

C-258/19. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

Date de dépôt :

27 mars 2019

Jurisdiction de renvoi :

Kúria (Magyarország)

Date de la décision de renvoi :

7 mars 2019

Partie requérante :

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és
Idegenforgalmi Kft.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

La Kúria

en qualité de juridiction de cassation

Ordonnance

[OMISSIS]

Partie requérante : EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és
Idegenforgalmi Kft. ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS])

[OMISSIS]

Partie défenderesse : Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
([OMISSIS] Budapest [OMISSIS])

[OMISSIS]

Objet du litige : contrôle juridictionnel de la décision des autorités fiscales

[OMISSIS] [éléments de procédure de droit national]

Dispositif

La Kúria (Cour suprême, Hongrie ; ci-après la « Cour suprême ») [OMISSIS] ouvre une procédure préjudicielle en déférant les questions suivantes :

1. La pratique d'un État membre qui consiste, lors de l'application du droit à déduction, à se concentrer exclusivement sur le moment du fait générateur, sans tenir compte de la circonstance qu'il existait entre les parties un litige de droit civil portant sur le degré d'exécution, litige qui a été réglé par voie judiciaire, de sorte que la facture n'a été établie qu'après le jugement définitif est-elle contraire au principe de neutralité fiscale et aux formalités qui conditionnent le droit à déduction ?
2. Si tel est le cas, est-il possible d'écarter le délai de prescription de 5 ans prévu dans la législation de l'État membre pour l'exercice du droit [à déduction], délai qui commence à courir à dater de la prestation de services ?
3. Si tel est le cas, l'exercice du droit à déduction est-il influencé par la prise en considération, au vu des circonstances du cas d'espèce, du fait que le prix dû tel que déterminé par un jugement définitif n'a été payé qu'à la suite d'une procédure d'exécution intentée par l'entrepreneur, raison pour laquelle la facture n'a été établie qu'après l'expiration du délai de prescription ? **[Or. 2]**

Le droit de l'Union applicable

Les dispositions du droit de l'Union applicables aux prestations de services :

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 ») :

Article 10

1. Sont considérés comme :
 - a) fait générateur de la taxe : le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;
 - b) exigibilité de la taxe : le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.
2. Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée.

(...)

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, les États membres ont la faculté de prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis :

- soit au plus tard lors de la délivrance de la facture,
- soit au plus tard lors de l'encaissement du prix,
- soit, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.

Article 17

Naissance et étendue du droit à déduction

1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.
2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :
 - a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ;

Article 18

Modalités d'exercice du droit à déduction

1. Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit :
 - a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3 ; (...)

Les dispositions du droit de l'Union applicables à l'établissement de la facture :

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») [Or. 3]

Aux fins de la présente directive sont considérés comme :

- 1) « fait générateur de la taxe » le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;
- 2) « exigibilité de la taxe » le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

Article 63

Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

Naissance et étendue du droit à déduction

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 ; (...)

Modalités d'exercice du droit à déduction

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 ;

Les dispositions du droit hongrois applicables aux prestations de services :

La loi n° LXXIV de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (« az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény » ; ci-après l'ancienne loi relative à la TVA)

Article 16

(1) En cas de livraison de biens ou de fourniture de services – sous réserve des exceptions prévues aux articles 17 et 18 –, la taxe devient exigible au moment de l'exécution, ou de l'exécution partielle (ci-après « l'exécution »).

(2) Sauf disposition contraire dans la présente loi, il convient d'appliquer les dispositions du code civil pour déterminer le moment de l'exécution.

Article 32

(1) L'assujetti visé à l'article 34 a le droit de déduire du montant de l'impôt qu'il doit payer **[Or. 4]**

a) le montant de l'impôt qu'un autre assujetti, y compris, en cas de transformation, le prédécesseur en droit de cet assujetti, ou un assujetti rentrant dans le champ d'application de la loi sur l'impôt simplifié des entrepreneurs a mis à sa charge à l'occasion d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ; (...)

