

Version anonymisée

Traduction

C-446/18 - 1

Affaire C-446/18

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

9. juillet 2018

Juridiction de renvoi :

Nejvyšší správní soud (Česká republika)

Date de la décision de renvoi :

31. mai 2018

Partie requérante :

AGROBET CZ, s.r.o.

Partie défenderesse :

Finanční úřad pro Středočeský kraj

ORDONNANCE

Dans l'affaire opposant la partie requérante, **AGROBET CZ, s.r.o.**, établie à [OMISSIS] Poděbrady [OMISSIS], à la partie défenderesse, le **Finanční úřad pro Středočeský kraj** (administration des finances de Bohême centrale), établi à [OMISSIS] Prague 2, ayant pour objet des recours tendant à la protection contre l'inaction de la partie défenderesse, dans le cadre d'une procédure en cassation visant l'arrêt du Krajský soud v Praze (cour régionale de Prague) du 13 juin 2017 [OMISSIS], le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a rendu l'ordonnance suivante :

[OMISSIS] La Cour de justice est saisie de la question préjudicielle suivante :

Une mesure d'un État membre qui subordonne l'établissement et le paiement d'une partie de la déduction de la TVA demandée à la clôture de procédures portant sur l'ensemble des prestations imposables au cours d'une période d'imposition déterminée est-elle compatible avec le droit de l'Union, notamment le principe de neutralité de la TVA ?

[OMISSIS]

Motivation

I. Objet de la procédure et développements procéduraux antérieurs

- 1 Le 1^{er} février 2016, la requérante a déposé une déclaration relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « la TVA ») pour la période d'imposition de décembre 2015, dans laquelle elle a indiqué un excédent de TVA à hauteur de 2.958.167 CZK. Le 19 février 2016, la défenderesse a établi avec la requérante un procès-verbal relatif à l'ouverture d'un contrôle fiscal et d'une procédure de redressement, selon lequel le contrôle fiscal porte sur la déclaration exacte de la TVA « pour la période d'imposition de décembre 2015 en ce qui concerne les opérations relatives à la matière première huile de colza ». La portée du contrôle a été définie comme suit : toutes les circonstances déterminantes pour établir et fixer exactement la taxe définie dans l'objet du contrôle fiscal pour la période d'imposition de décembre 2015. À la demande de la requérante, la défenderesse a précisé qu'elle vérifierait de manière approfondie les opérations portant sur la matière première huile de colza et qu'elle veut également vérifier le bien-fondé de la classification de la matière première dans le taux de base de la taxe.
- 2 Le 24 février 2016, la requérante a déposé une déclaration de TVA pour le mois de janvier 2016, dans laquelle elle a indiqué un excédent de TVA à hauteur 1.559.241 CZK. Le 1^{er} avril 2016, la défenderesse a initié un contrôle fiscal et une procédure de redressement concernant la requérante. D'après le procès-verbal d'ouverture du contrôle fiscal, ce dernier porte sur la déclaration ordinaire de TVA « pour la période d'imposition de janvier 2016 les opérations relatives à la matière première huile de colza ». Le contrôle portait sur l'ensemble des circonstances déterminantes pour établir et fixer exactement la taxe définie dans l'objet du contrôle fiscal pour la période d'imposition de janvier 2016. En réponse aux questions du représentant de la requérante, la défenderesse a indiqué qu'elle a « des doutes sérieux de caractère général concernant les opérations relatives à l'huile de colza », concrètement sur le point de savoir « si les livraisons [Or. 2] ont été effectuées, de quelle marchandise il est question, et si les livraisons ont été réalisées pour les acquéreurs déclarés et de la part des fournisseurs ». La défenderesse a considéré comme inhabituel le fait que la marchandise soit livrée en République tchèque depuis un autre État membre et qu'elle soit à nouveau livrée depuis le territoire national vers un autre État membre, ce qui n'est certes pas illégal, mais qui est un motif pour la vérification de ces transactions.

- 3 La requérante a introduit une réclamation contre l'ouverture des deux contrôles fiscaux, en application de l'article 261, paragraphe 1, du zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (loi n° 280/2009, établissant le code de procédure fiscale), tel qu'en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 (ci-après « le code de procédure fiscale »). Elle a fait valoir que l'excédent de TVA lui avait été retenu de manière répétée, bien que l'administration fiscale n'ait des doutes que sur une plus petite partie de l'excédent invoqué, ce qui constitue pour la requérante une charge disproportionnée. Selon la requérante, la défenderesse a choisi une mesure de contrôle inappropriée en ce qu'elle a initié un contrôle fiscal et n'a pas invité la requérante à dissiper les doutes. De plus, se référant à la jurisprudence de la Cour de justice (arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298), la requérante a objecté que l'attitude de la défenderesse est disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi, et elle a réclamé le versement sans retard de la partie non litigieuse de l'excédent. Si la défenderesse ne juge pas possible une telle démarche, il ne devrait être procédé au contrôle fiscal qu'après l'établissement (et le paiement) de l'excédent, ce qui éviterait à la requérante de supporter les risques financiers résultant de la retenue du troisième, ou quatrième excédent successifs.
- 4 Il ressort des procédures connexes qu'un contrôle fiscal (éventuellement précédé d'une procédure de clarification et de régularisation) a été également initié auprès de la requérante pour les périodes imposables d'octobre 2015 et novembre 2015. Pour cette période également la requérante n'a pas reçu le remboursement de l'excédent qu'elle avait déclaré.
- 5 Le 11 avril 2016 et le 6 mai 2016 la défenderesse a indiqué à la requérante qu'elle ne jugeait pas les réclamations fondées. Elle a constaté qu'elle avait examiné non seulement les achats, mais également les ventes d'huile de colza brute et que, au cours de la procédure de clarification et de régularisation pour la période d'imposition d'octobre 2015 et pour les contrôles fiscaux portant sur le mois de novembre 2015, elle avait constaté que l'huile de colza commercialisée avait pour origine la Pologne, qu'elle avait été commercialisée sur le territoire national sous une forme non modifiée et que la requérante l'avait livrée de nouveau en Pologne, ce qui a fait naître chez la défenderesse des doutes quant aux opérations commerciales déclarées et à leur incidence sur la TVA. En raison de l'existence de ces doutes et en raison du contrôle fiscal initié, il est exclu que la taxe soit établie pour cette période d'imposition.
- 6 Enfin, le 4 mai 2016 et le 24 mai 2016, la requérante a demandé à l'organe hiérarchiquement supérieur de la défenderesse d'examiner la manière dont ont été traitées les réclamations en application de l'article 261, paragraphe 6, du code de procédure fiscale. Elle a fait valoir qu'elle avait acheté l'huile de colza brute auprès d'un fournisseur sérieux, qui est établi de longue date sur le marché et qui remplit ses obligations vis-à-vis du Trésor public (il a appliqué la TVA en aval). Elle a de nouveau objecté que la retenue pendant plusieurs mois successifs des excédents déclarés, dont une partie substantielle n'est pas visée par les doutes de l'administration fiscale, est disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi, qui

consiste à protéger le Trésor public contre la fraude fiscale. Compte tenu de la primauté du droit de l'Union, les dispositions du code de procédure fiscale empêchant l'établissement partiel de la TVA, si elles ne peuvent faire l'objet d'une interprétation conforme au droit de l'Union, ne doivent absolument pas être appliquées. Dans le cas contraire, il y aurait lieu de conclure que l'administration fiscale n'est pas habilitée à initier un contrôle fiscal, puisque, ce faisant, elle violerait le droit de l'Union.

- 7 Le 4 juillet 2016 et le 14 juillet 2016, l'Odvolací finanční ředitelství (direction d'appel des finances) a indiqué à la requérante que sa demande n'était pas fondée, en faisant valoir que le code de procédure fiscale ne prévoyait pas la délivrance d'un avis d'imposition partiel et que la TVA se rapporte toujours à l'ensemble d'un exercice fiscal. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne ne fait pas apparaître que l'administration fiscale ne serait pas habilitée à soumettre la TVA déclarée à un contrôle. Au contraire, la Cour de justice reconnaît l'obligation pour les États membres de vérifier les déclarations de TVA et elle admet également, dans la mesure nécessaire, le prolongement du délai de remboursement de l'excédent en raison d'un contrôle fiscal, étant donné que la lutte contre la fraude fiscale est un objectif reconnu [Or. 3] et soutenu par la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « la directive TVA »).
- 8 Le 31 mai 2016 se sont tenues des discussions entre la requérante et la défenderesse, au cours desquelles la requérante a objecté que l'attitude de la défenderesse l'empêchait en pratique d'effectuer des transactions avec l'huile de colza brute, et elle a demandé à ce que la défenderesse lui indique si elle avait constaté que des clients ou des fournisseurs de la requérante étaient liés à une chaîne de transactions relevant d'une fraude à la TVA. Dans le même temps, elle a proposé une garantie pour la partie litigieuse de la taxe si l'administration fiscale lui établissait l'excédent. La défenderesse a indiqué qu'elle n'avait pas connaissance des résultats de la commission rogatoire internationale et qu'elle ne pouvait pas préjuger de la suite de la procédure si la requérante envisageait d'effectuer à l'avenir des transactions avec l'huile de colza.
- 9 Le 15 juillet 2016, les autorités fiscales polonaises, à la demande de la défenderesse adressée le 21 avril 2016, ont indiqué que l'acquéreur déclaré de la requérante, RED HOT SP.Z O.O., ne peut être contacté et qu'il répond aux critères d'une société de type « opérateur manquant » (missing trader). Le 10 août 2016, la défenderesse a donc invité la requérante à démontrer, dans un délai de 20 jours, le respect des conditions pour l'exonération de la taxe avec droit de déduction pour les livraisons d'huile de colza brute à destination de la société RED HOT SP.Z O. O. Il ressort d'une autre réponse à la commission rogatoire internationale, dont la juridiction de renvoi a connaissance sur la base d'une autre affaire examinée (concernant la TVA pour le mois d'octobre 2015), que le principal client polonais (Michał Ciejska) a reconnu avoir acquis des marchandises auprès de la requérante, mais qu'il ne communique que par courrier électronique et qu'il ne présente pas des documents complets.

- 10 Le 7 novembre 2016, la requérante a introduit une demande de protection contre le défaut d'agir en application de l'article 38 du code de procédure fiscale, par laquelle elle cherchait à obtenir de l'administration fiscale la délivrance immédiate d'un avis d'imposition établissant dans le chef de l'assujetti l'excédent de TVA à concurrence du montant qui n'est pas visé par le contrôle fiscal initié auprès de la requérante. Elle a motivé cette demande en renvoyant à l'arrêt du Krajský soud v Praze (cour régionale de Prague) du 4 octobre 2016 [OMISSIS] par lequel ce dernier a fait droit à la même requérante et a enjoint à la défenderesse « d'adopter une décision établissant l'impôt en matière de taxe sur la valeur ajoutée dans le chef de la requérante pour la période d'imposition d'octobre 2015 dans la mesure où cette taxe n'est pas visée par le contrôle fiscal en cours portant sur les prestations imposables fournies et acquises, qui avaient pour objet l'achat et la vente d'huile de colza ». Le Krajský soud s'est fondé sur l'article 183 de la directive TVA et a considéré comme étant important l'arrêt de la Cour de justice du 18 décembre 1997, Garage Molenheide (C-286/94, EU:C:1997:162), dans lequel la Cour a souligné l'importance du principe de proportionnalité, qui est fondamental pour équilibrer exactement les mesures que les États membres adoptent aux fins d'une exacte perception de l'impôt, tout en respectant le droit des assujettis au remboursement de l'excédent (ou à son report à l'exercice fiscal suivant), qui découle des dispositions directement applicables de la directive TVA, ainsi que le principe de neutralité de la TVA, en tant que principe structurel fondamental du système de TVA.
- 11 Cette demande a fait l'objet d'une communication le 7 décembre 2016. L'Odvolací finanční ředitelství (direction d'appel des finances) n'a pas jugé la demande concluante et l'a donc rejetée. Dans sa motivation, il a indiqué que l'arrêt précité du Krajský soud n'était pas une jurisprudence constante et qu'il avait de plus fait l'objet d'un recours en cassation. En outre, il avait été rendu dans une autre affaire, de sorte qu'il ne le liait pas pour l'examen de la demande. L'Odvolací finanční ředitelství (direction d'appel des finances) a souligné que le code de procédure fiscale ne prévoit pas d'établissement partiel de la taxe. Si un excédent résulte des obligations fiscales, il se rapporte à un exercice fiscal entier, et non pas uniquement à une partie des prestations imposables.
- 12 Par deux recours en carence distincts, du 30 janvier 2017, que le Krajský soud v Praze (cour régionale de Prague) a joints, la requérante cherchait à obtenir un arrêt constatant que la défenderesse est tenue, dans un délai de 30 jours à dater du jour où l'arrêt a acquis force de chose jugée, d'adopter une décision établissant la taxe sur la valeur ajoutée pour les périodes imposables de décembre 2015 et de janvier 2016 dans la mesure où cette taxe n'est pas visée par le contrôle fiscal en cours des prestations imposables fournies et acquises, qui avaient pour objet l'achat ou la vente d'huile de colza. [Or. 4]
- 13 Entre l'introduction du recours et le prononcé de l'arrêt du Krajský soud (cour régionale), le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) s'est prononcé sur le recours en cassation de la requérante dirigé contre l'arrêt du Krajský soud (cour régionale) du 4 octobre 2016 [OMISSIS], par lequel ce dernier a enjoint à la

défenderesse d'établir un avis d'imposition partiel pour la période d'octobre 2015. Par arrêt du 11 mai 2017 [OMISSIS], le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a cassé cet arrêt. Il est parvenu à la conclusion que, si le code de procédure fiscale ne prévoit pas expressément la possibilité d'établir un avis d'imposition partiel, l'administration fiscale ne peut pas s'approprier un tel pouvoir en l'absence d'un fondement juridique, eu égard au principe de l'énumération exhaustive des pouvoirs de droit public. On ne peut pas appliquer par analogie une règle d'une autre législation (loi n° 500/2004 établissant le code de procédure administrative), dont l'application dans une procédure fiscale est expressément exclue par l'article 262 du code de procédure fiscale. De plus, la création d'une telle institution, jusqu'alors inconnue dans le droit fiscal, pourrait entraîner une série de problèmes auxquels la réglementation figurant dans le code de procédure fiscale ne répond pas. S'agissant de l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-286/94, Molenheide, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a constaté qu'il n'indique pas que le droit interne devrait permettre l'établissement partiel de l'excédent de TVA à concurrence de la somme non contestée, et que la législation belge est diamétralement différente de la législation tchèque, qui consacre la protection des droits contre des actes disproportionnés, défaillants ou arbitraires de l'administration fiscale. Aux conditions fixées, le contribuable peut demander à ce qu'il soit enjoint à une administration fiscale défaillante d'adopter une décision dans une affaire de TVA faisant l'objet d'un contrôle, non pas une décision partielle, mais une décision portant sur la TVA pour l'ensemble de l'exercice fiscal.

- 14 Se référant à cet arrêt d'annulation du Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême), le krajský soud (cour régionale) a rejeté les recours en carence concernant les périodes imposables de décembre 2015 et janvier 2016, par un arrêt du 13 juin 2017 [OMISSIS].
- 15 La requérante (requérante en cassation) a introduit un recours en cassation dirigé contre cet arrêt.
- 16 Dans le recours en cassation, elle fait valoir que la décision du Krajský soud (cour régionale) repose sur l'application du droit procédural interne, qui est incompatible avec le droit de l'Union, qui est directement applicable et prime sur le droit interne. Elle considère qu'il est possible d'interpréter le droit procédural interne conformément au droit de l'Union.
- 17 La requérante maintient son opinion en droit selon laquelle la jurisprudence de la Cour de justice (notamment l'arrêt du 18 décembre 1997, Garage Molenheide, C-286/94, EU:C:1997:162 ; l'arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298 ; l'arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395 ; l'arrêt du 18 octobre 2012, Mednis SIA, C-525/11, EU:C:2012:652) admet certes la possibilité de reporter le remboursement de l'excédent en raison de l'ouverture d'un contrôle portant sur le bien-fondé de l'excédent, mais uniquement dans une mesure compatible avec le principe de proportionnalité, c'est-à-dire dans une mesure qui est nécessaire pour parvenir à

l'objectif pour lequel est initié le contrôle fiscal. Dès lors qu'une partie de l'excédent indiqué par la requérante n'a aucunement et à aucun moment été remis en cause par la défenderesse et qu'elle ne fait l'objet d'aucun contrôle, on ne saurait conclure au caractère proportionnel de la retenue de la partie non litigieuse de l'excédent.

- 18 Dans ses observations relatives au recours en cassation, la défenderesse a indiqué qu'il convient d'opérer une distinction entre la naissance du droit à déduction en application des articles 167 et suivants de la directive TVA et la naissance du droit au remboursement de l'excédent en application de l'article 183 de la directive TVA. Étant donné que l'excédent se rapporte à un exercice fiscal et qu'il est le résultat d'un calcul mathématique, il ne peut naître qu'en tant qu'un tout indivisible. Étant donné que l'administration fiscale a remis en cause le droit à la déduction de la taxe et l'exonération de la taxe relative aux opérations portant sur l'huile de colza brute, il a remis en cause l'excédent invoqué dans son ensemble. C'est pourquoi il n'existe pas de partie non litigieuse de l'excédent qu'il serait possible d'établir « partiellement » et de rembourser à la requérante. Il ne résulte pas de l'arrêt de la Cour de justice cité par la requérante une obligation à charge des administrations fiscales des États membres de se prononcer sur un remboursement partiel des droits à déduction individuels. La retenue de l'excédent pendant une période plus longue que la normale est compensée, au bénéfice du contribuable, par un intérêt sur la déduction retenue. [Or. 5]

II. Législation interne

- 19 L'article 105, paragraphe 1, du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), tel que modifié (ci-après « la loi sur la TVA ») dispose : « *Si l'établissement de l'excédent de la taxe fait apparaître un trop-perçu remboursable supérieur à 100 CZK, il est remboursé d'office à l'assujetti dans un délai de 30 jours à dater de l'établissement de l'excédent. Cela ne s'applique pas si le trop-perçu remboursable est le résultat d'une modification de la taxe fixée à la suite d'un redressement.* »
- 20 L'article 89, paragraphe 4, du code de procédure fiscale dispose : « *S'il ressort de la déclaration fiscale ordinaire introduite ou de la déclaration fiscale complémentaire que l'assujetti a droit à une déduction fiscale, l'administration fiscale, en cas de doute, invite ce dernier à dissiper les doutes dans un délai de 30 jours à dater du dépôt d'une telle déclaration, au plus tôt à dater du dernier jour du délai fixé pour le dépôt de la déclaration fiscale ordinaire ou de la déclaration fiscale complémentaire.* »
- 21 L'article 90 du code de procédure fiscale dispose : « *Si les doutes n'ont pas été dissipés et que le montant de la taxe n'a pas été établi de manière suffisamment crédible, l'administration fiscale communique à l'assujetti le résultat de la procédure de clarification et de régularisation. L'assujetti peut, dans un délai de 15 jours à dater du jour où il a eu connaissance du résultat de la procédure de*

clarification et de régularisation, introduire une demande de poursuite de l'administration de la preuve accompagnée d'une offre d'autres moyens de preuve (paragraphe 2). Si l'administration fiscale trouve des motifs pour la poursuite de l'administration de la preuve, elle initie un contrôle fiscal dans la mesure de ces motifs. Si l'administration fiscale ne trouve pas de motifs pour la poursuite de l'administration de la preuve, elle adopte une décision établissant la taxe dans un délai de 15 jours à dater du jour où l'assujetti a introduit une demande de poursuite de l'administration de la preuve (paragraphe 3). »

- 22 L'article 85 du code de procédure fiscale dispose : *« Le contrôle fiscal a pour objet les obligations fiscales, les déclarations de l'assujetti ou d'autres circonstances déterminantes pour l'établissement et la détermination exacte de la taxe afférente à une procédure fiscale (paragraphe 1). L'administration fiscale vérifie l'objet du contrôle fiscal dans la mesure déterminée. La portée du contrôle fiscal peut être étendue ou réduite en cours de procédure selon la procédure prévue pour son ouverture (paragraphe 3). Le contrôle fiscal peut être effectué ensemble avec plusieurs procédures fiscales concernant un même assujetti. L'administration fiscale peut initier un contrôle fiscal également pour d'autres procédures fiscales en élargissant le contrôle fiscal en cours portant sur une autre procédure fiscale (paragraphe 4). »*
- 23 Le code de procédure fiscale ne fixe aucun délai maximum pour la durée du contrôle fiscal ni pour la durée de la procédure d'établissement de la taxe, dans le cadre de laquelle est effectué le contrôle fiscal. La seule limite est fixée à l'article 148 du code de procédure fiscale, qui dispose : *« L'impôt ne peut être fixé après l'extinction du délai prévu pour la fixation de l'impôt, qui est de trois ans. Le délai pour la fixation de l'impôt commence à courir le jour où s'est écoulé le délai pour le dépôt de la déclaration fiscale ordinaire, ou le jour où l'impôt est devenu exigible sans qu'il y ait eu dans le même temps une obligation de déposer une déclaration fiscale ordinaire (paragraphe 1). Si, avant l'expiration du délai pour la fixation de l'impôt, a été initié un contrôle fiscal, a été déposée une déclaration fiscale ordinaire ou a été initiée une invitation à déposer une déclaration fiscale ordinaire, le délai pour la fixation de l'impôt recommence à courir à nouveau à dater du jour où cet acte a été effectué (paragraphe 3). Le délai pour la fixation de l'impôt cesse de courir (entre autres) à dater du jour de la demande de coopération internationale dans le cadre de la gestion de l'impôt jusqu'au jour de l'obtention de la réponse à cette demande, ou jusqu'au jour de l'envoi de la communication de la cessation de la coopération internationale dans le cadre de la gestion de l'impôt dans le cas d'espèce (paragraphe 4, sous f). Le délai pour la fixation de l'impôt expire au plus tard 10 ans après qu'il ait commencé à courir conformément au paragraphe 1 (paragraphe 5). »*
- 24 L'article 254a du code de procédure fiscale dispose : *« Dans l'hypothèse où la procédure de clarification et de régularisation concernant une déclaration fiscale ordinaire ou une déclaration fiscale complémentaire, dont il ressort que l'assujetti a droit à une déduction fiscale, dure plus de cinq mois, l'assujetti a droit à un intérêt sur la déduction fiscale telle que fixée par l'administration*

fiscale (paragraphe 1). L'assujetti a droit à des intérêts sur la déduction fiscale à dater du jour consécutif à l'expiration du délai de cinq mois qui court depuis le jour de l'ouverture de la procédure de clarification et de régularisation, qui dure plus de cinq mois, jusqu'au jour du remboursement de la déduction fiscale ou de son utilisation aux fins du paiement de l'arriéré, au plus tard toutefois avant l'expiration du délai pour son remboursement (paragraphe 2). L'intérêt sur la déduction fiscale correspond au taux annuel de référence « repo » fixé par la banque nationale tchèque, augmenté d'un point de pourcentage, applicable pour le premier jour du semestre calendrier concerné (paragraphe 3). L'intérêt reconnu en application de cette disposition est appliqué pour le dédommagement reconnu d'un préjudice ou pour l'indemnisation reconnue au titre du préjudice moral causé à l'assujetti par une décision illégale ou une procédure administrative irrégulière de l'administration fiscale (paragraphe 6). » [Or. 6]

25 Avec effet au 1^{er} juillet 2017, l'article 254a du code de procédure fiscale a été modifié par la loi n° 170/2017 en ce sens que le taux correspond au taux de référence « repo » augmenté de 2 points de pourcentage. Les deux premiers paragraphes sont rédigés comme suit : « *L'assujetti a droit à un intérêt sur la déduction fiscale fixée par l'administration fiscale depuis le jour qui suit l'expiration du délai de 4 mois courant depuis le dernier jour du délai fixé pour le dépôt de la déclaration fiscale ordinaire ou pour la déclaration fiscale complémentaire dont il résulte une déduction fiscale pour l'assujetti, ou depuis le jour où cette déclaration a été déposée, pour autant qu'elle l'ait été dans le délai fixé, jusqu'au jour du remboursement de la déduction fiscale ou de son utilisation aux fins du paiement de l'arriéré, toutefois au plus tard avant l'expiration du délai pour son remboursement (paragraphe 1). Le délai prévu au paragraphe 1 commence à courir, et l'intérêt sur la déduction fiscale ne commence pas à courir, à dater du jour*

a) de l'invitation à corriger les erreurs dans la déclaration dans le cadre de la procédure au fond relative à la déduction fiscale, jusqu'au jour où ces erreurs sont corrigées ou au jour où expire, sans résultat, le délai fixé dans cette invitation,

b) de l'invitation à permettre l'ouverture d'un contrôle fiscal jusqu'au jour de l'ouverture du contrôle fiscal,

c) de la décision par laquelle l'administration fiscale fixe le délai dans lequel l'assujetti peut présenter des observations sur le résultat des constatations de contrôle et proposer de les compléter, jusqu'au jour où l'assujetti dépose les observations demandées ou le jour où le délai fixé pour les observations expire sans résultat (paragraphe 2).

26 Toutefois, l'article XI, point 3, de la loi n° 170/2017, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2017, dispose : « *Dans le cas d'une réduction fiscale invoquée dans une déclaration fiscale ordinaire ou dans une déclaration fiscale complémentaire, pour laquelle le délai de dépôt a expiré avant l'entrée en vigueur de la présente*

loi, un intérêt est appliqué sur la déduction fiscale en vertu de l'article 254a de la loi n° 280/2009, telle qu'applicable avant l'entrée en vigueur de la présente loi. »

- 27 En résumé, si l'administration fiscale, au lieu d'établir l'impôt conformément à la déclaration fiscale déposée, initie une procédure de clarification et de régularisation ou initie un contrôle fiscal aux fins d'adopter une décision établissant l'impôt, à partir de laquelle commence à courir le délai de 30 jours aux fins du remboursement de l'excédent prévu à l'article 105, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, cette décision ne peut pas être adoptée au-delà d'une période de trois ans à dater de l'ouverture du contrôle fiscal. Dans certains cas (par exemple, après des échanges entre l'administration fiscale et les autorités fiscales d'un autre État membre ou d'un pays tiers), cette période peut en outre être prolongée progressivement jusqu'à un maximum de 10 ans.
- 28 Les lois tchèques ne permettent pas à l'administration fiscale d'établir la taxe uniquement pour une partie d'un exercice fiscal ou uniquement en ce qui concerne la prestation imposable non litigieuse. Mais, la vérification (ouverture d'une procédure de clarification et de régularisation ou d'un contrôle fiscal) ne serait-ce que d'une seule transaction soumise à la TVA dans le cadre d'un exercice fiscal concret suspend automatiquement l'établissement de la TVA pour l'ensemble de l'exercice fiscal, et ce jusqu'à la clôture du contrôle fiscal ou de la procédure de clarification et de régularisation au titre de l'exercice fiscal faisant l'objet d'une vérification.
- 29 S'il n'y a pas établissement de la taxe dans un délai de quatre mois après expiration du délai fixé aux fins du dépôt de la déclaration fiscale ordinaire, la loi prévoyant également un délai plus long, l'assujetti a, dans un tel cas, droit au versement d'un intérêt sur la déduction fiscale retenue à concurrence d'un montant qui, pour chaque semestre, est calculé sur la base du taux de référence « repo » fixé par la banque centrale, augmenté de deux points de pourcentage. Au cours de la période allant de 2013 à 2017, le taux de référence « repo » de deux semaines relatif au premier jour du semestre s'élevait chaque fois à 0,05 % par an, et, en application du code de procédure fiscale applicable à l'époque, il était augmenté d'un point de pourcentage. Par conséquent, l'intérêt sur la déduction fiscale retenue s'élevait, dans le cas de la requérante, à 1,05 % annuel sur la somme retenue.

III. Droit de l'Union applicable

- 30 Aux termes de l'article 183 de la directive TVA, lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période d'imposition, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent. Toutefois, les États membres peuvent refuser le report ou le remboursement lorsque l'excédent est insignifiant. [Or. 7]

- 31 La Cour de justice a examiné plusieurs fois l'interprétation de l'article 183 de la directive TVA ou de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (ci-après « la sixième directive »), qui est pratiquement identique.
- 32 Au point 53 de l'arrêt du 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), la Cour de justice a constaté que *« le délai pour effectuer le remboursement de l'excédent de TVA peut, en principe, être prolongé afin d'effectuer une vérification fiscale sans qu'un tel délai prolongé doive être considéré comme déraisonnable pour autant que la prolongation n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour mener à bien cette procédure de vérification (voir, par analogie, arrêt Sosnowska, précité, point 27). Toutefois, dans la mesure où l'assujetti ne peut disposer temporairement des fonds correspondant à l'excédent de TVA, il supporte économiquement un désavantage qui est susceptible d'être compensé par le versement des intérêts, garantissant ainsi le respect du principe de neutralité fiscale »*.
- 33 Aux points 33 et 34 de l'arrêt du 25 octobre 2001, *Commission/Italie* (C-78/00, EU:C:2001:318), qui a été cité de manière répétée dans des arrêts ultérieurs (par exemple, au point 17 de l'arrêt du 10 juillet 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395), la Cour a déclaré que *« s'agissant de la possibilité, en vertu de l'article 183 de la directive 2006/112, de prévoir que l'excédent de TVA soit reporté sur la période d'imposition suivante ou qu'il soit remboursé, la Cour a précisé que les modalités fixées par les États membres à cet égard ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe. En particulier, de telles modalités doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA, cela impliquant que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente, et que, en tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne doit faire courir aucun risque financier à l'assujetti »* (nous reproduisons le point 45 de l'arrêt du 28 juillet 2011, *Commission/Hongrie*, C-274/10, EU:C:2011:530).
- 34 Dans l'arrêt du 18 décembre 1997, *Garage Molenheide e.a.* (C-286/94, EU:C:1997:162), la Cour de justice a jugé que *« le principe de proportionnalité est applicable à des mesures nationales qui, telles celles en cause dans les litiges au principal, sont adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière de TVA, dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de la TVA, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel [et] qu'il appartient au juge national d'apprécier le caractère proportionné ou non des mesures en cause et de l'application qui en est faite par l'administration compétente. Dans le cadre d'une telle appréciation, il convient d'écarter les dispositions nationales ou une interprétation de celles-ci*

qui feraient obstacle à un contrôle juridictionnel effectif, et notamment au contrôle de l'urgence et de la nécessité de la retenue du solde de TVA restituable, ainsi qu'à la possibilité pour l'assujetti de demander, sous le contrôle d'un juge, la substitution à la retenue d'une autre sûreté suffisante pour protéger les intérêts du Trésor public mais moins contraignante pour l'assujetti, ou qui empêcheraient que puisse être ordonnée, à tous les stades de la procédure, une mainlevée, totale ou partielle, de la retenue. En outre, en cas de mainlevée de la retenue, un calcul des intérêts dus par le Trésor public, qui ne prendrait pas pour point de départ le jour auquel le solde de TVA en cause aurait normalement dû être restitué, serait contraire au principe de proportionnalité ». [OMISSIS]

- 35 Aux termes de l'article 273 de la directive TVA, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. La lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA. Toutefois, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de cette disposition ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces 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 (voir arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, points 49 et 50 ainsi que jurisprudence citée). [Or. 8]

IV. Examen de la question préjudicielle précitée

- 36 Dans le cadre de ses mécanismes de vérification et de mesures contre la fraude fiscale, l'ordre juridique tchèque n'autorise généralement pas d'établir et de rembourser uniquement une partie de la déduction déclarée. En application de l'article 252 de la directive TVA, l'État membre de la juridiction de renvoi a retenu une période d'imposition d'un mois (la loi admet des exceptions à cette règle sous la forme d'une période d'imposition trimestrielle), qui correspond à la période générale qui détermine la période d'imposition au titre de laquelle une éventuelle déduction sera retenue. Les mesures contre la fraude fiscale dans un État membre sont précisément fondées sur le principe de la retenue de la déduction pour l'ensemble de la période d'imposition, et non pas uniquement en rapport avec des prestations imposables individuelles (faisant l'objet d'une vérification). Bien que, de la sorte, la mesure visera aussi seulement certaines prestations imposables, l'ordre juridique tchèque n'autorise pas d'établir la taxe pour les autres prestations imposables restantes, tant qu'au moins une des prestations imposables déclarées pour la période d'imposition fait l'objet d'une procédure de clarification et de régularisation ou un contrôle fiscal (ci-après « les mesures »).
- 37 Ce sont avant tout les articles 183 et 273 de la directive TVA qui règlent l'imposition d'obligations à charge des assujettis par rapport à la législation des États membres.

- 38 en vertu de l'article 273 de la directive TVA, les États membres peuvent imposer aux assujettis d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. Dans une série d'arrêts, la Cour de justice définit les limites à la marge d'appréciation (autonomie) des États membres.
- 39 Dans sa jurisprudence relative à l'article 273, la Cour de justice a déclaré que les mesures qui doivent lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ne peuvent en substance s'écarter de l'obligation de respecter les règles relatives à la base d'imposition que si elles respectent leur objectif (finalité). De manière générale, on peut constater que les mesures adoptées par un État membre ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs fixés à l'article 273 de la directive TVA (voir arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen AG, C-533/16, EU:C:2018:204, point 48 et jurisprudence citée). Ces mesures doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive TVA et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (arrêt du 12 décembre 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, point [43] et jurisprudence citée).
- 40 La neutralité de la TVA est un principe fondamental du fonctionnement du système de TVA de l'Union. Dans l'affaire C-127/18, A-PACK CZ, la juridiction de renvoi a fait observer que le principe de neutralité de la TVA peut être compris de deux manières. Au point 34 de l'ordonnance de renvoi, elle indique ceci : « D'une part, il s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (...). D'autre part, cela signifie qu'il est nécessaire, de manière générale, de soulager entièrement du poids de la TVA l'entrepreneur en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État. »
- 41 Le principe de neutralité de la TVA exige, selon une jurisprudence constante, que la déduction de cette taxe en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (en ce sens, voir arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, point 44).
- 42 Toutefois, il convient d'envisager le principe de neutralité de la TVA, outre depuis les points de vue précités, également en rapport avec la protection effective des assujettis, c'est-à-dire du point de vue de l'aspect temporel du remboursement de la déduction et d'une éventuelle compensation de sa retenue (voir le point 53 de l'arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, point 53, ou la jurisprudence de la Cour de justice relative au principe d'égalité et d'effectivité). Une personne visée par les mesures [Or. 9] ne peut être désavantagée par rapport aux autres opérateurs (absence de mesures de compensation) et la position même d'assujetti ne devrait pas entraîner des atteintes déraisonnables à son droit d'entreprendre (perte de cash-flow). Sur cet aspect, voir l'arrêt du 25 octobre 2001, Commission/Italie (C-78/00, EU:C:2001:579, aux points 32 à 34) ainsi que l'arrêt du 10 juillet 2008,

Sosnowska, (C-25/07, EU:C:2008:395, au point 17). C'est pourquoi le principe de neutralité de la TVA vise à ce que des situations identiques ne soient pas traitées de manière différente ; à ce que la TVA ne continue pas à grever les prestations imposables dues ou acquittées de l'opérateur ; à ce que le droit à la déduction ne soit pas refusé en cas de respect des exigences (condition) matérielles et à ce qu'une éventuelle compensation des exceptions soit payée, après expiration d'un délai raisonnable, à concurrence d'un montant respectant le principe d'équivalence et d'effectivité.

- 43 L'article 183 de la directive TVA délimite l'autonomie procédurale des États membres en ce qui concerne la définition des conditions (modalités) d'exercice du droit au remboursement de l'excédent. Ces conditions doivent respecter le principe d'équivalence et d'effectivité, ce qui signifie qu'elles ne peuvent pas être moins favorables que celles régissant des droits similaires nés sur le fondement du droit interne et qu'elles ne doivent pas rendre en pratique impossible l'exercice des droits reconnus par l'ordre juridique de l'Union (en ce sens, voir arrêt du 28 février 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, point 22 et jurisprudence citée).
- 44 Au point 24 de l'arrêt précité, la Cour de justice a rappelé que les modalités fixées par un État membre doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA, cela impliquant que le remboursement soit effectué dans un délai raisonnable et que, en tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne fasse courir aucun risque financier à l'assujetti (en ce sens, voir arrêt du 25 octobre 2001, Commission/Italie, C-78/00, EU:C:2001:579, aux points 32 à 34, ainsi que l'arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, au point 17).
- 45 Dans la majorité des systèmes fiscaux, si ce n'est dans tous les systèmes fiscaux, on peut constater que les mesures qui prévoient la retenue du remboursement de l'excédent encore avant son établissement visent à une perception effective de la TVA. Ainsi que nous l'avons fait observer ci-dessus, dans l'État membre de la juridiction de renvoi il est question d'un contrôle fiscal et d'une procédure de clarification et de régularisation.
- 46 Les mesures de l'État membre de la juridiction de renvoi peuvent être considérées comme des mesures ordinaires visant à éviter la fraude fiscale, contribuant à l'établissement exact de l'impôt et sans lesquelles on peut difficilement imaginer une gestion effective des impôts. Toutefois, la juridiction de renvoi considère que certaines incidences pratiques de l'application de ces mesures sont problématiques et portent atteinte au principe de neutralité de la TVA.
- 47 Par exemple, en cas d'ouverture d'une procédure de clarification et de régularisation avant l'établissement de l'impôt, l'autorité fiscale doit suspendre l'établissement et le versement consécutif de la déduction revendiquée pour toutes les prestations imposables acquises au cours de la période d'imposition concernée, bien qu'elle n'ait des doutes (motifs pour initier une procédure de clarification et

de rectification) que pour certaines prestations. Il en va de même dans le cas de la deuxième mesure (contrôle fiscal).

- 48 La solution générale confirmée par la jurisprudence de la Cour de justice (fixation d'un délai raisonnable et intérêts de retard) ne règle effectivement qu'une partie du problème de la retenue de la déduction. L'application d'intérêts de retard sur la déduction retenue et la fixation d'un délai raisonnable constituent un compromis entre une protection effective de l'établissement exact de la taxe et la lutte contre la fraude fiscale (la protection du Trésor public national), d'une part, et le principe de neutralité de la TVA (protection des assujettis contrôlés et égalité entre les différents assujettis), d'autre part. Toutefois, cette solution ne résout pas la perte immédiate de cash flow et les conséquences qui en découlent. [Or. 10]
- 49 Un des aspects problématiques du mécanisme de compensation est la longueur du délai raisonnable, ainsi que la retenue même de la déduction. La Cour de justice s'est prononcée sur la durée de la retenue de la déduction, ou sur le délai raisonnable de sa retenue sans intérêts, aux points 48 et 49 de l'arrêt du 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), dans lesquels la Cour a indiqué qu'il était compatible avec le droit de l'Union qu'un État membre autorise le report de l'excédent de TVA sur la période d'imposition suivante. Toutefois, si les États membres, en application de l'article 252 de la directive TVA, peuvent fixer la durée de la période d'imposition dans une fourchette allant d'un mois jusqu'à un an, un délai de retenue sans intérêt d'un an est également raisonnable puisqu'il découle directement de la directive TVA. De plus, l'État membre doit garantir la possibilité de vérifier le bien-fondé de la déduction de la taxe demandée (voir arrêt du 29 juillet 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, point 21 ; ou arrêt du 10 juillet 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, point 27). Bien que la déduction de la taxe soit d'application dans tous les États membres de l'Union européenne, les conditions de son exercice ne sont pas uniformes.
- 50 De plus, dans la pratique décisionnelle, pas uniquement celle de l'État membre de la juridiction de renvoi, la retenue même de la déduction crée d'importants problèmes. On ne peut d'emblée trouver une solution à la perte immédiate de cash-flow (actifs courants) par l'application de mesures de compensation sous la forme d'intérêts de retard ou d'autres mesures opérant ex post (indemnisation du dommage). Le manque immédiat de cash-flow ne peut être que difficilement « compensé » après trois mois ou davantage sous la forme du remboursement d'un pourcentage de la déduction retenue, étant donné qu'à cette époque peut être déjà lancée une procédure d'insolvabilité, qui affecte à très long terme la réputation de l'assujetti ; une procédure d'exécution peut également aboutir à la vente du patrimoine commercial (en ce compris des biens immatériels tels que le know-how, les brevets etc.) ou à l'impossibilité pratique de faire face à ses engagements, ce qui entraîne une baisse de la confiance des partenaires commerciaux dans l'assujetti.

- 51 Aux fins de surmonter le manque d'actifs courants, un assujetti peut contracter un emprunt et les frais exposés à cette fin lui seront remboursés ultérieurement. Toutefois, le manque de liquidités entraîne un important risque financier pour les entrepreneurs débutants. Pour ces assujettis qui, au cours des premiers mois, dépensent des moyens financiers aux fins de garantir leur activité (construction de locaux, achat de moyens techniques etc.), la suspension du paiement de la déduction de la taxe entraîne souvent une situation qui trouve très difficilement une solution. Ces sociétés n'ont souvent aucun historique auprès des institutions financières, de sorte que l'octroi d'un crédit de liaison ou d'un emprunt est compliqué et lent. Toutes ces situations peuvent faire l'objet d'un remboursement financier, bien qu'avec certaines incidences de nature immatérielle sur l'activité, notamment au cours de la phase initiale. Toutefois, ce sont précisément les nouveaux assujettis qui, du point de vue des États nationaux, représentent le groupe le plus à risque en termes de fraude fiscale. En ce qui concerne la possibilité de rembourser financièrement la retenue de la déduction, il convient de rappeler que la retenue de la déduction est prévisible, c'est-à-dire qu'il s'agit d'une possibilité légale avec laquelle chaque société doit compter.
- 52 La juridiction de renvoi ne considère pas que les lacunes systémiques en cause sont en contradiction avec le droit de l'Union, étant donné que les conséquences de leur application peuvent être surmontées et qu'elles se situent toujours dans les limites de ce qui est nécessaire et efficace aux fins d'une perception exacte de l'impôt et de la lutte contre la fraude fiscale.
- 53 Toutefois, ce que la juridiction de renvoi considère comme une violation des principes du droit de l'Union est la situation, qui malheureusement survient en pratique, dans laquelle un assujetti, souvent même sans en être responsable, devient partie à une chaîne caractérisée par une fraude fiscale, c'est-à-dire qu'un simple soupçon de participation suffit. L'administration fiscale doit examiner le soupçon en cause et prend donc des mesures par lesquelles elle retient, au désavantage de l'assujetti, le versement de la déduction de la taxe. Dans la pratique, les mesures s'appliquent à l'ensemble de l'exercice fiscal ; au fur et à mesure, les doutes se dissipent en ce qui concerne les différentes prestations imposables (ou il apparaît qu'il n'y a pas eu de doute vis-à-vis de certaines prestations imposables). Même si l'assujetti établissait directement son droit à la déduction de la taxe pour certaines des prestations imposables acquises (ou qu'il n'y a pas de doute quant au bien-fondé de cette déduction), l'administration fiscale, compte tenu du lien entre les mesures et l'exercice fiscal, et non pas avec certaines prestations imposables, doit retenir le remboursement de la déduction jusqu'à la fin de l'examen et à la décision relative à l'ensemble des prestations imposables de l'exercice fiscal en cause. Ce n'est qu'alors que l'administration fiscale établit la taxe. **[Or. 11]**
- 54 La juridiction de renvoi estime que, lorsqu'il n'y a pas de doute concernant une certaine prestation imposable, disparaît également le motif de l'administration fiscale aux fins de la retenue de la déduction de la taxe, et ce malgré l'existence

d'un élément de prévisibilité dans le comportement de l'administration fiscale.
[OMISSIS] [répétition de la question préjudicielle]

V. Position de la juridiction de renvoi

- 55 La juridiction de renvoi considère que, dans la situation actuelle, on ne saurait s'en tenir à l'exigence d'une neutralité parfaite de la TVA (en ce sens, voir arrêt du 21 mars 2000, *Gabalfrise e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:1999:489, point 44 ; et arrêt du 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 32). Certaines mesures de l'administration fiscale sont absolument indispensables aux fins de l'établissement exact de la taxe et une réparation pleine ex ante (prévention) de toutes leurs conséquences n'est pas possible ; une compensation et une régularisation des lacunes n'interviendra toujours que rétroactivement sans possibilité d'une restitution en nature complète (retour à la situation antérieure).
- 56 Cette situation résulte de l'asymétrie existante en termes d'informations. L'administration fiscale attend de l'assujetti qu'il lui communique en retour toutes les informations essentielles aux fins de l'établissement de la taxe. Toutefois, l'État de la juridiction de renvoi s'efforce de surmonter le désavantage en termes d'information en introduisant des mesures fonctionnant sur une base on-line – en temps réel. En dépit de ces mesures (déclarations de contrôle ou enregistrements électroniques des marchés) il existe toujours des zones grises d'informations aggravées par le remboursement de la taxe en cas de franchissement des frontières des différents États membres (déductions liées au franchissement des frontières par les marchandises). À l'heure actuelle, on ne saurait parler du système TVA comme d'un système uniforme et dépourvu de risque pour le Trésor public des États membres. Pour surmonter la période transitoire jusqu'à l'uniformisation et l'unification complète [du système TVA], les États membres prennent des mesures qui réagissent aux problèmes actuels et souvent spécifiques à l'application de la TVA.
- 57 S'agissant de l'exigence du respect du principe de neutralité de la TVA, la juridiction de renvoi juge fondamental de mentionner les principes de sécurité et de prévisibilité du droit. La législation nationale relative à ces mesures est adoptée sous forme de lois et ses conséquences sont prévisibles pour les assujettis. Il s'agit d'un risque auquel on peut s'attendre et auquel on peut se préparer.
- 58 Lorsqu'un assujetti est confronté aux doutes de l'administration fiscale, il devrait être dans son intérêt de dissiper le plus tôt possible ces doutes s'ils visent une prestation imposable déterminée pour laquelle est demandée une déduction de la taxe. On ne saurait légitimement exiger de l'administration fiscale qu'elle verse à l'assujetti des intérêts de retard dès le dépôt de la demande, étant donné que, dans certains cas, cela aboutirait à la création ciblée desdites zones grises en termes d'information que l'administration fiscale doit vérifier. Un délai raisonnable pour la retenue sans intérêt de la déduction de l'excédent est donc justifié.

- 59 Il peut y avoir une limitation de la neutralité de la TVA. Toutefois, cette limitation ne devrait pas affecter le droit à la déduction de la taxe jusqu'à sa remise en cause systématique (en ce sens, voir arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, points 49 et 50 ainsi que jurisprudence citée). La limitation systémique du principe de neutralité de la TVA, sous la forme de mesures de lutte contre la fraude fiscale et favorisant la perception exacte de la TVA, peut en définitive aboutir à une remise en cause systématique du droit à la déduction de la taxe, si tous ses éléments ne sont pas le résultat d'une mise en balance de l'intérêt de l'État à l'établissement exact de la taxe et de l'intérêt de l'assujetti à obtenir la déduction demandée de la taxe. **[Or. 12]**
- 60 De l'avis de la juridiction de renvoi, le fait qu'un État membre ne reconnaisse pas après une certaine période une prestation imposable déclarée, dont le bien-fondé ne fait pas de doute, ou qui n'autorise même pas la preuve de son bien-fondé, est précisément une atteinte systémique au droit à la déduction de la taxe. La limitation de la preuve du respect des conditions matérielles du droit à la déduction de la taxe est, selon la juridiction de renvoi, injustifiée dans le cas d'espèce concret (il s'agit d'une condition formelle à l'exercice du droit à la déduction de la taxe). L'assujetti ne devrait pas être privé de la possibilité de démontrer son droit à la déduction de la taxe uniquement parce que la prestation imposable en cause est une prestation qu'il a déclarée au cours d'une période d'imposition déterminée, ou parce que toutes les prestations imposables déclarées au cours d'une période d'imposition déterminée n'ont pas encore été établies (il existe des doutes sur certaines d'entre elles).
- 61 De manière générale, on peut donc affirmer que la juridiction de renvoi ne remet pas en cause la possibilité d'établir la TVA pour certaines périodes d'imposition. La conséquence pratique d'une approche inverse serait la nécessité d'établir la taxe pour chaque prestation imposable, ce qui est pratiquement irréalisable. Dans le cadre de l'interprétation de la législation nationale, notamment s'agissant des mesures et des obligations prévues par les articles 183 et 273 de la directive TVA, il convient toutefois de toujours avoir à l'esprit que le respect des conditions du droit à la déduction de la taxe et à son remboursement ultérieur se rapporte à une prestation imposable concrète ; on ne saurait donc la subordonner d'emblée, de manière générale, au respect des conditions dans le cas des autres prestations imposables. Dans la mesure où sont remplies les conditions pour le remboursement de la déduction de la TVA au titre d'une prestation imposable, la juridiction de renvoi est d'avis que la déduction de la taxe ne pourrait pas être retenue plus longtemps.
- 62 La juridiction de renvoi souligne, à la marge, qu'elle n'anticipe pas le point de savoir si le respect des conditions matérielles entraîne d'emblée la possibilité de faire valoir (et non pas uniquement de reconnaître) le droit à la déduction de la TVA en application de l'article 178 de la directive. Cette différence est relevée par exemple par l'avocat général J. Kokott dans ses conclusions du 18 février 2016 dans l'affaire C-516/14, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos*, EU:C:2016:101.

63 [OMISSIS] [répétition de la question préjudicielle et éléments de procure interne]

DOCUMENT DE TRAVAIL