

Affaire C-108/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

27 février 2020

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

5 février 2020

Partie requérante :

HR

Partie défenderesse :

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN-BRANDENBURG
ORDONNANCE**

[OMISSIS]

Dans le litige opposant

HR

partie requérante,

représentée par : [...]

à

Finanzamt Wilmersdorf

partie défenderesse,

ayant pour objet : la taxe sur la valeur ajoutée de 2009 et 2010

le Finanzgericht Berlin-Brandenburg (tribunal des finances de Berlin-Brandebourg, Allemagne), 5^{ème} chambre, a rendu, le 5 février 2020, [OMISSIS]

la décision suivante :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante :

Les articles 167 et 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – la directive TVA – doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une application du droit national, en vertu de laquelle le bénéfice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont doit également être refusé lorsqu'une fraude en matière de taxe sur le chiffre d'affaires a été commise en amont et que l'assujetti en avait ou aurait dû en avoir connaissance, malgré son absence de participation ou d'implication dans la fraude fiscale par le biais de l'opération dont il était destinataire, et le fait qu'il n'a ni encouragé ni facilité ladite fraude ? [Or. 2]

II. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se prononce à titre préjudiciel sur la question formulée au point I.

Motifs :

I.

- 1 Au cours des années litigieuses 2009 et 2010, la requérante a exploité, en collaboration avec son mari, un commerce de gros de boissons à [...]. Dans ses déclarations de taxe sur le chiffre d'affaires relatives aux exercices litigieux, elle a notamment déduit la TVA payée en amont sur les factures émises par la société P GmbH (ci-après « P GmbH ») s'élevant à 993 164 euros (2009) et 108 417,87 euros (2010). Les livraisons de boissons mentionnées sur les factures (notamment les boissons spiritueuses et la boisson Red Bull) ont bien été effectuées par P GmbH à la requérante. Les montants facturés étaient payés par la requérante à P GmbH, et P GmbH enregistrait, à l'instar de la requérante, les opérations réalisées dans sa comptabilité. Ni la requérante, ni P GmbH n'ont commis de fraude fiscale dans le cadre de leur relation d'affaires. Les factures de P GmbH respectent les exigences légales des articles 14 et 14a de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »). La requérante revendait les boissons achetées à P GmbH sans commettre, dans le cadre de ces reventes, de fraude fiscale en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.
- 2 Il ressort de deux jugements rendus par une juridiction pénale, entre-temps devenus définitifs, que P GmbH a acheté les boissons livrées à la requérante en

commettant plusieurs fraudes en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. D'après les constatations établies par la juridiction pénale, les faits à l'origine de l'affaire sont les suivants : le mari de la requérante, en tant que partie prenante responsable, fournissait à P GmbH des quantités importantes de boissons spiritueuses, de café et de Red Bull (chiffre d'affaires total réalisé jusqu'en septembre 2010 : environ 80 millions d'euros). Aucune facture n'a été émise pour ces livraisons. Au lieu de cela, un employé de P GmbH établissait des factures fictives relatives à l'achat des marchandises. C'est sur la base de ces factures que P GmbH faisait ensuite indument valoir la déduction de la TVA en amont. Le mari de la requérante mettait également à la disposition de P GmbH des listes de prix et des clients potentiels pour la marchandise. La marchandise a été revendue à différents acheteurs, dont la requérante. Après la découverte de ces faits par l'administration fiscale compétente, cette dernière a refusé à P GmbH la déduction de la TVA en amont invoquée au titre de ces fausses factures.

- 3 En outre, la défenderesse a également refusé à la requérante le bénéfice du droit à déduction de la TVA dans la mesure où les montants de TVA acquittés se rapportaient à des prestations réalisées en amont par P GmbH. À l'appui de sa position, elle a fait valoir, en substance, que la requérante faisait partie, avec son entreprise, d'une [Or. 3] chaîne de livraison dans laquelle des fraudes en matière de taxe sur le chiffre d'affaires avaient été commises. P GmbH aurait, avec la participation du mari de la requérante, éludé le paiement de la TVA grevant l'achat de différentes boissons, lesquelles ont ensuite été revendues, entre autres, à la requérante.
- 4 La requérante considère que le bénéfice du droit à déduction de la TVA payée en amont au titre des prestations réalisées par P GmbH lui a été refusé à tort en l'espèce. Elle estime qu'elle remplit les conditions légales de déduction de la TVA payée en amont.
- 5 La défenderesse considère, au contraire, qu'en raison de la participation de son mari ainsi que du caractère inhabituel de cette pratique commerciale, la requérante aurait dû se rendre compte qu'elle faisait partie, avec son entreprise, d'une chaîne de livraison dans laquelle des fraudes en matière de taxe sur le chiffre d'affaires avaient été commises. Cela justifierait, selon la jurisprudence de la Cour, de refuser la déduction de la TVA acquittée en amont.