Article 35

1. Le droit à déduction ne peut en règle générale, sauf si le code des impôts en dispose autrement, être exercé qu'à condition de disposer de documents dignes de foi prouvant le montant de la taxe comptabilisée en amont. Sont considérés comme tels :

a) les factures, ainsi que les factures simplifiées [en cas d'application de l'article 32, paragraphe 1, sous a) et g)] ; (...)

Les dispositions de droit hongrois applicables à l'établissement de la facture :

Loi n° CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (« az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény » ; ci-après la « loi relative à la TVA »)

Article 55

(1) L'obligation de payer la taxe prend naissance quand survient le fait par lequel est réalisée l'opération taxable (ci-après « l'exécution »).

Article 119

(1) À moins que la loi n'en dispose autrement, le droit à la déduction de la taxe prend naissance lorsqu'il faut établir la taxe due correspondant à la taxe en amont (article 120).

Article 120

Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou exploités d'une autre manière, par l'assujetti – et en cette qualité – en vue d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services taxées, celui-ci a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable :

a) la taxe qui lui est facturée par tout autre assujetti – en ce compris toute personne ou entité soumise à l'impôt simplifié sur les sociétés – à l'occasion de l'acquisition des biens ou de l'utilisation des services ; (...)

Article 127

(1) L'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition matérielle que l'assujetti dispose personnellement

a) dans le cas visé à l'article 120, sous a), d'une facture à son nom établissant la réalisation de l'opération ; (...)

Les dispositions procédurales de droit hongrois relatives à l'exercice de la déduction de la taxe :

Loi n° XCII de 2003 portant code de procédure fiscale (« az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény » ; ci-après « le code de procédure fiscale »)

Article 164

(1) Le droit d'établir l'impôt est prescrit à l'expiration de 5 années à compter du dernier jour de l'année civile au cours de laquelle l'impôt devait être déclaré ou, en l'absence de déclaration, au cours de laquelle il aurait dû être payé. Sauf disposition contraire de la présente loi, le droit à une aide budgétaire et au remboursement du trop-perçu est prescrit à l'expiration de 5 années à compter du dernier jour de l'année au cours de laquelle le droit à une telle prétention s'est ouvert.

Les faits pertinents

- 1 Entre le 12 novembre 1996 et le 17 septembre 1997, la requérante a conclu avec une société commerciale des contrats d'entreprise ayant pour objet la réalisation de travaux de réseaux de télécommunications aériens. Selon le contrat, l'entrepreneur ne pouvait pas valider des lots que le client de la requérante n'avait pas agréés. La requérante n'a versé à l'entrepreneur qu'une partie du prix dû parce qu'un litige est apparu entre les parties au sujet du montant du prix. Aux fins d'obtenir le prix qui lui était dû, l'entrepreneur a initié une procédure contentieuse [Or. 5] qui a abouti au jugement du 17 septembre 2004 du Fővárosi Ítéltábla (cour d'appel régionale de Budapest-capitale, ci-après « la cour d'appel régionale »), portant la référence 3.Pf.20.756/2004/5, condamnant la requérante à une somme de 19.703.394 HUF, augmentée des intérêts. À la suite du jugement précité, la requérante a formé un appel, mais le Legfelsőbb Bíróság (Cour suprême, Hongrie ; ci-après « Cour suprême »), par un arrêt du 5 octobre 2010, portant la référence Pfv.VII.21.212/2010/6, a confirmé le jugement de condamnation de la cour d'appel régionale. La requérante a acquitté le prix dû via une procédure d'exécution et, le 15 juin 2011, à la demande de la requérante, l'entrepreneur a établi une facture mentionnant le 6 juin 2011 comme date d'exécution.
- 2 Dans sa déclaration au titre du deuxième trimestre de 2011, la requérante a porté en déduction un montant TVA de 3.940.679 HUF sur base de la facture. Les autorités fiscales ont procédé à une vérification préalable avant paiement, à la suite de laquelle elles ont constaté que la requérante avait indument déduit la taxe

et ont infligé à cette dernière une sanction fiscale de 394.000 HUF. Selon elles, en vertu de l'article 36, paragraphe 1, sous a), et de l'article 16, paragraphe 15, de l'ancienne loi relative à la TVA, le point de départ du délai de prescription était le 31 décembre 2004, de sorte que le droit au remboursement de la TVA a expiré le 31 décembre 2009. Dans sa requête, la requérante a contesté la position des autorités fiscales. Le tribunal de première instance a rejeté son recours. Ensuite, par son arrêt portant la référence Kfv.V.35.490/2014/5, la Cour suprême a annulé la décision de la défenderesse ainsi que le jugement de première instance, renvoyant l'affaire devant la juridiction de première instance aux fins d'une nouvelle procédure. Selon la Cour suprême, l'article 16, paragraphe 15, de l'ancienne loi relative à la TVA, appliqué par les autorités de première instance, n'est pas applicable, et la date d'exécution doit être déterminée par application des dispositions générales de la loi.

- 3 Dans le cadre de la nouvelle procédure, les autorités fiscales, s'appuyant sur le jugement de la cour d'appel régionale, ont fixé la date d'exécution au 16 novembre 1998, raison pour laquelle elles ont contesté le droit à la déduction de la TVA puisqu'il avait expiré. Selon la motivation des autorités fiscales, l'ancienne loi relative à la TVA rattache clairement la date de la naissance du droit à déduction à la date d'établissement de la taxe due. C'est donc également à cette date qu'a pris naissance le droit de déduire la taxe grevant l'acquisition, tout comme c'est à cette date que la taxe relative à l'opération concernée devient exigible auprès du fournisseur. C'est de manière erronée que la facture établie par l'entrepreneur indiquait un date d'exécution puisque l'exécution a déjà effectivement eu lieu le 16 novembre 1998, de sorte que le droit à déduction de la requérante s'est ouvert précisément à cette date. Les autorités fiscales ont souligné que la date d'exécution de la facture ne vise pas l'exécution financière, mais la réalisation entre les parties d'un fait économique.
- 4 Dans sa requête, la requérante a fait observer que le droit à l'établissement de la taxe et les règles relatives à la prescription de ce droit ne sont pas applicables à l'expiration de la créance de la requérante. Renvoyant à l'article 326, paragraphes 1 et 2, du code civil (« Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény » ; loi IV de 1959 établissant le code civil), la requérante considère que la prescription n'a pas commencé à courir, que cela est fondé. Le droit à déduction n'a pas pris naissance tant qu'une facture en bonne et due forme n'avait pas été délivrée. D'après l'article 35 de l'ancienne loi relative à la TVA, l'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition que l'assujetti dispose d'une facture établie à son nom et relative à l'opération. Toutefois, l'assujetti n'en disposait pas avant 2011. Du point de vue de l'exercice du droit à déduction, il estimait que sa propre exécution financière était essentielle. Il a acquitté la facture de l'entrepreneur au cours du deuxième trimestre de 2011, de sorte qu'avant cette date n'était pas remplie la condition exigeant de l'autre assujetti de répercuter le montant de la TVA sur la requérante. La position défendue dans la décision a pour conséquence que la requérante a payé au Trésor public le montant TVA mis à sa charge par l'entrepreneur, mais qu'elle ne serait pas en droit de le déduire, de l'imputer.

- 5 La juridiction de première instance a rejeté le recours de la requérante. **[Or. 6]**
- 6 Il n'est pas contesté par les parties que l'entrepreneur a satisfait en 1998 aux obligations qui lui incombait en vertu du contrat d'entreprise conclu avec la requérante. Il ressort du jugement en matière civile entre les parties que l'attitude de la requérante a empêché l'entrepreneur d'établir la facture indiquant le prix du contrat, que ce n'est qu'au cours de la procédure d'exécution que lui a été versée la somme due, à la suite de quoi l'entrepreneur a établi la facture. D'après la facture, la date d'exécution est le 6 juin 2011. Toutefois, la défenderesse a fait observer à juste titre que l'entrepreneur n'a pas pu procéder à l'exécution en 2011, puisque l'exécution s'était effectivement déjà produite en 1998. Il adhère également à la position de la défenderesse selon laquelle la date d'exécution ne doit pas signifier le règlement financier d'un fait économique conformément à la facture, de sorte que l'ouverture du droit à déduction de la requérante ne se rattache pas à cela, mais à la survenance objective d'un fait économique.
- 7 La règle de prescription prévue à l'article 164 du code de procédure fiscale implique que le droit au remboursement de la taxe est prescrit à l'expiration de 5 années à compter du dernier jour de l'année civile au cours de laquelle ce droit a été ouvert. Cela démontre que c'était à l'attitude de la requérante qu'était imputable le fait que l'entrepreneur n'a pas été en mesure d'établir la facture, ainsi que l'a aussi constaté la décision de la cour d'appel régionale. Selon cette juridiction, la défenderesse a fixé à juste titre la date d'exécution sans tenir compte des indications figurant dans la facture, et a donc contesté à juste titre le droit au remboursement de la TVA de la requérante au motif que le droit à déduction a expiré 5 ans après la naissance de ce droit.
- 8 La requérante a introduit un recours en cassation contre le jugement définitif, par lequel elle a demandé l'annulation du jugement et l'adoption d'une nouvelle décision conforme à la législation. Selon elle, la juridiction et la défenderesse interprètent de manière incorrecte la prescription du droit à l'établissement de l'impôt, dès lors que cela ne concerne pas la requérante, mais le contribuable qui établit la facture et réalise les recettes. Elle a également souligné que le droit à déduction ne s'ouvre pas tant qu'une facture en bonne et due forme n'est pas disponible. Ainsi, en l'absence d'une facture, la requérante n'était pas en mesure de faire valoir son droit à déduction. Selon elle, tant que les conditions du droit à déduction ne sont pas réunies, le délai de prescription ne court pas. Elle a contesté le fait que c'est en raison de son comportement que la facture n'aurait pas été établie puisque l'émetteur de la facture aurait pu le faire à n'importe quel moment, mais c'est l'incertitude quant au montant de la créance qui a empêché l'exécution de l'obligation de facturation. Une interprétation littérale de l'article 32 de l'ancienne loi relative à la TVA indique que, en l'absence d'une mise à charge [de la taxe], la requérante n'avait pas droit à une déduction et il n'était pas non plus possible que la prescription commence à courir. Or, une exécution au titre du contrat signifie que les deux parties, et non pas une seule, ont procédé à l'exécution.

- 9 Dans son mémoire en défense, la défenderesse a demandé la confirmation du jugement définitif en insistant sur le fait que la date d'exécution d'une facture ne désigne pas le règlement financier, mais la date de la survenance d'un fait économique entre les parties. De ce fait, le jugement définitif mentionne correctement la date d'exécution ainsi que l'échéance du délai de prescription afférent.

La position de la Cour suprême

- 10 Dans la présente affaire, la Cour suprême demande une réponse sur le point de savoir si, dans les circonstances ci-dessus, en cas de litige entre les parties portant sur la facturation du prix d'un service, lorsque ce dernier a été quantifié [Or. 7] sur la base d'une décision de justice et que la facture n'a été établie qu'après le paiement effectif, on peut ne pas tenir compte de la règle, figurant dans la sixième directive et dans la directive TVA, relative à l'exécution et à l'imposition, ainsi qu'à la question de savoir si on peut écarter la législation de l'État membre en matière de prescription en l'absence d'une facture, en tant que condition formelle du droit à déduction. L'exercice du droit à déduction est-il influencé par la circonstance que la requérante n'a pas exécuté de plein gré son obligation de payer à la suite de l'arrêt définitif, mais qu'elle l'a fait dans le cadre d'une procédure d'exécution initiée par l'entrepreneur ? De même, l'établissement de la facture, en tant que condition formelle du droit à déduction, n'a été effectué qu'après que la requérante s'est exécutée et a demandé la délivrance d'une facture, de sorte que se pose la question de savoir à partir de quelle date doit on calculer le délai applicable à l'exercice de ce droit.
- 11 La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « la Cour de justice ») s'est exprimée à plusieurs reprises sur les conditions de fond et de forme de la déduction de la TVA. S'agissant des conditions de fond, la Cour de justice a déclaré que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible, c'est-à-dire lorsque la prestation de service a été réalisée. Dans le cadre de l'examen de la date d'exécution, la Cour de justice, au point 43 de l'arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/116, EU:C:2018:204), a déclaré, en se référant aux conclusions de l'avocat général, que bien que, en vertu de l'article 167 de la directive 2006/112, le droit à déduction de la TVA prenne naissance à la date à laquelle la taxe devient exigible, l'exercice dudit droit n'est en principe possible, conformément à l'article 178 de cette directive, qu'à partir du moment où l'assujéti est en possession d'une facture.
- 12 Dès lors que, en raison d'un litige de facturation entre les parties, la facture n'a été établie qu'en 2011 après le règlement financier, le droit à déduction de la requérante n'a pu naître qu'à ce moment. On ne saurait méconnaître le fait important que l'entrepreneur qui a délivré la facture n'a obtenu le montant de la taxe due qu'à ce moment et que c'est alors qu'il l'a versé au Trésor public. La Cour suprême considère qu'il y a lieu de calculer le délai applicable à l'exercice du droit à déduction de la TVA à partir du moment où le montant au titre de la

TVA a été porté en compte après la prestation de service, où ce montant a été versé au Trésor public et où la facture a été établie conformément aux directives.

- 13 Les autorités fiscales défenderesses font remonter l'exercice du droit à déduction de la TVA à la date initiale d'exécution et, compte tenu du délai de prescription de 5 ans, elles considèrent que la demande de remboursement est prescrite. Toutefois, de l'avis de la Cour suprême, cette manière de procéder est contraire au principe de neutralité de la TVA. Les déductions de taxe et – par conséquent – le système de remboursement ont en effet pour objectif de totalement exempter un entrepreneur de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toute activité économique. Ainsi, s'agissant de la charge fiscale grevant toute activité économique, le régime commun de la TVA garantit la neutralité fiscale indépendamment de l'objectif ou du résultat de ces activités économiques, à condition que les activités concernées soient en principe elles-mêmes soumises à la TVA. Ce principe ne serait pas respecté si l'exercice du droit à déduction de la TVA renseigné dans la facture établie dans les circonstances ci-dessus venait à être contesté en raison d'une interprétation restrictive de la date d'exécution sans prendre en considération les particularités de l'affaire.
- 14 Il existe également des arrêts de la Cour de justice qui fournissent des indications sur les règles de prescription des États membres (par exemple, arrêt du 12 avril 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249 ; arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/116, EU:C:2018:204). Ainsi, dans l'arrêt Volkswagen précité, la Cour de justice a conclu que le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal dans lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéficiaire du droit au remboursement de la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison **[Or. 8]** et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement (dispositif de l'arrêt).
- 15 La Cour de justice a déjà déclaré, dans plusieurs arrêts, que l'administration fiscale peut refuser à un assujetti le droit à déduction de la TVA lorsqu'il est établi que ce dernier a manqué de manière frauduleuse à la plupart des obligations formelles qui lui incombaient pour pouvoir bénéficier de ce droit (arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 59) et elle a également fait référence à la diligence requise dans le chef de l'assujetti. Ce raisonnement a été confirmé par le point 44 de l'arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249) qui a apporté des éclaircissements sur un délai de prescription analogue.
- 16 Les circonstances du litige font clairement apparaître que les parties n'étaient pas mues par une volonté de fraude ou d'abus de la TVA, mais que la requérante avait eu une sorte de comportement « de mauvaise foi » lorsque, en dépit d'un jugement définitif, elle n'a pas satisfait de son plein gré à son obligation de payer. Par

conséquent, la Cour suprême attend également une réponse à la question de savoir si l'exercice du droit à la déduction de la taxe est également influencé par le comportement de mauvaise foi de ce type de l'assujetti, qui a retardé l'établissement de la facture par l'autre partie, si l'on prend en considération le règlement financier effectif.

Budapest, le 7 mars 2019.

[OMISSIS] [signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL