle-ci, mais en raison de l'intensité du contrôle fiscal en tant qu'atteinte matérielle à la sphère privée du contribuable contrôlé, constituée de ses droits et libertés fondamentales. En vertu de la réglementation en vigueur en République slovaque, la réalisation d'un contrôle fiscal par l'administration fiscale est limitée dans le temps, c'est-à-dire par le délai légal d'un an depuis le début du contrôle jusqu'à sa clôture par l'établissement et la notification du procès-verbal du contrôle fiscal (article 46, paragraphe 10, du code de procédure fiscale). Une des exceptions est la suspension du contrôle fiscal en raison de l'introduction d'une demande d'échange international d'informations, qui n'est pas comprise dans le délai fixé par la loi pour la réalisation d'un contrôle fiscal (en vertu de l'article 61, paragraphe 5, du code de procédure fiscale, en cas de suspension du contrôle fiscal, les délais prévus par cette loi cessent de courir). À ce stade, il convient de faire observer également qu'il n'est pas non plus possible d'exclure que, par volonté de prolonger/contourner en pratique le délai légal de réalisation du contrôle fiscal, l'administration fiscale recourt à l'institution de la suspension du contrôle fiscal – plus précisément la suspension inutile et disproportionnée du contrôle fiscal – aux fins d'obtenir des éléments factuels tirés d'un échange international d'informations déterminantes pour l'établissement correct de l'impôt (il s'agit notamment des cas d'échanges commerciaux intracommunautaires). Par conséquent, en rapport avec l'appréciation de la légalité de la durée du contrôle

fiscal, il est inévitable d'apprécier également le caractère proportionnel de la durée de la suspension du contrôle fiscal, étant donné que l'institution juridique de la suspension du contrôle fiscal ne saurait servir de moyen pour l'administration fiscale de prolonger artificiellement/inutilement la durée légale du contrôle fiscal. Une telle manière de procéder aboutirait à un contournement de la loi, sachant qu'accepter cette manière de procéder signifierait qu'un contrôle fiscal pourrait durer indéfiniment, ou avoir une durée disproportionnellement plus longue que celle fixée par la loi. Cette manière de procéder porterait également atteinte à la sécurité juridique des contribuables. Il est donc nécessaire d'apprécier l'utilité de la démarche de l'administration fiscale lorsqu'elle demande des informations à l'étranger et l'utilité de la suspension du contrôle fiscal dans le respect du principe de proportionnalité.

23. L'administration fiscale est tenue d'exécuter le contrôle fiscal dans un délai maximum d'un an à compter de la date de début, sachant qu'elle peut suspendre l'exécution du contrôle fiscal aux fins d'obtenir des informations en application du règlement 904/2010, mais les informations dont l'obtention a été le motif de la suspension du contrôle fiscal doivent être fournies, conformément audit règlement, dans un délai maximum de trois mois. Il convient de faire observer que le règlement 904/2010, qui régit entre autres l'échange international d'informations, est une réglementation directement applicable du droit de l'Union, ce dernier ayant la primauté sur le droit interne en République slovaque. **[Or. 11]** Le règlement 904/2010, en tant que source de droit dérivé de l'Union, a une portée générale, est obligatoire dans tous ses éléments et est directement applicable dans tout État membre. Les autorités administratives (et donc également les organes de l'administration fiscale) de chaque État membre sont tenues, en cas de demande d'informations dans le cadre d'une enquête administrative, de respecter les délais fixés dans le règlement 904/2010. L'applicabilité directe de ce règlement et le caractère contraignant pour les organes de l'administration des finances des délais qui découlent du règlement indiquent donc clairement que la communication d'informations, ou la réalisation d'un échange international d'informations, doit s'effectuer dans les délais fixés par le règlement 904/2010, et ce en dépit du fait que le code de procédure fiscale ne règle pas de manière explicite ce délai et ne s'y réfère nullement. La juridiction de renvoi cite également le Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée [COM(2014) 071], du 12 février 2014, dans lequel la Commission indique, entre autres, que « *dans certains États membres, les réponses tardives peuvent engendrer de graves problèmes lorsqu'un délai légal est fixé pour la réalisation d'audits ou que les informations sont requises de toute urgence dans des affaires de fraude, par exemple, ou encore qu'un délai est fixé pour l'établissement de la taxe* » (point 3.1.1., cinquième alinéa, deuxième phrase) et que « *le délai pour la communication des informations est fixé aux articles 10 à 12 du règlement (UE) n° 904/2010. Il est soit de 3 mois soit de 1 mois. Pour lutter efficacement contre la fraude à la TVA et assurer un recouvrement correct de la TVA, il est important que les États membres échangent les informations le plus rapidement possible.*