II.

- 6 La chambre de céans pose à la Cour, conformément à l'article 267, paragraphe 1, sous a), et paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la question préjudicielle énoncée dans le dispositif.

1. Le cadre juridique

a. Le droit de l'Union

7 L'article 167 de la directive TVA dispose ce qui suit :

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

8 L'article 168, sous a), de la directive TVA dispose ce qui suit :

« 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 : [Or. 4]

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

9 Conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA, pour pouvoir exercer le droit à déduction, en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, l'assujetti doit remplir, entre autres, la condition suivante :

« [...] détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ».

b. Le droit national

10 L'article 15, paragraphe 1, point 1, première et deuxième phrases, de l'UStG, dans la version en vigueur au cours des années litigieuses, est rédigé comme suit :

« L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes :

1. la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. L'exercice du droit à déduction suppose que l'entrepreneur possède une facture émise conformément aux articles 14 et 14a de la présente loi. »

2. Appréciation au regard du droit national et pertinence de la question préjudicielle pour la solution du litige

11 En l'espèce, la question pertinente pour la solution du litige tend à déterminer si la déduction de la TVA ayant grevé des prestations en amont fournies par P GmbH

doit être refusée à la requérante au motif qu'elle aurait dû avoir connaissance des fraudes à la TVA qui sont intervenues en amont.

- 12 Les conditions d'application du droit à déduction de la TVA en amont qui sont prévues à l'article 15, paragraphe 1, point 1, de l'UStG sont réunies en ce qui concerne la TVA mentionnée sur les factures de P GmbH. **[Or. 5]**
- 13 La seule question qui se pose est celle de savoir si le refus du bénéfice du droit à déduction est justifié par le fait que la requérante aurait dû avoir connaissance des fraudes à la TVA commises au sein de P GmbH, et donc à un stade antérieur.
- 14 L'exclusion du bénéfice du droit à déduction au sens précité n'était pas prévue par la loi au cours des exercices litigieux. La jurisprudence nationale des juridictions supérieures estime néanmoins, en se fondant sur la jurisprudence de la Cour, qu'un tel refus s'impose *« lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération en cause était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par l'assujetti était entachée de fraude à la TVA »* [OMISSIS].
- 15 Selon le droit national, l'élément déterminant, aux fins de la solution du litige, est de savoir si le fait que la requérante aurait dû avoir connaissance de l'exercice frauduleux du droit à déduction par P GmbH entraîne non seulement un refus du bénéfice du droit à déduction de la TVA acquittée en amont dans le chef de P GmbH, mais également un refus du bénéfice du droit à déduction dans le cadre de la relation d'affaires subséquente entre P GmbH et la requérante. À cet égard, l'interprétation de la notion de « chaîne de livraison » est déterminante. Si les opérations entre P GmbH et la requérante devaient être considérées comme faisant partie d'une chaîne commune de livraison intégrant l'achat de boissons frauduleux réalisé par P GmbH en amont, le refus du bénéfice du droit à déduction de la TVA acquittée en amont aurait été valablement opposé en l'espèce. Dans l'hypothèse où il ne s'agirait pas d'une telle chaîne de livraisons, la déduction de la TVA acquittée en amont devrait être accordée.

3. Appréciation au regard du droit de l'Union

- 16 La juridiction de céans nourrit des doutes sur la manière d'interpréter la notion de « chaîne de livraison » au regard des règles du droit de l'Union, et sur le point de savoir si les relations d'affaires faisant l'objet de la procédure au principal peuvent relever de cette notion. Étant donné que la notion de « chaîne de livraison » est née dans le contexte du refus du bénéfice du droit à déduction de la TVA payée en amont, il s'agit là d'un problème d'interprétation du droit de l'Union. **[Or. 6]**
- 17 Dans une jurisprudence désormais constante, la Cour a jugé que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA. Dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu

d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Si tel est le cas lorsqu'une fraude fiscale est commise par l'assujetti lui-même, il en est également ainsi lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA [arrêts de la Cour du 18 mai 2017, Litdana [OMISSIS] (C-624/15, EU:C:2017:389, point 35), du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, [OMISSIS] (C-277/14, EU:C:2015:719, points 47 à 49); du 13 mars 2014, FIRIN, [OMISSIS] (C-107/13, EU:C:2014:151, point 42); du 18 juillet 2013, Evita-K, [OMISSIS] (C-78/12, EU:C:2013:486, point 41); du 31 janvier 2013, Stroy trans, [OMISSIS] (C-642/11, EU:C:2013:54, point 48); du 31 janvier 2013, LVK-56, [OMISSIS] (C-643/11, EU:C:2013:55, point 60); du 6 décembre 2012, Bonik, [OMISSIS] (C-285/11, EU:C:2012:774, point 41), et du 21 juin 2012, Mahagében et David, [OMISSIS] (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 47)].

- 18 Conformément à ces principes du droit de l'Union, le refus du bénéfice du droit à déduction dans la procédure au principal ne serait envisageable que dans les trois cas suivants :
- La requérante a elle-même commis une fraude fiscale dans le cadre des livraisons litigieuses qu'elle a reçues de P GmbH,
 - P GmbH a éludé le paiement de la TVA concernant les livraisons faites à la requérante ou
 - les opérations litigieuses faisaient partie d'une chaîne de livraison dans laquelle une fraude fiscale a été commise.

Si aucun de ces trois cas de figure n'est avéré, le refus du bénéfice du droit à déduction ne saurait être valablement opposé à la requérante, indépendamment du fait qu'elle ait eu connaissance d'une fraude fiscale commise en amont dans la chaîne de prestations. **[Or. 7]**

- 19 Étant donné que ni la requérante, en faisant valoir la déduction de la TVA acquittée en amont sur les livraisons de boissons de P GmbH, ni P GmbH, en tant que fournisseur de la marchandise, n'ont commis de fraude à la TVA dans le cadre des opérations litigieuses en l'espèce, le seul point déterminant dans la procédure au principal est celui de savoir si les opérations litigieuses faisaient partie d'une « chaîne de livraison » à l'intérieur de laquelle une fraude fiscale a été commise.
- 20 À notre connaissance, la notion de « chaîne de livraison » utilisée par la Cour n'a pas été précisée par celle-ci à ce jour.
- 21 À cet égard, la juridiction de céans estime que l'on peut imaginer que le seul fait qu'un assujetti ait ou doive avoir connaissance d'une fraude fiscale commise à un stade antérieur (quelconque) de l'opération entraîne un refus du bénéfice du droit

à déduction de la TVA acquittée en amont. Tel serait le cas si la notion de « chaîne de livraison » était comprise en ce sens qu'il suffit que le bien livré fasse l'objet de plusieurs opérations successives. Dans ce cas, il n'existerait d'implication ou de lien avec la fraude commise en amont qu'en raison du seul fait que celle-ci concerne le même bien. Il ne serait toutefois pas nécessaire d'avoir facilité ou encouragé la fraude fiscale par l'opération litigieuse (par exemple en dissimulant les relations d'approvisionnement, ou autrement).

- 22 Cependant, la juridiction de céans tend à penser qu'une telle interprétation de la notion de « chaîne de livraison » serait trop large compte tenu des principes de neutralité et de proportionnalité du droit de l'Union.
- 23 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que le refus du bénéfice du droit à déduction en cas de fraudes fiscales et d'abus commis dans le cadre d'une chaîne de livraison n'est envisageable que lorsque c'est précisément de la combinaison spécifique de transactions effectuées successivement que résulte le caractère frauduleux de ces opérations prises dans leur ensemble [voir arrêt de la Cour du 18 décembre 2014, Italmoda [OMISSIS] (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 67)]. Il semblerait, par exemple, que tel soit le cas lorsque les livraisons successives s'inscrivent dans le cadre d'un plan global visant à rendre plus difficile la traçabilité des biens livrés et, partant, la détection des fraudes commises dans la chaîne des livraisons. Cela pourrait notamment inclure les opérations qui font partie d'une fraude de type « carrousel ». En outre, cela pourrait également recouvrir, le cas échéant, des opérations en chaîne si l'interposition d'entrepreneurs qui ne reçoivent pas effectivement l'objet de la livraison [Or. 8] vise à dissimuler les relations commerciales. En définitive, selon cette conception, une « chaîne de livraison » ne couvrirait que les opérations qui encouragent ou facilitent concrètement la fraude commise en amont ou en aval.
- 24 Selon la juridiction de céans, cette conclusion pourrait s'appuyer sur plusieurs décisions de la Cour dont il ressort que le refus du bénéfice du droit à déduction
- est subordonné à une « participation » de l'assujetti, lorsqu'il a réalisé son opération, à une fraude fiscale commise en amont ou en aval [voir arrêts de la Cour du 17 octobre 2019, Unitel [OMISSIS] (C-653/18, EU:C:2019:876, point 33); du 28 mars 2019, Vinš [OMISSIS] (C-275/18, EU:C:2019:265, point 33); du 8 novembre 2018, Cartrans Spedition [OMISSIS] (C-495/17, EU:C:2018:887, point 41); du 25 octobre 2018, Božičević Ježovnik [OMISSIS] (C-528/17, EU:C:2018:868, point 35); du 19 octobre 2017, Paper Consult [OMISSIS] (C-101/16, EU:C:2017:775, point 52); du 18 mai 2017, Litdana [OMISSIS] (C-624/15, EU:C:2017:389, points 33 et suivant); du 9 février 2017, Euro Tyre [OMISSIS] (C-21/16, EU:C:2017:106, point 40); du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia, [OMISSIS] (C-81/15, EU:C:2016:398, point 42), et du 21 juin 2012, Mahagében et David, [OMISSIS] (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 54)],

