

Affaire C-154/20**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

31 mars 2020

Jurisdiction de renvoi :

Nejvyšší správní soud (République tchèque)

Date de la décision de renvoi :

11 mars 2020

Partie requérante :

Kemwater ProChemie s.r.o.

Partie défenderesse :

Odvolací finanční ředitelství

Ordonnance

Le Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative, République tchèque) [omissis], dans l'affaire opposant la partie requérante, **Kemwater ProChemie s. r. o.**, établie à [omissis] Bradlec [omissis], opposée à la partie défenderesse, **Odvolací finanční ředitelství** (direction des finances d'appel), établie à [omissis] Brno, ayant pour objet un recours contre la décision de la défenderesse du 18 mars 2015 [omissis], dans le cadre d'une procédure en cassation introduite par la défenderesse contre l'arrêt du Krajský soud v Praze (Cour régionale de Prague, République tchèque) du 6 septembre 2017 [omissis] a statué

comme suit :

I. La Cour de justice de l'Union européenne **est saisie** des questions préjudicielles suivantes :

- 1.** Le fait de subordonner le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont à l'obligation pour l'assujetti de prouver que la prestation imposable qu'il a acquise a été fournie par un autre assujetti concret est-il conforme à la directive 2006/112/CE ?

- 2. En cas de réponse affirmative à la première question et si l'assujetti ne s'acquitte pas de la charge de la preuve précitée, le droit à la déduction de la taxe en amont peut-il être refusé sans qu'il ait été prouvé que cet assujetti savait, ou pouvait savoir, qu'en acquérant des biens ou des services il participait à une fraude fiscale ?**

II. La procédure est suspendue.

Motivation :

I. Objet de la procédure

[1] La requérante est une société commerciale tchèque. Le 25 avril 2012, l'autorité fiscale a initié chez cette dernière un contrôle fiscal pour les périodes d'imposition d'août 2010, septembre 2010, octobre 2010, avril 2011, mai 2011, juin 2011 et août 2011. Sur la base de ce contrôle elle n'a pas admis la déduction de TVA appliquée par la requérante sur la base de documents fiscaux sur lesquels était mentionnée en tant que fournisseur la société VIASAT SERVICE s.r.o. (ci-après la « société Viasat »). Les documents fiscaux portaient sur la fourniture de publicité et de présentation de la requérante lors de tournois de golf en 2010 et 2011. Il s'agissait de 7 documents fiscaux établis à chaque fois pour un montant de 120.000 CZK, incluant 20 % de TVA.

[Or. 2]

[2] L'autorité fiscale n'a pas mis en doute la réalité des services de publicité. Le gérant de la société Viasat a déclaré qu'il n'avait pas connaissance du fait que les services de publicité avaient été fournis par cette société. La requérante n'a pas été en mesure de démontrer la fourniture de services de publicité par ce fournisseur concret renseigné sur le document fiscal (la société Viasat), bien qu'il ne soit pas exclu qu'elle ait pu subjectivement supposer que les services de la société Viasat lui avaient été fournis. Dans le même temps, il n'a pas été possible d'établir qui avait effectivement fourni les services de publicité. C'est pourquoi il n'apparaissait pas non plus clairement s'il y avait un ou plusieurs fournisseur(s) effectif(s). Tout comme il n'apparaissait pas clairement si le fournisseur effectif était assujetti à la TVA. L'étendue et la qualité de la prestation étaient également partiellement litigieux.

[3] Pour cette raison, par des avis de redressement du 20 décembre 2013, l'autorité fiscale a fixé la taxe sur la valeur ajoutée à hauteur de 20.000 CZK pour chaque période d'imposition ayant fait l'objet du contrôle fiscal et, dans le même temps, a infligé à la requérante une astreinte de 4.000 CZK pour chaque période d'imposition.

[4] Le 18 mars 2015, la défenderesse a rejeté le recours dirigé contre les avis d'imposition. La requérante a attaqué la décision de la défenderesse devant le Krajský soud v Praze (Cour régionale de Prague, République tchèque). Ce dernier

a annulé la décision de la défenderesse. Selon le Krajský soud, le dépôt du document fiscal n'était pas litigieux (respect des conditions de forme), mais l'autorité fiscale et la défenderesse mettaient en doute la fourniture de services par le fournisseur mentionné sur le document fiscal.

- [5] Le Krajský soud (Cour régionale) a déduit de la jurisprudence de la Cour de justice, notamment de l'arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), que la naissance du droit à la déduction de la TVA n'est pas subordonnée à la preuve que l'assujetti a acquis une prestation imposable de la part du fournisseur qui a établi le document fiscal. Le manque de preuve quant [à l'identité du] fournisseur réel d'une prestation imposable ne peut être déterminant que si l'autorité fiscale prouve qu'il y a eu une fraude à la TVA dans la chaîne de transactions commerciales. En outre, le Krajský soud (Cour régionale) a cité l'arrêt du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) du 2 août 2017 [omissis] (ci-après « **l'arrêt Melichar** »). D'après cet arrêt, seul est déterminant le point de savoir si l'opération a effectivement été réalisée et si les personnes dans la chaîne fiscale se sont acquittées de leurs obligations fiscales. En revanche, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer quelle personne a effectivement fourni à l'assujetti la prestation imposable, il n'est pas possible de refuser à l'assujetti le droit à la déduction de la TVA s'il n'est pas prouvé dans le même temps que la prestation acquise faisait partie d'une fraude fiscale dont la personne exerçant le droit à déduction avait connaissance, ou devait avoir connaissance.
- [6] La défenderesse (requérante en cassation) a formé un recours en cassation contre l'arrêt du Krajský soud (Cour régionale) dans lequel elle a relevé le caractère litigieux de la question de la preuve [de la réalité] du fournisseur renseigné et de l'étendue des prestations déclarées. Selon la requérante en cassation, il existe des doutes quant au fait que la société Viasat s'est acquittée de ses obligations fiscales parce qu'il n'a pas été démontré qu'elle avait effectivement fournie les prestations déclarées.
- [7] La première chambre du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) à laquelle l'affaire avait été attribuée a renvoyé l'affaire à une chambre élargie. Elle considérait que l'arrêt Melichar s'écarterait de l'interprétation défendue jusqu'à ce jour par le Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) en ce qui concerne les conditions matérielles à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. L'arrêt Melichar souligne que la réalisation effective de la prestation imposable est fondamentale sans qu'il faille établir avec certitude qu'elle a été effectuée par la personne mentionnée sur le document fiscal. La première chambre considère toutefois que l'arrêt Melichar mélange les motifs de non-reconnaissance du droit à déduction. Selon la première chambre, le non-respect des conditions matérielles est le motif premier pour ne pas reconnaître le droit à déduction. La participation [**Or. 3**] à une fraude fiscale n'est qu'un motif secondaire pour ne pas reconnaître le droit à déduction, c'est-à-dire qu'elle ne rentre en ligne de compte que si le respect des conditions matérielles a été démontré. En d'autres termes, ce n'est que si l'assujetti a rempli les conditions matérielles que l'autorité fiscale peut ensuite examiner l'éventuelle participation de l'assujetti à une fraude fiscale.

II. Droit de l'Union et législation nationale applicables

- [8] L'article 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 (ci-après la « directive 2006/112 ») fixe les conditions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (conditions matérielles) comme suit : a) le contribuable qui fait valoir un droit à déduction doit être un assujetti ; b) il a utilisé les biens ou les services dont l'acquisition est liée au droit à déduction aux fins de ses opérations en aval imposables ; c) la taxe est due ou acquittée pour des services qui lui sont ou seront fournis ou pour des biens qui lui sont ou seront livrés ; d) l'opération a été fournie en amont par un autre assujetti.
- [9] En vertu de l'article 178, sous a), de la directive 2006/112, pour pouvoir exercer le droit [à déduction] (condition formelle) prévu à l'article 168, sous a), il convient de fournir une facture dont le contenu est défini à l'article 226 de la directive 2006/112. Cela correspond, en droit tchèque, à l'article 29 du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA »).
- [10] L'assujetti est défini à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 comme étant « *quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité* ».
- [11] L'article 287 de la directive 2006/112 prévoit que les « *États membres ayant adhéré après le 1^{er} janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion (...)* ». Pour la République tchèque, le point 7 dudit article fixe ce chiffre d'affaires à 35.000 EUR. Pour les autres États membres, des exceptions similaires avec différents plafonds sont prévues aux articles 284 à 286 de la directive 2006/112.
- [12] En vertu de la possibilité prévue à l'article 287 de la directive 2006/112, le droit tchèque prévoit qu'un assujetti devient redevable de la taxe au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la loi sur la TVA si « *son chiffre d'affaires au cours, au maximum, des 12 derniers mois consécutifs dépasse 1.000.000 CZK, à l'exception des personnes qui ne réalisent que des opérations exonérées de la taxe sans droit à déduction* ».
- [13] Aux termes de l'article 94a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, un « *assujetti ayant son siège ou un établissement en République tchèque qui réalise ou réalisera des opérations ouvrant le droit à déduction peut s'enregistrer* ». Il s'agit de ce qu'on appelle un enregistrement volontaire à la TVA.
- [14] Sur le plan matériel, l'exercice du droit à déduction est subordonné, entre autres, à la fourniture de l'opération imposable par un autre assujetti, qui est tenu de verser au Trésor public la TVA acquittée par l'acquéreur (taxe en aval). Le droit à déduction naît aux conditions fixées à l'article 72 et à l'article 73 de la loi sur la

TVA. Le principe est qu'il doit s'agir d'un droit à déduction de la taxe, c'est-à-dire de la taxe en amont, qui doit en revanche correspondre à la taxe en aval dans le chef d'une autre personne. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la loi sur la TVA, la taxe en aval est la taxe appliquée par le redevable pour les opérations imposables au sens des articles 13 à 20 [de la loi sur la TVA] ou la taxe sur la contrepartie obtenue au titre cette opération. Similairement, aux termes de l'article 36, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, « *la base d'imposition est tout ce que le **redevable** a obtenu ou doit obtenir en tant que contrepartie de l'opération imposable réalisée, en ce compris les sommes aux fins du paiement de l'accise, de la personne pour laquelle l'opération imposable est réalisée [Or. 4] ou d'une tierce personne, déduction faite de la taxe au titre de cette opération imposable* ». Dans certaines circonstances, est tenue de déclarer ou de payer la taxe également une personne non redevable de la TVA (en application de l'article 108 de la loi sur la TVA), mais il s'agit toutefois d'une situation exceptionnelle. Par conséquent, la taxe en aval ne concerne d'ordinaire que les redevables et la taxe en aval ne naît pas dans le cas des non-redevables de la TVA. En droit tchèque, il n'est donc pas possible de faire valoir un droit à la déduction de la taxe en amont en l'absence d'une obligation d'appliquer la taxe en aval, qui ne naît toutefois d'ordinaire que dans le chef des redevables de la TVA et non pas dans le chef de toute personne qui exerce une activité économique.

- [15] Aux termes de l'article 92, paragraphe 3, du zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (loi n° 280/2009 établissant le code des impôts), l'assujetti « *établit toutes les circonstances qu'il est tenu de mentionner dans une déclaration fiscale régulière, dans une déclaration fiscale complémentaire ou dans d'autres documents* ».

III. Analyse des questions préjudicielles

- [16] Dans la présente affaire, la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) est confrontée à la question de savoir s'il est possible de refuser le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont si le fournisseur réel des services pour lesquels leur destinataire fait valoir le droit à déduction n'est pas connu.
- [17] La chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) a conclu à la nécessité de saisir la Cour de justice d'une demande préjudicielle pour les motifs suivants.
- [18] Selon la jurisprudence établie de la Cour de justice, le droit à déduction fait partie intégrante du système de TVA et ne peut en principe pas être restreint. Le droit à déduction vise à soulager du poids de la TVA, due ou acquittée, le destinataire d'une opération imposable qui a été utilisée aux fins d'opérations imposables en aval (arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France, 50/87, EU:C:1988:429, point 15). Le système de TVA ainsi conçu garantit la totale neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 6 décembre 2012, Bonik,

C-285/11, EU:C:2012:774, point 27 ; et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 27).

- [19] Ensuite, les conditions à la reconnaissance du droit à déduction de la TVA invoqué par un assujetti (conditions matérielles) sont définies à l'article 168 de la directive 2006/112 ainsi que dans 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 »), à laquelle elle a succédé. La Cour de justice a interprété ces conditions notamment dans les arrêts du 29 avril 2004, Faxworld, C-137/20, EU:C:2004:267, point 24 ; du 15 décembre 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, point 52 ; du 6 septembre 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, point 26 ; du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, point 27 ; du 6 février 2014, Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, point 27 ; du 13 février 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, point 25 ; et du 16 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, EU:C:2016:869, point 33.
- [20] Il ressort de la jurisprudence citée que pour pouvoir exercer le droit [à déduction], le destinataire de l'opération imposable doit être un assujetti qui a utilisé les biens livrés ou les services fournis aux fins d'opérations imposables en aval et que les biens sont livrés ou les services fournis par un autre assujetti (voir, par exemple, le résumé dans l'arrêt du 16 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 28). Si ces conditions sont remplies, on ne peut en principe pas refuser le bénéfice du droit à déduction invoqué. On ne peut pas le faire en imposant aux assujettis d'autres conditions ou en exigeant un respect strict des conditions formelles à l'exercice du droit à déduction de la taxe [Or. 5] en amont (voir arrêts du 22 décembre 2010, Dankowski, C-438/09, EU :C :210 :818, point 36 ; du 13 février 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, point 25 ; et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 40).
- [21] L'autorité fiscale refusera à l'assujetti le bénéfice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée si elle-même démontre – sans exiger de l'assujetti la preuve d'autres circonstances qui ne lui incombe pas – que l'assujetti savait ou pouvait savoir qu'en acquérant les biens ou services il participait à une fraude fiscale. À cet égard, le Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) a connaissance de la jurisprudence existante de la Cour de justice (par exemple, les arrêts du 21 février 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121 ; du 12 janvier 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16 ; et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719). Toutefois, il ressort de cette jurisprudence qu'en cas de doutes, le bénéfice du droit à déduction ne peut être refusé avec succès que si l'autorité fiscale établit des circonstances indiquant que l'assujetti a participé à une fraude fiscale.
- [22] La chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) juge important de souligner qu'en droit tchèque, c'est au contraire sur l'assujetti que pèse la charge de la preuve du respect des conditions matérielles. Des conclusions

identiques ressortent toutefois aussi de la jurisprudence de la Cour de justice. Le point 24 de l'arrêt du 26 septembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352) est rédigé comme suit : « À cet égard, il y a lieu de rappeler qu' il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier (...) ». On peut citer également le point 37 de l'arrêt du 18 juillet 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486) : « Par ailleurs, dans la mesure où il ressort de la décision de renvoi que les autorités fiscales bulgares ont refusé à Evita-K le droit de déduire la TVA relative aux livraisons de biens en cause au principal au motif que la réalisation effective de ces dernières n'était pas établie et où cette absence de réalisation est contestée par Evita-K, il convient de rappeler que, d'une part, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier. » Le point 46 de l'arrêt du 15 septembre, Barlis 06 (C-516/14, EU:C:2016:690) indique ceci : « Dans ce contexte, il y a lieu de souligner, en premier lieu, qu'il incombe à l'assujetti qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, point 37). Les autorités fiscales peuvent donc exiger de l'assujetti lui-même les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, point 35). » Au point 44 de l'arrêt du 21 novembre 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933), la Cour de justice a déclaré ceci : « Ainsi, l'assujetti est tenu de fournir des preuves objectives que des biens et des services lui ont effectivement été fournis en amont par des assujettis, pour les besoins de ses propres opérations soumises à la TVA, et à l'égard desquels il s'est effectivement acquitté de la TVA. » La jurisprudence de la Cour de justice ne modifie la charge de la preuve que dans la mesure où elle interdit à l'autorité fiscale et aux États membres d'imposer à l'assujetti d'autres conditions qui ne sont pas conformes aux objectifs reconnus par la directive 2006/112. Toutefois, dans le cas de la preuve de la participation à une fraude fiscale, la charge de la preuve est renversée et il appartient à l'autorité fiscale d'établir la participation à la fraude.

- [23] En résumé, on peut affirmer qu'il ressort de la jurisprudence citée de la Cour de justice que la preuve du respect des conditions matérielles du droit à la déduction de la TVA pèse sur l'assujetti, alors que la preuve de la participation à une fraude fiscale pèse sur l'autorité fiscale.
- [24] Il ressort des constatations de fait en l'espèce que des services de publicité ont été fournis sans qu'il apparaisse toutefois clairement qui a fourni ces services à la requérante. Un doute quant à l'identité du fournisseur de la prestation acquise ne devrait pas à lui seul fonder le droit de l'autorité fiscale de ne pas reconnaître la déduction, car le texte de la directive 2006/112 donne une définition très large de la notion d'assujetti **[Or. 6]** (article 9, paragraphe 1). Il conviendrait donc d'en déduire que, bien qu'il n'apparaisse pas clairement de quel assujetti concret il est question, il s'agit malgré tout d'un assujetti. Toutefois, la République tchèque, tout comme d'autres pays, applique l'exception définie ci-dessus en vertu de l'article 287 de la directive 2006/112 (le cas échéant, en vertu des articles 284 à

286 de la directive 2006/112), dont la transposition implique qu'est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée uniquement une personne au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, à savoir celle qui remplit la condition relative au chiffre d'affaires minimal de 1.000.000 CZK ou une personne volontairement enregistrée en application de l'article 94a, paragraphe 1, de la même loi. Dans ces circonstances, on ne saurait affirmer que la personne qui a effectivement fourni la prestation était assujettie et il n'est donc pas clairement établi qu'une des conditions matérielles à l'exercice du droit à déduction était remplie, à savoir que les biens ont été livrés ou les services fournis par un autre assujetti. De plus, comme nous l'indiquerons ci-après, quand bien même il aurait été établi que la prestation a été fournie par un assujetti, mais sans savoir clairement par lequel, cela ouvrirait des possibilités de fraude à la TVA.

- [25] Le Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) est conscient du fait que la Cour de justice a examiné une situation similaire, par exemple, dans l'ordonnance du 16 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869 ; ci-après « l'ordonnance *Signum Alfa Sped* »), qui fait suite, entre autres, à l'arrêt du 13 février 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69 ; ci-après « l'arrêt *Maks Pen* ») et dans laquelle elle a exprimé l'avis selon lequel les autorités fiscales ne peuvent pas refuser la déduction de la taxe due ou acquittée au seul motif que les factures relatives aux services acquis ne sont pas fiables parce que la personne qui les a établies ne pouvait pas être le fournisseur effectif de ces services. Toutefois, ni l'ordonnance *Signum Alfa Sped* ni l'arrêt *Maks Pen* ne font apparaître clairement l'incidence sur les exceptions appliquées par les États membres en vertu de l'article 287 de la directive 2006/112 (le cas échéant, des articles 284 à 286). Dans la présente affaire, l'application de cette exception est toutefois très importante. Tout comme dans l'affaire *Signum Alfa Sped*, il est clairement établi en l'espèce que celui qui a établi les factures n'a pas fourni les prestations imposables et il n'apparaît pas clairement si le fournisseur réel de la prestation était un assujetti (sachant qu'il a pu y avoir plusieurs fournisseurs réels). Si le fournisseur réel n'était pas un assujetti, cela impliquerait une violation fondamentale du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, car les autorités fiscales auraient dû reconnaître le droit à déduction même s'il n'a pas été possible de déterminer si la prestation a été fournie par un assujetti.
- [26] En outre, le Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) ajoute que, même si les exceptions prévues aux articles 284 à 287 de la directive 2006/112 ne devaient pas être pertinentes pour la présente affaire, les conclusions de l'arrêt *Maks Pen* et de l'ordonnance *Signum Alfa Sped* sont en contradiction avec la jurisprudence de la Cour de justice citée au point 22 de la présente ordonnance. Dans cette dernière jurisprudence, la Cour de justice est parvenue de manière répétée à la conclusion qu'il incombe à la personne faisant valoir le droit à déduction de prouver le respect des conditions matérielles, en ce compris d'établir que les biens ont été effectivement livrés et les services effectivement fournis par un assujetti. Or, cette condition n'était remplie ni dans l'affaire *Maks Pen* (voir les points 31 et 32 de l'arrêt) ni dans l'affaire *Signum Alfa Sped* (voir les points 41 et 45 de l'arrêt), mais la Cour est malgré tout parvenue à la conclusion qu'il

convenait de reconnaître le droit à la déduction de la TVA dans la mesure où la participation à la fraude fiscale n'avait pas été établie. Cela implique toutefois que (en contradiction avec les arrêts antérieurs de la Cour de justice) l'obligation de démontrer une des conditions matérielles ne pesait pas sur la personne faisant valoir le droit à déduction. De l'avis de la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative), il est nécessaire d'appliquer cette obligation non seulement aux situations dans lesquelles n'apparaît pas clairement déjà le point de savoir si la prestation a été fournie ou non par un assujetti, mais également aux situations où, bien qu'il soit clair qu'il était question d'un assujetti, il n'a pas été possible de l'identifier. Une conclusion en sens contraire pourrait en effet engendrer des fraudes fiscales quasiment impunissables. Si les autorités fiscales des États membres doivent prouver une fraude à la TVA, elles doivent au moins disposer des informations de base sur la chaîne d'assujettis. Or, s'il n'apparaît pas clairement qui a été le fournisseur de la prestation, elles n'auront en pratique même pas la possibilité d'établir la fraude fiscale. [Or. 7]

- [27] Si la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) devait examiner l'affaire par le prisme de l'arrêt Maks Pen et de l'ordonnance Signum Alfa Sped, elle devrait faire droit à la requérante dans l'affaire au principal. En effet, il ne suffit pas que la requérante ne démontre pas que la prestation lui a été fournie par un assujetti, l'autorité fiscale devrait en outre établir à tout le moins que [la requérante] était consciente d'avoir participé à une fraude fiscale pour pouvoir lui refuser le bénéfice du droit à déduction de la taxe en amont. De l'avis de la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative), il est toutefois nécessaire d'aborder l'affaire en cause dans un contexte plus large. D'une part, étant donné que la République tchèque est l'un des pays qui applique l'exception prévue à l'article 287 de la directive 2006/112, on ne saurait en l'espèce affirmer avec certitude que les conditions matérielles du droit à déduction découlant de la jurisprudence de la Cour de justice sont effectivement remplies, c'est-à-dire que la prestation a été fournie par un assujetti. Selon la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative), le non-respect de cette condition entraînerait clairement une violation du principe de neutralité de la TVA, qui est l'un des piliers du système de TVA et qui s'oppose à ce que des cas identiques soient traités différemment. De plus, même si le droit à la déduction de la TVA naissait lorsqu'il apparaît clairement (par exemple, compte tenu du volume des biens livrés ou des services fournis) que la prestation a été fournie par un assujetti, sans que l'identité de celui qui l'a fournie apparaisse clairement, cela contredirait la longue jurisprudence de la Cour de justice relative à la charge de la preuve pesant sur l'assujetti, qui, selon le Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative), inclut également l'obligation d'établir [l'identité] concrète de l'assujetti, et cela ouvrirait de nouvelles voies à d'importantes fraudes fiscales alors que la lutte contre la fraude fiscale est l'un des objectifs reconnus par la directive 2006/112 (voir arrêt du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, points 35 et 37), comme cela a été développé ci-dessus.

[28] La chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) est convaincue que l'autorité fiscale doit refuser le bénéfice du droit à la déduction de la TVA au cas où l'assujetti ne s'est pas acquitté de la charge de la preuve relative à l'identité du fournisseur concret de la prestation acquise. La preuve que la prestation imposable dont l'acquisition fonde la demande de déduction a été fournie par un assujetti concret relève des conditions matérielles du droit à déduction, dont le respect doit être démontré par la personne faisant valoir le droit à déduction, et ne relève aucunement des conditions de forme, auxquelles, selon la jurisprudence de la Cour de justice, il peut être dérogé dans une certaine mesure (voir, par exemple, l'arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719). Une conclusion contraire aboutirait à une violation du principe de neutralité fiscale de l'ensemble du système de TVA.

IV. Conclusion

[29] Pour ces motifs, la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative) saisit la Cour de justice des questions suivantes :

- 1. Le fait de subordonner le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont à l'obligation pour l'assujetti de prouver que la prestation imposable qu'il a acquise a été fournie par un autre assujetti concret est-il conforme à la directive 2006/112/CE ?**
- 2. En cas de réponse affirmative à la première question et si l'assujetti ne s'acquitte pas de la charge de la preuve précitée, le droit à la déduction de la taxe en amont peut-il être refusé sans qu'il ait été prouvé que cet assujetti savait, ou pouvait savoir, qu'en acquérant des biens ou des services il participait à une fraude fiscale ?**

[Or. 8]

[omissis] [procédure interne]

Brno, le 11 mars 2020

[omissis] [signature]