(...) Une des principales caractéristiques de la fraude carousel est la rapidité des opérations et la manière dont les opérateurs défaillants disparaissent après avoir effectué une acquisition intracommunautaire. En conséquence, un échange d'informations rapide et fluide est essentiel pour mettre un terme à cette forme de fraude. La Commission considère que le respect des délais imposés par le règlement constitue un point fondamental auquel les administrations fiscales doivent se conformer » (point 3.1.3., premier alinéa, cinquième alinéa et sixième alinéa, première phrase).

24. Ainsi que la juridiction de renvoi l'a fait observer ci-dessus, le règlement est un acte juridique contraignant de l'Union, qui, en vertu de l'article 7, paragraphe 2, de la constitution de la République slovaque, prime sur les lois de la République slovaque, et donc également sur le code de procédure fiscale, de sorte que l'administration fiscale, lorsqu'elle procède à un contrôle fiscal, doit veiller en premier lieu à l'application du règlement, et uniquement à titre subsidiaire à l'application du code de procédure fiscale. Or, l'article 61, paragraphe 1, sous b), du code de procédure fiscale contient une note de bas de page 21a, qui cite à titre d'exemple le zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (loi n° 442/2012 relative à l'assistance et à la coopération internationales en matière de perception de l'impôt) et au règlement 904/2010. À cet égard, la juridiction de renvoi considère que la note de bas de page 21a, qui cite ledit règlement, ne saurait être interprétée arbitrairement [Or. 12] de manière restrictive en reconnaissant à ce règlement uniquement une fonction de légitimation de la suspension de la procédure, alors que cette note cite le règlement dans son ensemble, c'est-à-dire en ce compris les conditions à la réalisation de l'échange international d'informations et les délais fixés pour son exécution. Se pose dès lors la question de savoir s'il est possible, d'une part, de déduire du règlement un motif légitime pour suspendre la procédure et, d'autre part, d'ignorer les autres dispositions du règlement, concrètement son article 10. Une interprétation conforme au droit de l'Union des dispositions précitées milite en faveur de la conclusion selon laquelle la suspension d'un contrôle fiscal en application du code de procédure fiscale n'est légitime que pendant la période fixée par le règlement 904/2010 pour la réalisation de l'échange international d'informations pour lequel le contrôle fiscal a été suspendu. Retenir cette interprétation ferait d'une suspension du contrôle fiscal pour une période supérieure à trois mois, c'est-à-dire au-delà du délai maximum autorisé par le règlement en cause, une suspension qui ne saurait produire les effets fixés par la loi – la suspension des délais fixés par le code de procédure fiscale – et qui est en définitive également en contradiction avec l'exigence de proportionnalité et de sécurité juridique du contribuable contrôlé.
25. La question de l'incidence du non-respect des délais découlant du règlement 904/2010 sur la légalité de la durée d'un contrôle fiscal a été partiellement examinée (même si c'est notamment du point de vue de la motivation adéquate des décisions de justice) aussi par l'Ústavný súd Slovenskej republiky (Cour constitutionnelle), qui, dans son arrêt [omissis] [numéro d'affaire] du 28 février 2013, a déclaré que « l'Ústavný súd (Cour constitutionnelle) fait

observer qu'il ressort certes du règlement relatif à la coopération lui-même des délais pour la réalisation d'un acte déterminé, mais, dans le même temps, le règlement suppose expressément que le traitement d'une commission rogatoire peut être plus long que les délais fixés. Le Krajský súd (cour régionale) a déduit de la réglementation en cause (des articles précités du règlement relatif à la coopération en lien avec la loi sur l'administration des impôts et taxes) qu'à la suite d'une suspension régulière de la procédure, les délais d'exécution de la procédure cessent de courir même lorsque la procédure a été suspendue aux fins d'une commission rogatoire internationale, pour le traitement de laquelle les organes n'ont pas respecté les délais fixés dans le règlement en cause. Indépendamment du point de savoir s'il s'agit de l'unique interprétation possible des dispositions applicables du règlement relatif à la coopération et de la loi sur l'administration des impôts et taxes, la Cour constitutionnelle ne considère pas que cette conclusion soit arbitraire, contraire à la finalité et au sens des normes appliquées et cette conclusion du Krajský súd (cour régionale) est même constitutionnellement justifiée. De plus, la Cour constitutionnelle juge nécessaire de faire observer que l'interprétation des dispositions de la loi sur l'administration des impôts et taxes concernant l'écoulement des délais fixés pour le contrôle fiscal et également pour l'ensemble de la procédure fiscale ne saurait compromettre l'application effective du règlement ». [Or. 13]

26. Dans l'affaire examinée (ainsi que cela est exposé au point 11 de la présente ordonnance), le contrôle fiscal a été suspendu (deux fois) précisément en rapport avec une demande d'échange international d'informations introduite en application de l'article 7 du règlement 904/2010, la réponse de l'organe étranger requis ayant été manifestement communiquée, dans le premier cas, après l'expiration du délai de trois mois fixé par ledit règlement (or, le dépassement de ce délai n'a pas été non plus régularisé par la procédure prévue aux articles 11 et 12 du règlement, qui permettent de prolonger le délai pour la communication des informations demandées). Étant donné qu'il s'agissait de la communication d'informations (relatives à l'acquisition de marchandises par le fournisseur de la requérante en cassation, la société ARGUS Plus, spol. s.r.o., qui était censé avoir acquis ces marchandises en provenance de Pologne) qui, après avoir été notifiées à l'administration fiscale, constituaient le fondement de l'appréciation du bien-fondé du droit à la déduction de la TVA invoqué par la requérante en cassation, la juridiction de renvoi est d'avis que la question de l'interprétation de la nature des délais fixés par le règlement 904/2010 a une importance fondamentale aux fins de l'appréciation de la légalité des décisions des autorités fiscales (du point de vue de la durée du contrôle fiscal compte tenu de la suspension de ce contrôle). C'est pourquoi (également en se référant à l'absence d'uniformité dans la jurisprudence nationale) la juridiction de renvoi a jugé nécessaire de saisir la Cour de justice d'une question d'interprétation du droit de l'Union.
27. Si l'expiration du délai fixé par la loi a entraîné l'illégalité du procès-verbal du contrôle fiscal et l'impossibilité de se fonder sur ce dernier pour imposer une obligation fiscale, il est nécessaire, en cas d'applicabilité directe du règlement

904/2010, de définir également la nature des délais qui en découlent et la manière dont la juridiction administrative doit procéder dans le cadre de l'examen juridictionnel portant sur l'appréciation de la légalité de la durée du contrôle fiscal. C'est pourquoi la juridiction de renvoi, se rendant compte de l'importance de la fixation des délais par le règlement 904/2010 (rendre effective et accélérer la coopération lors de l'échange d'informations entre les États membres de l'Union européenne en matière fiscale), a été confrontée à la question de savoir si, dans le cadre de la réglementation nationale, qui fixe une limite temporelle à la réalisation d'un contrôle fiscal, et en rapport avec l'application de l'institution de la suspension d'un contrôle fiscal en raison d'une demande d'échange international d'informations, les délais fixés par ledit règlement pour les organes de l'administration fiscale en rapport avec une demande d'échange international d'informations doivent être interprétés en ce sens qu'il s'agit de délais dont le dépassement est imputable à l'administration fiscale, c'est-à-dire qu'il constitue une atteinte illégale aux droits du contribuable contrôlé, ainsi qu'à la question de savoir quelles conséquences/sanctions le droit de l'Union rattache au non-respect de ces délais.

28. C'est pourquoi la juridiction de renvoi est parvenue à la conclusion que, dans l'affaire examinée, il est nécessaire de saisir la Cour de justice de questions préjudicielles **[Or. 14]** [omissis] [informations relatives à la suspension de la procédure].
29. [omissis] [informations relatives au mode d'adoption de l'ordonnance]
[omissis] [informations relatives aux possibilités de recours]

Bratislava, le 5 mars 2020

Petra PRÍBELSKÁ

président de la chambre

Jarmila URBANCOVÁ

membre de chambre

Milan MORAVA

membre de la chambre

[omissis]