- repose sur une « *implication* » [en allemand : « *Einbeziehung* »] des opérations de l'assujetti dans la fraude commise à un autre stade de l'opération [arrêt de la Cour du 21 juin 2012, Mahagében et David, [OMISSIS] (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 53)], ou
- requiert une « *implication* » [en allemand : « *Verknüpfung* »] des opérations de l'assujetti dans la fraude commise à un autre stade de l'opération [arrêts de la Cour du 28 mars 2019, Vinš [OMISSIS] (C-275/18, EU:C:2019:265, point 33) ; du 8 novembre 2018, Cartrans Spedition [OMISSIS] (C-495/17, EU:C:2018:887, point 41) ; du 25 octobre 2018, Božičević Ježovnik [OMISSIS] (C-528/17, EU:C:2018:868, point 35), et du 9 février 2017, Euro Tyre [OMISSIS] (C-21/16, EU:C:2017:106, point 40)].

Selon la juridiction de céans, le simple fait que l'assujetti ait ou doive avoir connaissance de la fraude fiscale [Or. 9] ne saurait suffire à caractériser une telle « participation » ou une telle « implication » [désignée alternativement en allemand par les termes « *Einbeziehung* » et « *Verknüpfung* »]. Les notions de « participation » ou d'« implication » supposent au contraire une contribution personnelle à la fraude fiscale, au moins au sens d'un encouragement ou d'une facilitation. La juridiction de céans considère que la mauvaise foi, en tant que circonstance purement subjective, ne peut pas remplacer la participation active qui est nécessaire pour caractériser une « participation » ou une « implication ».

- 25 S'il n'y a pas, en plus de la mauvaise foi, d'encouragement ou de facilitation de la fraude fiscale, tout laisse à penser, selon la juridiction de céans, que le bénéfice du droit à déduction ne doit pas être refusé à un assujetti au titre des prestations qu'il a reçues en amont. Tel serait en particulier le cas dès lors que les relations d'approvisionnement, comme celles en cause au principal, sont divulguées intégralement aux autorités fiscales par la délivrance de factures, la mention dans la comptabilité et les déclarations de TVA. Il n'y a pas de dissimulation des relations d'approvisionnement ni des fournisseurs dans la présente espèce. La fraude fiscale commise en amont (en l'espèce : La déduction de la taxe grevant l'achat de boissons par P GmbH) est entièrement achevée et ne peut plus être encouragée ni facilitée par les opérations effectuées en aval (en l'espèce : la revente des boissons par P GmbH à la requérante). Au contraire, l'opération liant P GmbH et la requérante se présente comme la suite de la relation d'approvisionnement, qui est indépendante de l'opération impliquée dans une fraude fiscale en amont. À cet égard, il n'existe pas de plan global prévoyant que ces livraisons feraient partie d'une fraude s'étendant sur plusieurs opérations. Selon cette conception de la notion de « chaîne de livraison », il se pourrait que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la chaîne de livraison se soit achevée avec P GmbH. Les livraisons effectuées par P GmbH après la fraude à la TVA, que ce soit à la requérante ou à d'autres tiers, ne devraient dès lors pas faire partie d'une chaîne de livraisons dans laquelle une fraude fiscale a été commise, mais devraient, au contraire, constituer de nouvelles

relations d'approvisionnement, lesquelles doivent être appréciées indépendamment de la fraude fiscale antérieure.

- 26 Selon la juridiction de renvoi, la question de savoir si l'époux de la requérante a ou non fourni les clients de la marchandise à P GmbH paraît également dénuée de pertinence. En effet, cette circonstance ne devrait pas remettre en cause la circonstance que les livraisons faites par P GmbH à la requérante n'ont aucune incidence sur la fraude fiscale commise par P GmbH antérieurement. La relation d'approvisionnement parfaitement transparente entre P GmbH et la requérante ne peut plus encourager la fraude fiscale déjà achevée. De même [Or. 10], une dissimulation des relations d'approvisionnement a posteriori est impossible en raison de la transparence.
- 27 Cette conclusion pourrait être confirmée par la jurisprudence de la Cour, selon laquelle le refus du bénéfice du droit à déduction de la TVA acquittée en amont en cas de pratique abusive n'est envisageable que si l'admission du droit à déduction litigieux a pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par la directive TVA [arrêt de la Cour du 10 juillet 2019, Kuršu zeme [OMISSIS] (C-273/18, EU:C:2019:588, point 35)]. En vertu de la jurisprudence de la Cour, tel peut être le cas, par exemple, lorsque l'assujetti cherche, en effectuant les opérations, à dissimuler le fournisseur réel et donc, à rendre plus difficile l'imposition des opérations, ou lorsque l'opération litigieuse a précisément pour objectif l'obtention d'un avantage fiscal indu [arrêt de la Cour du 10 juillet 2019, Kuršu zeme [OMISSIS] (C-273/18, EU:C:2019:588, points 36 et suivant)]. Cependant, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, il ne semble pas s'agir d'un exercice abusif du droit à déduction de la TVA. Étant donné que le fournisseur des boissons (P GmbH) est mentionné sur les factures, le contrôle de l'imposition à la TVA des marchandises par les autorités fiscales est assuré. Les livraisons effectuées par P GmbH à la requérante ne permettent pas d'établir une dissimulation de fournisseurs. En outre, les opérations litigieuses n'avaient pas non plus pour objet une fraude fiscale. Au contraire, comme cela a été exposé ci-dessus, l'éventuelle fraude fiscale de P GmbH avait déjà été commise au moment de la livraison des boissons à la requérante. Ainsi est-il exclu, en toute logique, que l'achat des boissons par la requérante ait eu pour objet la fraude commise antérieurement par P GmbH.
- 28 En outre, les opérations en cause au principal n'ont pas causé de préjudice en matière de TVA, puisque P GmbH était redevable de la TVA facturée. En conséquence, ces opérations n'ont pas non plus généré d'avantage fiscal susceptible d'aller à l'encontre des objectifs de la directive TVA. Au contraire, le système de neutralité de la TVA qui sous-tend le système commun de TVA devrait exiger que les prestations en amont dans l'affaire au principal fassent l'objet d'un droit à déduction. Selon la juridiction de céans, le maintien des effets d'une fraude commise à un stade antérieur (quelconque) sur l'ensemble des opérations ultérieures, lorsque l'assujetti a simplement connaissance ou aurait dû avoir connaissance de la fraude, constituerait une restriction disproportionnée à ce principe de neutralité. À cet égard, il conviendrait de tenir compte du fait que le

refus du bénéfice du droit à déduction ne saurait avoir le caractère d'une sanction. Le seul fait que la marchandise ayant donné lieu aux opérations ait, le cas échéant, été achetée illégalement ne signifie pas que le principe de **[Or. 11]** neutralité de la TVA puisse être écarté. C'est uniquement lorsque la prestation en cause permet ou encourage directement l'abus qu'il convient d'exclure la déduction de la TVA payée en amont.

- 29 Cette conception juridique pourrait être corroborée par le fait que la question de savoir si la TVA due sur les opérations de vente antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujéti de déduire la TVA acquittée en amont [voir ordonnance de la Cour du 3 mars 2004, *Transport Service* (C-395/02, point 26) ; arrêts de la Cour du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.* (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16, point 54), et du 21 juin 2012, *Mahagében et David*, [OMISSIS] (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 40)]. Dans ce contexte, la Cour a toujours souligné que les mesures visant à protéger les droits du Trésor public – et donc à protéger les recettes fiscales – ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour « *assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude* » [arrêts de la Cour du 29 juillet 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, [OMISSIS] (C-188/09, EU:C:2010:454, point 26) ; du 27 septembre 2007, *Téleos* [OMISSIS] (C-409/04, EU:C:2007:548, point 46) ; voir aussi arrêt de la Cour du 21 juin 2012, *Mahagében et David*, [OMISSIS] (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 48)]. Concernant les mesures au sens de l'article 273 de la directive TVA, la Cour relève, de manière littérale, que : « *[e]n outre, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112 afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA.* » [Arrêt de la Cour du 21 juin 2012, *Mahagében et David*, [OMISSIS] (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 57)].
- 30 Une interprétation extensive de la notion de « chaîne de livraison » dans le contexte du refus du bénéfice du droit à déduction de la TVA en cas d'abus pourrait cependant aboutir, selon la juridiction de céans, à une telle remise en cause systématique du droit à déduction de la TVA et de la neutralité de la TVA. Si la chaîne de livraison qui sous-tend le refus du bénéfice du droit à déduction de la TVA englobait aussi les opérations qui n'encouragent pas et ne facilitent pas les fraudes fiscales intervenant en amont ou en aval, cela conférerait un effet de sanction étendu et disproportionné au refus d'accorder ce droit en cas d'abus. Si l'on peut valablement refuser le bénéfice de la déduction de la TVA à des transactions portant directement sur une **[Or. 12]** pratique fiscale abusive et une fraude fiscale en matière de TVA afin de lutter efficacement contre de tels abus, il serait toutefois également contraire au système d'admettre que le refus du bénéfice de la déduction de la TVA a un effet indirect sur plusieurs opérations effectuées en amont ou en aval si celles-ci n'ont pas de lien identifiable, au sens

d'un encouragement, avec la fraude commise. Admettre l'existence de cet effet indirect aboutirait à multiplier de manière injustifiée le montant de TVA dû, lequel serait plusieurs fois supérieur au préjudice en matière de TVA résultant de la fraude. En définitive, la reconnaissance de cette « opération frauduleuse » ferait naître un effet de sanction équivalant à une amende, lequel ne trouve aucun fondement juridique dans la directive TVA. À cet égard, la TVA ne saurait être instrumentalisée pour sanctionner le comportement malhonnête d'un assujetti [OMISSIS].

- 31 En outre, la juridiction de céans considère qu'une interprétation extensive de la notion de « chaîne de livraison » est également contestable dès lors qu'il n'apparaît pas que le refus du bénéfice de la déduction de la TVA sur des opérations réalisées en aval de la livraison, en l'absence d'encouragement ayant contribué à la fraude fiscale, serait en soi de nature à atteindre l'objectif poursuivi par la Cour, consistant à prévenir les abus et la fraude à la TVA. En effet, si – comme dans l'affaire au principal – la fraude fiscale commise en amont était déjà achevée et que l'opération suivante – en l'espèce : entre P GmbH et la requérante – ne pouvait plus permettre ni encourager la fraude, l'interdiction faite à la requérante de déduire la TVA acquittée en amont ne peut plus empêcher les fraudes.
- 32 Enfin, le caractère erroné d'une application du refus d'accorder la déduction dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal pourrait finalement aussi résulter de la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle il n'y a pas lieu de distinguer, du point de vue de la TVA, entre opérations « licites » et opérations « illicites ». La question de savoir si une opération est juridiquement condamnable n'est pas pertinente aux fins de son imposition à la TVA, puisque le principe de neutralité de la TVA exige d'inclure l'ensemble des opérations [voir arrêts de la Cour du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling [OMISSIS] (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 50), et du 12 janvier 2006, Optigen e.a. [OMISSIS] (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16, point 49)]. Toutefois, si le système de TVA couvre également les opérations « illicites », il faut, pour des raisons de neutralité, que la déduction de la TVA acquittée en amont soit également possible pour celles-ci. Il y aurait donc, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une opération juridiquement [Or. 13] condamnable en raison de la participation de l'époux de la requérante à une fraude entachant l'opération réalisée en amont, sans que l'on puisse toutefois écarter les opérations ultérieures qui sont pertinentes du point de vue de la TVA, nonobstant cette condamnation, de sorte que l'on ne peut pas non plus exclure une déduction de la TVA payée en amont.

4. Sursis à statuer

- 33 [OMISSIS] [arguments de pur droit interne]
- 34 [OMISSIS] [arguments de pur droit interne]

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL