

Affaire C-114/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

18 février 2022

Jurisdiction nationale :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

23 novembre 2021

Partie requérante :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Partie défenderesse :

W. Sp. z o.o.

ORDONNANCE

Le 23 novembre 2021

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

[OMISSIS]

[OMISSIS] [composition de la formation de jugement]

après examen, le **23 novembre 2021**,

lors d'une audience de la **chambre financière**,

du pourvoi en cassation formé par le **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (directeur de la chambre fiscale de Varsovie)

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

du **29 mai 2019**, réf. [OMISSIS]

dans l'affaire ayant pour objet le recours de **W. sp. z o.o., dont le siège social est sis à S.**

contre la décision du **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (directeur de la chambre fiscale de Varsovie)

du **11 octobre 2018, n° [...]**

concernant la **taxe sur les biens et services [TVA] pour le mois d'octobre 2015,**

décide :

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

Faut-il interpréter les dispositions de l'article 167, de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), et de l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée) ainsi que les principes de neutralité et de proportionnalité en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services) (Dz. U. 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée) qui prive l'assujetti du droit de déduire la TVA afférente à l'acquisition d'un droit (d'un bien) qui est réputée fictive au sens du droit civil national, sans qu'il soit besoin de vérifier si le résultat visé est un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la directive et s'il a constitué le but essentiel de la solution contractuelle adoptée ?

2) [OMISSIS] [suspension de la procédure]

[OMISSIS]

[signatures]

MOTIVATION

I. Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

1. Dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée) (ci-après la « directive 2006/112 » ou la « directive TVA ») :

Article 167

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

Article 168

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 :

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 ;

[...]

Article 178

Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;

[...]

Article 273

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, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.

La réglementation nationale

1. Les dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les produits et services) (Dz. U. 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée) (ci-après la « loi relative à la TVA ») :

Article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c)

3a. Les factures et documents douaniers ne peuvent servir de justificatifs à la déduction de la taxe en amont, au remboursement d'un crédit de taxe ou au remboursement de la taxe acquittée en amont lorsque :

[...]

c) ils constatent des opérations auxquelles s'appliquent les dispositions des articles 58 et 83 du code civil – pour la partie relative à ces opérations.

2. Les dispositions de l'ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (loi du 23 avril 1964 instaurant le code civil (texte consolidé, Dz. U. 2020, position 1740 telle que modifiée) (ci-après le « code civil ») :

Article 58

§ 1. Un acte juridique contraire à la loi ou visant à contourner la loi est nul et non avenu, à moins qu'une disposition pertinente n'en dispose autrement, notamment qu'elle prévoit que les dispositions invalides de l'acte juridique soient remplacées par les dispositions pertinentes de la loi.

§ 2. Un acte juridique contraire aux règles de la vie en société est nul.

§ 3. Si une partie seulement de l'acte juridique est frappée de nullité, les autres parties de l'acte restent en vigueur, à moins qu'il ne ressorte des circonstances que l'acte n'aurait pas été exécuté en l'absence des dispositions frappées de nullité.

Article 83

§ 1. La manifestation de volonté fictive à l'égard de l'autre partie avec son accord est nulle. Lorsqu'elle est exprimée afin de dissimuler un autre acte juridique, la validité de cette manifestation de volonté est appréciée en fonction des caractéristiques de cet acte.

§ 2. Le caractère fictif de la manifestation de volonté n'affecte pas les effets de l'acte juridique réalisé, à titre onéreux, sur le fondement d'une déclaration fictive, lorsque, en raison de cet acte, un tiers acquiert un droit ou est libéré d'une obligation, sauf si le tiers a agi de mauvaise foi.

II. Les faits

La procédure devant les autorités fiscales

- 1 Par décision du 20 octobre 2017, le Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego (directeur du centre des impôts) de W. (ci-après le « directeur du centre des impôts ») a constaté, à l'égard de la requérante, un excédent de taxe payée en amont par rapport à la taxe à rembourser sur le compte bancaire et un excédent de taxe payée en amont par rapport à la taxe déductible au cours des périodes imposables

suivantes pour le mois d'octobre 2015 ainsi qu'un montant de taxe à payer sur le fondement de l'article 108, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA. Le directeur du centre des impôts a considéré que la vente de marques à la requérante, qu'il conteste, était nulle sur le fondement de l'article 58, paragraphe 2, du code civil, c'est-à-dire en raison de sa contrariété aux règles de la vie en société, ce qui justifie de priver l'assujetti, en vertu de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA du droit de déduire la TVA mentionnée sur la facture n° [...] du 27 octobre 2015 établie par M. sp. z o.o. S.K.A.

Par décision du 11 octobre 2018, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directeur de la chambre fiscale de Varsovie) (ci-après le « directeur de la chambre fiscale ») a confirmé la décision du directeur du centre des impôts, en soutenant toutefois que, au regard de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA, la requérante n'était pas en droit d'imputer, sur la taxe due, la taxe payée en amont afférente à la facture susmentionnée parce que la vente de marques constatée par ladite facture était un acte fictif au sens de l'article 83 du code civil. Il a également considéré que la taxe due, déterminée par la requérante sur le fondement de l'article 108, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA et concernant la facture TVA n° [...] du 31 octobre 2015 établie par la requérante à l'attention de I. Sp. z o.o. SKA pour les redevances relatives aux marques en cause était correcte.

L'arrêt de la juridiction de première instance

- 2 La partie [requérante] a formé un recours contre la décision du directeur de la chambre fiscale, du 11 octobre 2018, relative à la taxe sur la valeur ajoutée d'octobre 2015 devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie) qui a annulé la décision précitée. La juridiction de première instance a estimé qu'en l'espèce, l'administration fiscale n'avait pas démontré le caractère fictif de la vente des marques par M. sp. z o.o. S.K.A. à la société requérante, constatée dans la facture [...]. En annulant la décision du directeur de la chambre fiscale, la juridiction de première instance a obligé l'administration fiscale à procéder à des constatations factuelles à cet égard, et, éventuellement, à recourir en l'espèce à l'article 199a, paragraphe 3, de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (loi du 29 août 1997 portant code des impôts) (Dz. U. 2019, position 900, telle que modifiée, ci-après le « code des impôts »), en vertu duquel « lorsque, sur la base des éléments recueillis au cours de la procédure, notamment des dépositions d'une partie, à moins que celle-ci ne refuse de déposer, l'existence ou l'inexistence d'une relation juridique ou d'un droit auquel sont liées des conséquences fiscales suscite des doutes, les autorités fiscales demandent aux juridictions ordinaires de constater l'existence ou l'inexistence de cette relation juridique ou de ce droit ».

La juridiction de première instance a également estimé qu'à ce stade de l'affaire, il était prématuré d'apprécier le bien-fondé de l'application de l'article 108, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA à l'égard d'une facture constatant des

redevances liées à des marques, car cette appréciation dépend, en l'espèce, de la constatation du caractère fictif de la vente de ces marques.

La procédure devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative)

3 Le directeur de la chambre fiscale a contesté l'arrêt précité dans son intégralité et sur le fondement de l'article 174, points 1 et 2, de l'ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (loi du 30 août 2002 sur la procédure devant les juridictions administratives) (Dz. U. 2019, position 2325, telle que modifiée ; ci-après la « loi sur la procédure devant les juridictions administratives »), dans son pourvoi en cassation, il a reproché à la juridiction de première instance d'avoir enfreint, notamment :

1) l'article 145, paragraphe [1], point 1, sous c), et l'article 144, paragraphe 4, de la loi sur la procédure devant les juridictions administratives, lus en combinaison avec l'article 191 du code des impôts lu conjointement avec l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA, en ayant mal apprécié les faits de l'espèce et les éléments de preuve et, par conséquent, en ayant considéré, à tort, que l'administration fiscale n'avait pas apporté la preuve du caractère fictif du contrat d'achat des marques par la requérante. Cette violation a eu une incidence importante sur l'issue de la procédure puisqu'elle a conduit la juridiction à faire droit de manière injustifiée au recours et donc à annuler la décision attaquée, alors que les éléments de preuve recueillis permettaient de constater que la décision attaquée rendue sur la base de ces éléments était conforme aux exigences du code des impôts, ce qui aurait dû conduire la juridiction à rejeter le recours ;

2) l'article 145, paragraphe 1, point 1, sous c), lu en combinaison avec l'article 141, paragraphe 4, et l'article 153 de la loi sur la procédure devant les juridictions administratives, en n'ayant pas motivé l'arrêt conformément aux exigences légales, c'est-à-dire :

– en n'ayant pas indiqué ni expliqué le fondement juridique de l'arrêt attaqué, ce qui s'est manifesté par l'absence de mention des dispositions spécifiques du droit matériel et procédural dont la violation par l'administration fiscale a été constatée dans l'arrêt attaqué ; l'arrêt attaqué, qui remet en cause tant les constatations de fait effectuées par l'administration fiscale que leur appréciation juridique, indique, comme seul fondement de l'annulation de la décision, la violation de l'article 145, paragraphe [1, point 1], sous a) et c), de la loi sur la procédure devant les juridictions administratives en recourant à l'article 152 de la même loi ;

– en n'ayant pas fourni à l'administration fiscale des indications claires, concrètes et non ambiguës sur la poursuite de la procédure, ce qui l'a mise dans l'impossibilité de déterminer dans quelle mesure elle est liée par l'arrêt, d'apprécier la position adoptée la juridiction de première instance dans son

arrêt, et de demander au Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) de contrôler l'arrêt ;

- en ayant fourni une motivation qui comporte une contradiction interne en ce qu'elle a conclu que l'administration fiscale n'avait pas démontré qu'il s'agissait d'un acte fictif en considérant seulement ce qui suit : « la juridiction de céans estime que la circonstance que la requérante n'a pas réalisé ces actes, à savoir la cession et la "circularité" du paiement du prix, montre clairement qu'elle n'a pas dissimulé que l'expression de volonté apparente n'a pas produit d'effets juridiques » ; en effet, puisque la requérante n'avait pas dissimulé l'absence de volonté de produire les effets juridiques du contrat de vente des marques, l'administration fiscale n'a pas eu l'occasion de « découvrir » ce fait et a seulement dû l'apprécier dans l'ensemble de l'affaire ;

3) l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), en liaison avec l'article 86, paragraphes 1 et 2, point 1, sous a), de la loi relative à la TVA, en ce que, de manière erronée, elle n'a pas appliqué l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA, alors que les circonstances de l'espèce justifiaient la position de l'administration fiscale selon laquelle la facture fournie à la requérante par M. sp. z o.o. S.K.A. à W. constatait une opération fictive, et donc une opération qui ne pouvait permettre à la requérante de déduire le montant de la taxe en amont [mentionné sur la facture] du montant de la TVA due.

Dans son pourvoi en cassation, le directeur de la chambre fiscale conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué dans son intégralité et au renvoi de l'affaire devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie) pour réexamen, ou à titre subsidiaire à l'annulation de l'arrêt et à l'examen du recours.

III. Motivation du renvoi préjudiciel décidé par la juridiction nationale [Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative)]

- 4 Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) estime qu'il est nécessaire que la Cour se prononce sur l'interprétation et les règles de mise en œuvre des dispositions de la directive 2006/112 indiquées dans le dispositif de l'ordonnance pour qu'il puisse statuer sur le pourvoi en cassation du directeur de la chambre fiscale,

Dans le pourvoi, le directeur de la chambre fiscale formule des griefs tirés de la violation de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA en ce que « il a été considéré à tort que l'administration fiscale n'avait pas apporté la preuve que le contrat d'achat des marques par la requérante était fictif » et « l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA n'a à tort, pas été appliqué alors que les circonstances de l'espèce justifiaient la position de l'administration fiscale selon laquelle la facture fournie à la requérante par M. sp. z o.o. S.K.A. à W. constatait une opération fictive, et donc une opération

qui ne pouvait permettre à la requérante de déduire le montant de la taxe en amont [mentionné sur la facture] du montant de la TVA due ».

La juridiction de céans estime que la base juridique sur laquelle s'est appuyée l'administration fiscale pour priver l'assujéti du droit de déduire la TVA afférente à l'opération litigieuse de vente de marques soulève des doutes quant à son fondement au regard des dispositions de la directive 2006/112.

Comme il ressort de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [OMISSIS], lorsqu'une question concernant l'interprétation de dispositions d'une directive est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Sur la question de la décision préjudicielle

- 5 En l'espèce, il est constant que la société requérante [en première instance] a inscrit dans le registre TVA des achats pour octobre 2015 une facture TVA datée du 27 octobre 2015, n° [...], établie par la société M. sp. z o.o. S.K.A. et afférente à l'acquisition de marques pour un montant net de 44 000 000,00 zlotys polonais (ci-après « PLN ») et une TVA de 10 120 000,00 PLN, et que dans la déclaration relative à ce mois, elle a demandé la déduction (le remboursement) de la TVA afférente à cette facture.

Il est également constant que le vendeur, M. Sp. z o.o. S.K.A., a déposé le 25 janvier 2016 une déclaration TVA-7K dans laquelle il a notamment mentionné l'opération susmentionnée soumise au taux de 23 % et qu'il a versé le montant de la taxe y afférente au Trésor public.

Le directeur de la chambre fiscale a privé la société requérante du droit de déduire la TVA afférente à l'opération susmentionnée sur la base de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA après avoir constaté que la requérante n'avait pas le droit de déduire de la taxe due la taxe en amont afférente à la facture TVA n° [...] du 27 octobre 2015 établie par M. sp. z o.o. S.K.A., car la vente de marques constatée par cette facture était une opération fictive au sens de l'article 83 du code civil.

L'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA interdit de déduire de la taxe due le montant de la taxe en amont indiquée sur des factures, des factures rectificatives ou des documents douaniers qui constatent des opérations auxquelles s'appliquent les dispositions des articles 58 et 83 du code civil – pour la partie relative à ces opérations.

Conformément à l'article 83 du code civil :

§ 1. La manifestation de volonté fictive à l'égard de l'autre partie avec son accord est nulle. Lorsqu'elle est exprimée afin de dissimuler un autre acte juridique, la

validité de cette manifestation de volonté est appréciée en fonction des caractéristiques de cet acte.

§ 2. Le caractère fictif de la manifestation de volonté n'affecte pas les effets de l'acte juridique réalisé, à titre onéreux, sur le fondement d'une déclaration fictive, lorsque, en raison de cet acte, un tiers acquiert un droit ou est libéré d'une obligation, sauf si le tiers a agi de mauvaise foi.

Cette disposition régit les conséquences du caractère fictif des déclarations de volonté des parties dans le cadre d'opérations juridiques relevant du code civil national et donc du domaine du droit civil.

Il ressort du libellé de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA que cette disposition prive l'assujetti du droit de déduire la TVA lorsque l'administration fiscale constate que ce dernier a effectué un acte juridique invalide au sens du code civil polonais (article 58 ou 83 du code civil).

Il appartient évidemment à la juridiction de renvoi d'apprécier si, en l'espèce, les circonstances permettant d'affirmer que le contrat de vente des marques en question est fictif sont présentes mais, avant de procéder à cette appréciation, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a émis des doutes, de manière générale, sur la régularité (le fondement) d'une disposition, telle que l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA, qui constitue une restriction à la possibilité de déduire la TVA, au regard de la directive 2006/112.

En effet, il ne ressort pas des dispositions de la directive 2006/112/CE qu'un assujetti puisse perdre son droit à déduction parce qu'une opération n'est pas conforme aux exigences du droit civil national. Selon la jurisprudence de la Cour, le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. Par conséquent, l'éventuelle invalidité d'une opération juridique en droit civil ne devrait pas entraîner automatiquement son exclusion du droit à déduction. L'autonomie de la taxe sur la valeur ajoutée par rapport aux règles du droit civil et sa neutralité pour les acteurs du secteur économique plaident également en ce sens.

Il ressort de la jurisprudence de la Cour, dans le contexte de la directive 2006/112, que ce n'est pas la nullité civile de l'opération de l'assujetti qui peut conduire à priver le preneur d'une telle opération du droit à déduction de la TVA, mais la constatation que le résultat visé est un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la directive et qu'il a constitué le but essentiel de la solution contractuelle adoptée, ce qui indiquerait un abus de droit.

La constatation de l'existence d'une pratique abusive dans le domaine de la TVA exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions.

D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal. Afin d'évaluer si le but des opérations litigieuses était l'obtention d'avantages fiscaux, il convient d'établir le contenu et la signification réels des opérations en cause.

L'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux (voir arrêt du 21 février 2006, [...] C-255/02, EU:C:2006:121).

En revanche, dans l'arrêt [...], C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, la Cour a précisé que, afin d'apprécier si des opérations données peuvent être considérées comme relevant d'une pratique abusive, « la juridiction nationale doit vérifier, d'abord, si le résultat visé est un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la sixième directive et, ensuite, s'il a constitué le but essentiel de la solution contractuelle adoptée » (point 58).

La loi relative à la TVA contient, depuis le 1^{er} juillet 2016, des dispositions relatives au concept d'abus de droit.

L'article 5, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA prévoit que « en cas d'abus de droit, les actes accomplis, visés au paragraphe 1, ne produisent que les effets fiscaux qui se produiraient si la situation qui aurait existé en l'absence des actes constituant l'abus de droit était rétablie ».

D'autre part, l'article 5, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA prévoit que « on entend par abus de droit l'accomplissement d'actes visés au paragraphe 1 dans le cadre d'une opération qui, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions légales, avait pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions ».

Ces dispositions correspondent en substance à la conception de l'abus de droit fiscal formulée par la Cour dans sa jurisprudence.

Il convient toutefois de souligner que la définition de l'abus de droit visée à l'article 5, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA n'a pas entraîné de modification des dispositions nationales régissant les cas dans lesquels l'assujetti est privé du droit à déduction. Aucune des règles énoncées à l'article 88 de la loi relative à la TVA, qui précisent les cas dans lesquels la déduction ou le remboursement de la TVA est exclu, ne fait référence à l'article 5, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA et aux conséquences en matière de TVA des actes accomplis dans les conditions de l'abus de droit fiscal. Il est admis, dans la pratique fiscale nationale, qu'il convient de déduire les conséquences de l'abus de droit fiscal de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA. Toutefois, à cet égard, il convient de rappeler que, comme la Cour l'a souligné à plusieurs reprises, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, il s'exerce immédiatement pour la

totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir notamment les arrêts du 21 mars 2000, [...] C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 43 ; du 6 juillet 2006, [...] C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 47 ; du 30 septembre 2010, [...] C-392/09, EU:C:2010:569, point 34, et dans l'arrêt Commission/Hongrie, point 43).

Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit ainsi la 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, notamment, arrêts dans les affaires jointes [...], point 44 ; du 21 février 2006, [...] C-255/02, EU:C:2006:121, point 78 ; arrêt dans les affaires jointes [...], point 48 ; du 22 décembre 2010, [...] C-438/09, EU:C:2010:818, point 24, et du 14 septembre 2017, [...] C-132/16, EU:C:2017:683, point 26 et jurisprudence citée).

Il en résulte que dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien ou un service, utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées, celui-ci est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien ou ledit service (voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, [...] C-132/16, EU:C:2017:683, point 27 et jurisprudence citée).

Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que les dérogations au droit à déduction de la TVA ne sont admises que dans les cas expressément prévus par les dispositions des directives régissant cette taxe (voir arrêts du 19 septembre 2000, [...] C-177/99 et C-181/99, EU:C:2000:470, point 34 et du 8 janvier 2002, [...] C-409/99, EU:C:2002:2, points 42, 44, 58) et qu'elles sont d'interprétation stricte (arrêt du 22 décembre 2008, [...], C-414/07, EU:C:2008:766, point 28).

Par ailleurs, la Cour rappelle que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112 (voir, notamment, l'arrêt précité [...], point 71 ; arrêts du 7 décembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, point 36, et du 27 octobre 2011, [...] C-504/10, EU:C:2011:707, point 50). Sur ce point, la Cour a jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt du 3 mars 2005, [...] C-32/03, EU:C:2005:128, point 32 ; arrêts cités : affaire [...], point 68 ; affaires jointes [...], point 54).

En conséquence, les autorités administratives et judiciaires nationales devraient refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (voir, de même, les arrêts susmentionnés ci-dessus : affaire [...], points 33, 34 ; affaires jointes [...], point 55 ; arrêt du 29 mars 2012, [...] C-414/10, EU:C:2012:183, point 32).

En vertu de l'article 273 de la directive 2006/112, les États membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la

fraude. En particulier, à défaut de dispositions du droit de l'Union sur ce point, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées en cas d'inobservation des conditions prévues par la législation de l'Union pour l'exercice du droit à déduction de la TVA (arrêt du 8 mai 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, point 38 et jurisprudence citée).

Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, dont le principe de neutralité, et dans le respect du principe de proportionnalité (voir arrêt du 26 avril 2017, [...], C-564/15, EU:C:2017:302, point 59 et jurisprudence citée).

Dans ce contexte, il semble que pour [pouvoir] priver un assujetti du droit de déduire la TVA sur la base de l'article 273 de la directive 2006/112, il faudrait que le droit national prévoit, dans le respect des articles 167, 168, 178 et des principes de neutralité et de proportionnalité – une règle claire stipulant que les factures et les documents douaniers ne peuvent servir de justificatifs à la déduction de la taxe en amont et au remboursement des excédents de taxe lorsque les factures, factures rectificatives ou documents douaniers établis constatent des opérations liées à une fraude ou à un abus de droit fiscal au sens de l'article 5, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA.

Une règle telle que l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA, qui fait référence aux « opérations auxquelles s'appliquent les dispositions des articles 58 et 83 du code civil », ne saurait être assimilée à une règle faisant référence à la notion d'abus de droit fiscal, y compris au sens de l'article 5, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA.

Comme cela a déjà été dit, les articles 58 et 83 du code civil prévoient des cas de nullité des opérations sous l'angle du droit civil, et non sous celui de l'abus du droit fiscal. La nullité de droit civil d'un contrat fondée sur les articles 58 et 83 du code civil ne saurait être assimilée à un abus de droit fiscal pour lequel l'opération en cause doit avoir été réalisée dans le but essentiel d'obtenir un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la directive. La question de la nullité des actes dans les relations de droit civil en raison de leur caractère fictif est dépourvue de pertinence aux fins de la TVA puisque les opérations en cause peuvent avoir une justification autre que la seule obtention d'avantages fiscaux.

Les effets d'une telle réglementation peuvent être observés dans le cas d'espèce, où l'administration fiscale s'est attachée à démontrer la nullité de l'acte de droit civil en raison du caractère fictif de l'opération litigieuse d'achat de marques auprès de M. sp. z o.o. S.K.A., en faisant laconiquement référence à la question de l'abus de droit fiscal dans ce cadre. Cela apparaît encore mieux dans le pourvoi en cassation dans lequel les griefs formulés omettent complètement cette question et limitent le litige à la question de l'appréciation erronée selon laquelle l'opération litigieuse n'était pas fictive (au sens de l'article 83 du code civil). Cela résulte du fait qu'une disposition telle que l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA, par son contenu normatif, met l'accent sur la nécessité de

prouver que l'opération est nulle du point de vue du droit civil (article 58 ou 83 du code civil), et non sur l'abus de droit fiscal, qui est pertinent pour priver l'assujetti du droit à déduction mais qui ne se reflète pas dans le contenu de cette règle.

Si la règle veut qu'un assujetti à la TVA bénéficie du droit à déduction de la taxe en amont mentionnée sur les factures constatant l'acquisition de biens ou de services, et que ce droit ne constitue pas un type de dégrèvement ou d'exonération mais une caractéristique fondamentale de la taxe sur la valeur ajoutée qui assure la neutralité de cette taxe pour les assujettis à la TVA, toute limitation de ce droit – y compris celle découlant de l'application de l'article 273 de la directive 2006/112 – doit être établie par une règle normative claire pour les assujettis et doit être interprétée de manière strictement conforme à cette réglementation et non dans un sens qui ne ressort pas du contenu de celle-ci. Ce n'est qu'ainsi que l'assujetti peut, dans le cadre d'une activité économique, avoir une certitude quant à la portée de son activité légitime dont le respect ne l'exposera pas à des conséquences fiscales défavorables (il s'agit de la sécurité juridique entendue comme la formulation claire et compréhensible des dispositions légales et la possibilité de déterminer, dans des circonstances concrètes, leurs conséquences fiscales). La référence, dans une disposition privant l'assujetti du droit à déduction de la TVA, à la nullité d'un acte fondée sur le droit civil plutôt qu'à un abus de droit fiscal rend la position de l'assujetti incertaine dans la mesure où elle implique que l'administration fiscale peut recourir aux critères de nullité tirés du droit civil pour tenter de priver l'assujetti du droit à déduction, en considérant que cette nullité produit des effets dans le domaine du droit fiscal, comme en atteste la pratique fiscale nationale en la matière.

Il est évident que lorsqu'elle applique le droit national, la juridiction nationale est tenue de l'interpréter dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par celle-ci et se conformer ainsi à l'article 249, troisième alinéa, CE. Il semble toutefois que la solution retenue par la jurisprudence nationale qui oblige à interpréter une disposition telle que l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi relative à la TVA en recourant à la notion d'abus de droit fiscal, porte atteinte au principe de sécurité juridique entendu comme un ensemble de règles claires et publiques, permettant à ses destinataires de prévoir leur situation juridique et les effets juridiques de leurs activités puisque, en ce qui concerne un élément structural de la TVA, et le droit à déduction est un tel élément, qui concrétise le principe de neutralité, elle exige une limitation de ce droit sur le fondement d'un critère découlant de la norme juridique en question. Il reviendrait à invoquer l'effet direct de la directive à l'égard des personnes physiques et morales (assujetties) – en appliquant une interprétation conforme aux objectifs de la directive – dans une situation où la disposition à interpréter ne contient pas le critère pertinent, conforme à la directive TVA, entraînant une limitation substantielle des droits de l'assujetti.

Il semble donc qu'en l'espèce, donner à la disposition en cause une interprétation qui serait conforme aux objectifs de la directive dépasse les limites d'interprétation dans le cadre desquelles une juridiction nationale peut se

prononcer sans porter atteinte à la garantie, pour l'assujetti, de la sécurité juridique.

En résumé, dans le contexte de cette affaire, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) éprouve des doutes quant au fait que, à la lumière de l'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a) et de l'article 273 de la directive 2006/112 ainsi que des principes de neutralité et de proportionnalité, la structure réglementaire d'une disposition nationale se référant uniquement à la nullité d'une opération au regard des dispositions du droit civil national constitue un fondement correct pour retirer le bénéfice du droit à déduction de la taxe afférente à cette opération, lorsque ladite disposition ne mentionne pas de condition concernant le but de l'opération, à savoir l'abus de droit fiscal, entendu comme le fait d'agir dans le but essentiel d'obtenir un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la directive.

- 6 Ces doutes relatifs à l'interprétation des articles 167, 168, sous a), 178, sous a), et 273 de la directive 2006/112 ainsi qu'aux principes de neutralité et de proportionnalité justifient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle.
- 7 Par ces motifs, la juridiction de céans, sur le fondement de l'article 267 TFUE, a statué comme indiqué au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.
- 8 [OMISSIS] [suspension de la procédure]
[OMISSIS]
[signatures]