

**C-656/19****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

Le 4 septembre 2019

**Juridiction de renvoi :**

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongrie)

**Date de la décision de renvoi :**

Le 22 août 2019

**Partie requérante :**

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

**Partie défenderesse :**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

**SZEGEDI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG (TRIBUNAL ADMINISTRATIF ET DU TRAVAIL DE SZEGED, HONGRIE)**

[OMISSIS]

- [1] Le Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Szeged, Hongrie ; ci-après le « juge de céans »), dans un litige administratif opposant [OMISSIS] **BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.** ([OMISSIS] Szeged [OMISSIS]), **partie requérante**, au [OMISSIS] **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes) ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), **partie défenderesse**, relatif à une décision administrative prise en matière fiscale, a rendu l'**ordonnance** suivante :
- [2] Le juge de céans suspend le traitement de l'affaire et défère à la Cour les questions suivantes à titre préjudiciel :
- 1./ Une pratique d'un État membre qui assimile la notion de « bagages personnels » définie comme l'un des éléments de la définition d'une livraison de bien exonérée à un passager étranger à la notion d'effets personnels utilisée dans la Convention sur les facilités douanières en faveur

du tourisme, conclue à New York le 4 juin 1954, et dans le protocole additionnel à la convention, ainsi qu'à la notion de « bagages » de l'article 1<sup>er</sup>, point 5, du règlement délégué (UE) 2015/2446 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union est-elle conforme à l'article 147 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 attaquée ») ?

- 2./ S'il convient de donner une réponse négative à la première question, comment convient-il de définir la notion de « bagages personnels » de l'article 147 de la directive TVA, sachant que cette notion n'est pas définie dans la directive ? Une pratique nationale en vertu de laquelle les autorités fiscales de l'État membre se réfèrent exclusivement au « sens général des mots » est-elle conforme aux dispositions du droit communautaire ?
- 3./ Faut-il interpréter les dispositions des articles 146 et 147 de la directive TVA en ce sens que si un assujetti n'a pas droit à une exonération de la taxe en vertu de l'article 147 de la directive TVA au titre d'une livraison de biens à un voyageur étranger, il convient au besoin d'examiner, sur la base de l'article 146, de la directive TVA, la possibilité d'une exonération de taxe en relation avec une vente à l'exportation même en dépit de l'absence des formalités douanières prévues dans le code des douanes de l'Union ou dans l'acte juridique délégué ? [Or. 2]
- 4./ Si la réponse à la question précédente est que, en l'absence d'exonération fiscale pour un voyageur étranger, l'opération est éligible à l'exonération de TVA au titre d'une exportation, cette opération peut-elle être qualifiée de livraison exonérée de TVA au titre d'une vente à l'exportation si l'intention du client au moment de la commande allait expressément à l'encontre d'une telle vente à l'exportation ?
- 5./ S'il convient de donner une réponse affirmative aux questions 3 et 4, dans un cas d'espèce semblable à celui de la présente affaire, c'est-à-dire dans un cas d'espèce dans lequel l'émetteur de la facture savait, au moment de la livraison, que l'acquisition des produits avait pour but la revente de ces biens, que l'acheteur étranger, en dépit de cela, souhaitait emporter ces biens en tant que voyageur étranger, et que c'est donc de mauvaise foi que l'émetteur de la facture a établi le formulaire de demande de remboursement de la taxe servant à obtenir le remboursement de la taxe et a remboursé, au titre de l'exonération pour les voyageurs étrangers, la taxe sur la valeur ajoutée facturée, la pratique d'un État membre en vertu de laquelle l'administration fiscale refuse le remboursement de la taxe déclarée et payée erronément au titre d'une livraison pour voyageur étranger, sans qualifier la livraison de bien de vente à l'exportation et sans procéder à la correction en ce sens de l'opération, en dépit de ce qu'il n'est pas contesté que les biens

sont sortis de Hongrie en tant que bagages, est-elle compatible avec les articles 146 et 147 de la directive TVA ainsi qu'avec les principes de droit de l'Union de neutralité fiscale et de proportionnalité ?

[OMISSIS] [élément de procédure de droit national]

## Motivation

### *Les faits*

- [3] L'activité principale de la partie requérante a été, jusqu'en avril 2015, le commerce de gros de plantes ornementales, puis, par la suite un autre commerce de détail hors magasin, sur éventaires et marchés. Le chiffre d'affaires de la requérante a considérablement augmenté depuis 2015, pour grimper, d'un chiffre d'affaires annuel antérieur de 50 millions de HUF, à un chiffre d'affaires d'un milliard de HUF par an.
- [4] L'activité du demandeur au cours de l'exercice 2016 en cause dans la présente affaire (ci-après l'« exercice litigieux ») concernait principalement, pour environ 95 %, différents produits alimentaires – chocolat, gomme à mâcher, boissons énergétiques, café, pâtes alimentaires, nappages – ainsi que des cosmétiques et des produits d'entretien. Elle consistait en des livraisons à vingt particuliers en dehors du territoire de l'Union, en Serbie. Les clients serbes, qui peuvent être reliés à trois familles, comme le savait également le requérant, achetaient régulièrement, à plusieurs centaines de reprises, de grandes quantités de bien auprès dudit requérant, produits qui sortaient ensuite du pays vers la Serbie en tant que bagages des voyageurs.
- [5] Le représentant de la partie requérante délivrait les pièces justificatives pour la vente des marchandises sur la base des informations fournies par téléphone par les clients. L'agent du demandeur transportait les marchandises de l'entrepôt du demandeur à Szeged vers un entrepôt loué par les clients privés serbes près de la frontière serbo-hongroise, du côté hongrois de la frontière à Tompa. Les factures établies par le représentant de la partie requérante et les formulaires de demande de remboursement de la taxe relatives aux voyageurs étrangers étaient remises avec les produits aux clients par le chauffeur, à Tompa, en contrepartie du prix d'achat payé comptant par les clients. Les biens étaient ensuite transportés comme bagages en Serbie, par voiture individuelle.
- [6] La partie requérante savait sans aucun doute possible que ses clients serbes, des particuliers, n'achetaient pas les biens en cause pour leur usage individuel ou celui de leur famille mais dans le but de les revendre sur les marchés en Serbie. La partie requérante savait que si les membres de la famille étaient impliqués [Or. 3] c'était pour que la contrevaletur de chaque livraison ne dépasse pas un million de HUF, ce qui, du fait de la réglementation douanière nationale hongroise en matière de procédure douanière, facilitait le passage sans problème des produits à la frontière serbo-hongroise.

- [7] Les particuliers serbes bénéficiaient sur les produits précités de l'avantage en matière de TVA réservé aux voyageurs étrangers en renvoyant à la requérante le deuxième exemplaire du formulaire de demande de remboursement de la taxe rempli par la requérante, visé par l'autorité douanière de sortie des produits, cacheté et chaque fois revêtu de la mention « Territoire communautaire quitté à Tompa », la requérante remboursant ensuite en espèces la TVA aux clients serbes sur la base de ce deuxième exemplaire qui lui avait été renvoyé.
- [8] Les clients serbes demandaient systématiquement l'établissement d'un formulaire de demande de remboursement de la taxe pour les voyageurs étrangers et, en ce qui les concerne, la sortie des biens ne s'est jamais fait que comme bagages et non dans le cadre d'une vente à l'exportation.
- [9] Dans les déclarations pour l'exercice en cause, la requérante, conformément à l'article 99, paragraphe 9, de l'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi CXXVII relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA ») a fait figurer comme montant à déduire de la taxe à payer la TVA remboursée aux clients particuliers serbes selon les modalités décrites ci-dessus – pour un montant total de 339 788 000,- HUF (environ 1.038.000 euros, sur la base d'un cours de change de 327,25 HUF pour un euro en vigueur au jour de la décision de premier degré).
- [10] Les documents justificatifs de la réclamation de la taxe pour voyageurs étrangers confirment que les biens en cause ont à chaque fois quitté le territoire de la Hongrie.

*Décision de premier degré*

- [11] Le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Division de l'administration nationale des contributions et des douanes du comitat de Csongrád, ci-après l'« autorité de premier degré ») à la suite d'un contrôle portant sur l'exercice en cause, a, par une décision du 27 juin 2018 [OMISSIS], établi une différence de TVA de 340 598 000,- HUF (environ 1 041 000 euros) augmentée d'une amende fiscale de 163 261 000,- HUF (environ 499 000 euros) et d'intérêts de retard à hauteur de 7 184 000,- HUF (environ 22.000 euros), après avoir constaté que les acquisitions dépassaient les besoins individuels et familiaux et avaient été faites en vue de la revente des produits, ce qui excluait qu'elles soient qualifiées de bagages. L'administration fiscale motivait également sa décision par le fait que la requérante ne pouvait bénéficier de l'exonération au titre de l'exportation, dès lors qu'en ce qui concerne les opérations, personne n'avait entamé la procédure de sortie douanière en relation avec l'exportation et que la requérante ne disposait pas des documents nécessaires. La requérante ne correspond pas non plus à la définition de l'exportateur, les produits vendus ayant été livrés et étant sortis de sa possession dans un entrepôt des vendeurs affectés par ces derniers à Tompa, à la frontière serbo-hongroise, du côté hongrois de la frontière, de sorte que il ne pouvait pas prendre des

dispositions en vue du transport des marchandises vers une destination située en dehors du territoire douanier de l'Union.

*Décision de second degré*

- [12] Sur réclamation de la requérante, la partie défenderesse, chargée de l'affaire, a, par décision du 31 octobre 2018 [OMISSIS], confirmé la décision de premier degré.
- [13] Dans sa décision, la partie défenderesse faisait valoir à titre de motivation que, pour l'administration fiscale, il est apparu, suite au contrôle, que les livraisons ne pouvaient pas être considérées comme ayant été faites à des voyageurs étrangers et que l'administration avait donc examiné si les conditions d'existence d'une livraison à l'exportation étaient remplies, conclusion à laquelle elle n'avait pas pu arriver. L'administration fiscale s'est référée à la déclaration de la requérante selon laquelle cette dernière avait, compte tenu de l'intention de l'acheteur, qualifié la livraison [Or. 4] de livraison à un voyageur étranger.
- [14] L'administration fiscale notait que la plus haute instance juridictionnelle hongroise, la Kúria (Cour suprême, Hongrie), dans son arrêt KfV.1.35.502/2016/6 du 8 décembre 2016, destiné à assurer l'uniformité de l'application du droit, a considéré comme importants, dans le cadre de la définition de la notion de bagages, la quantité de biens et la fréquence des achats. Ni la loi sur la TVA, ni la directive TVA ne définissent la notion de bagages personnels, et le droit douanier communautaire ne fournit pas non plus d'indications à cet égard, mais la convention de New York définit le concept d'effets personnels. Selon la jurisprudence nationale, on peut considérer comme bagages les marchandises qu'un voyageur achète pour son usage personnel ou en guise de cadeau, et manifestement pas à des fins commerciales. La régularité des achats et la grande quantité de biens achetés excluent le classement en tant que bagages et c'est pourquoi l'article 99 de la loi sur la TVA n'offre pas la possibilité d'exporter en tant que bagages des marchandises commerciales en grande quantité. S'il est démontré que les marchandises ont quitté le territoire de la Communauté, l'administration fiscale doit, selon la jurisprudence, examiner si les conditions de l'exonération de la livraison de biens sont réunies sur une autre base juridique, et en particulier si la requérante peut bénéficier de l'exonération au titre de l'article 98 du code de la TVA. La jurisprudence nationale tient compte de la position de la Cour selon laquelle, même si la directive permet aux États membres d'imposer des conditions de forme en ce qui concerne les règles régissant l'exercice du droit à déduction, ces conditions ne peuvent aller au-delà de ce qui est jugé nécessaire pour une perception correcte de la taxe et la prévention de la fraude fiscale.
- [15] Si l'on prend en considération l'arrêt de la Kúria (Cour suprême, Hongrie), la requérante n'a pas non plus droit à l'exonération de la taxe au titre de l'exportation, car elle n'a en effet pas entamé la procédure de sortie douanière liée à l'exportation en relation avec l'opération et, selon les déclarations de la



requérante, les opérations n'ont pas été traitées comme des exportations, puisque les clients serbes ont expressément revendiqué l'application de l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers.

*L'objet de la requête*

- [16] Par sa requête, la requérante demande l'annulation de la décision de la partie défenderesse s'étendant jusqu'à la décision de premier degré.
- [17] Elle fait valoir que ni le droit communautaire ni la loi sur la TVA ne contiennent de définition de la notion de bagages personnels ou de voyage. À défaut de définition de droit fiscal, l'administration des douanes ne peut établir de distinction entre les différentes marchandises qui ont franchi la frontière et elle ne peut donc refuser d'apposer un visa sur le formulaire de demande de remboursement de la taxe des produits sortis du pays au seul motif que l'on peut présumer que les acheteur ont l'intention de les revendre. Il n'y a dans le chef de la requérante aucune intention de contourner la taxe, puisque le contribuable aurait par ailleurs eu droit à l'exonération de la taxe au titre de l'exportation en vertu de l'article 98 de la loi sur la TVA. La requérante invoque l'arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), selon lequel, la jurisprudence de la Cour en matière douanière ne peut être invoquée dans les affaires fiscales, et c'est pourquoi la construction fiscale de la requérante ne peut non plus être jugée sur la base des règles du droit douanier.
- [18] La requérante conteste l'interprétation juridique de la partie défenderesse selon laquelle, en vertu de l'article 12/A de l'a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (loi CXXII de 2010 relative à l'administration nationale des contributions et des douanes ; ci-après la « loi sur l'administration fiscale »), le bureau des douanes de sortie ne s'acquitte pas de la mission d'administration fiscale définie dans la réglementation au simple motif qu'elle exerce ses activités dans le cadre de la loi sur l'administration fiscale, et dès lors, tout ce que font les autorités douanières, c'est uniquement attester que les marchandises ont quitté le territoire de l'Union européenne et non pas le fait qu'elles ne sont pas sorties en tant que bagages personnels ou de voyage au sens de l'article 99 du code de la TVA.
- [19] La requérante souligne que l'objectif de l'exonération des exportations est d'assurer le respect du principe de l'imposition selon le lieu de destination des biens et des services. Dans la présente affaire, **[Or. 5]** il n'est pas contesté que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'Union européenne. L'effectivité de l'exportation n'est pas affectée par la question de savoir quelle était l'intention des acheteurs ressortissants étrangers qui ont acquis les biens. Par ailleurs, les acheteurs poursuivent une activité commerciale en Serbie puisqu'ils ont établi une activité en vue de redistribuer les produits acquis en Hongrie. L'administration fiscale refuse à la requérante l'exonération de la TVA au titre de l'exportation en invoquant le fait que ladite requérante n'a pas entamé la procédure de sortie douanière des marchandises en relation avec l'exportation, qu'elle n'a pas déposé

de déclaration d'exportation et qu'elle ne disposait ni du document uniforme à l'appui de l'exportation ni d'un message électronique provenant de l'administration des douanes. Pour la requérante, les déclarations dont l'administration fiscale reproche l'absence relève des formalités douanières et le refus de l'exonération de la taxe pour cause de violation de ces formalités va à l'encontre du droit communautaire.

- [20] La requérante souligne que la personne de l'exportateur en tant qu'assujetti peut être distinguée de celle de l'exportateur du point de vue du droit douanier. Est en tout état de cause un exportateur en tant qu'assujetti celui qui effectue une livraison de biens vers un pays tiers, et il n'est pas absolument exigé de lui une sortie douanière des biens, ou autrement dit, il n'est pas absolument exigé de lui qu'il soit également un exportateur du point de vue du droit douanier. La requérante reproche à la partie défenderesse sa position selon laquelle ladite requérante ne correspondrait pas à la définition de l'exportateur parce que les biens livrés ont été remis aux acheteurs dans un entrepôt affecté à cette fin par les acheteurs à Tompa où elle en a perdu possession, raison pour laquelle elle n'a pu prendre des dispositions pour le transport de ces biens en dehors du territoire douanier de l'Union. Pour la requérante, l'argument de la partie défenderesse ne peut être tiré d'une interprétation correcte de l'article 98, paragraphes 1, sous b), et 3, du Code de la TVA, dès lors que rien en droit ne fait obstacle à ce que ce soit l'acquéreur du pays tiers qui s'occupe du transport.

*La défense de la partie défenderesse*

- [21] La partie défenderesse, dans son mémoire en défense, conclut au rejet de la requête et maintient la position qu'elle a défendue à titre de motivation de sa décision.

**Contexte juridique :**

**1.) Le droit de l'Union**

- [22] L'article 146 de la directive TVA est libellé comme suit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de la Communauté ;
- b) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de la Communauté, à l'exclusion des biens transportés par l'acquéreur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé ;

c) les livraisons de biens à des organismes agréés qui exportent ces biens en dehors de la Communauté dans le cadre de leurs activités humanitaires, charitables ou éducatives en dehors de la Communauté ;

d) les prestations de services consistant en travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue de faire l'objet de ces travaux dans la Communauté et expédiés ou transportés en dehors de la Communauté par le prestataire de services ou par le preneur non établi sur leur territoire respectif, ou pour leur compte ;

e) les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 61 et à l'article 157, paragraphe 1, point a). [Or. 6]

2. Le bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1, point c), peut être accordé selon une procédure de remboursement de la TVA. »

[23] L'article 147 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 1. Dans le cas où la livraison visée à l'article 146, paragraphe 1, point b), porte sur des biens à emporter dans les bagages personnels de voyageurs, l'exonération ne s'applique que lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) le voyageur n'est pas établi dans la Communauté ;

b) les biens sont transportés en dehors de la Communauté avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est effectuée ;

c) la valeur globale de la livraison, TVA incluse, excède la somme de 175 EUR ou sa contre-valeur en monnaie nationale, fixée une fois par an, en appliquant le taux de conversion du premier jour ouvrable du mois d'octobre avec effet au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante.

Toutefois, les États membres peuvent exonérer une livraison dont la valeur globale est inférieure au montant prévu au premier alinéa, point c).

2. Aux fins du paragraphe 1, on entend par "voyageur qui n'est pas établi dans la Communauté" le voyageur dont le domicile ou la résidence habituelle n'est pas situé dans la Communauté. Dans ce cas on entend par "domicile ou résidence habituelle" le lieu mentionné comme tel sur le passeport, la carte d'identité ou tout autre document reconnu comme valant pièce d'identité par l'État membre sur le territoire duquel la livraison est effectuée.

La preuve de l'exportation est apportée au moyen de la facture, ou d'une pièce justificative en tenant lieu, revêtue du visa du bureau de douane de sortie de la Communauté.



Chaque État membre communique à la Commission un spécimen des cachets qu'il utilise pour délivrer le visa mentionné au deuxième alinéa. La Commission communique cette information aux autorités fiscales des autres États membres. »

## 2.) *Le droit hongrois*

[24] L'article 98 du Code de la TVA est libellé comme suit :

« (1) Sont exonérées de la taxe les livraisons de produits expédiés par voie postale ou transportés au départ du pays vers un pays hors de la Communauté, à condition que l'expédition ou le transport

a) soit effectué par le fournisseur lui-même ou par un tiers agissant pour son compte ;

b) soit effectué par l'acquéreur lui-même ou par un tiers agissant pour son compte si les conditions supplémentaires prévues par les paragraphes 3 et 4 du présent article ou par les articles 99 et 100 de la présente loi sont réunies.

(2) Le paragraphe 1 est applicable si les conditions suivantes sont réunies :

a) l'autorité faisant sortir les produits du territoire de la Communauté doit avoir certifié qu'ils ont quitté ledit territoire au moment de la livraison ou, au plus tard, dans un délai de 90 jours suivant la date à laquelle celle-ci a été effectuée, et

b) les produits livrés ne peuvent, dans le délai prévu au point a), avoir été utilisés conformément à leur destination ou autrement valorisés, sans préjudice de leur essai ou de leur production à l'essai.

(3) Le paragraphe 1), sous b), peut s'appliquer, sous réserve des dispositions des articles 99 et 100, lorsque, dans ce contexte, l'acheteur n'est pas établi en Hongrie ou, à défaut d'établissement, n'y a pas son domicile ou sa résidence habituelle.

(4) Indépendamment du paragraphe 3, l'exonération prévue au paragraphe 1 du présent article ne s'applique pas lorsque l'acheteur transporte lui-même l'équipement (accessoires) d'un bateau de plaisance, d'un avion de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé, ainsi que les biens nécessaires à leur exploitation et leur avitaillement.

(5) Lorsque, dans le cadre de la livraison de biens, l'exonération de la taxe ne trouve pas à s'appliquer du simple fait que la condition énoncée au paragraphe 2, sous a), [Or. 7] n'est pas remplie, mais que les biens quittent cependant la Communauté dans les 360 jours suivant la livraison et que ce fait est attesté par l'autorité de sortie du territoire de la Communauté, l'assujetti est en droit de déduire un montant égal au montant de la taxe due au titre de la livraison de ces biens. La réduction du montant de la taxe due est soumise à la condition d'une modification en ce sens de la facture attestant de l'exécution de l'opération. »

[25] L'article 99 du Code de la TVA est libellé comme suit :

« (1) Lorsque l'acquéreur est un voyageur étranger et que le ou les biens livrés (ci-après conjointement "les biens" font partie des bagages personnels ou de voyage du voyageur étranger, il est nécessaire, pour l'application de l'exonération de l'article 98, paragraphe 1, que :

a) la contrevaletur, taxe incluse, de la livraison de biens dépasse un montant équivalent à 175 euros,

b) le voyageur étranger démontre son statut à l'aide de documents de voyage ou d'autres documents délivrés par les autorités reconnus par la Hongrie et servant à identifier la personne (ci-après conjointement les « documents de voyage »),

c) le fait que les biens ont quitté le territoire communautaire est attesté par l'autorité de sortie des produits du territoire de la Communauté au moyen de l'apposition d'une visa et d'un cachet sur un formulaire fourni à cet effet par l'administration fiscale de l'État ou tout autre formulaire autorisé par l'administration fiscale nationale contenant les données prévues au paragraphe 10 (ci-après conjointement le « formulaire de demande de remboursement de la taxe »), moyennant présentation simultanée des biens livrés et de l'exemplaire original de la facture attestant l'exécution de la livraison de biens.

(2) Afin de pouvoir bénéficier de l'exonération, le vendeur des biens doit, en plus de l'émission d'une facture, remplir un formulaire de demande de remboursement de la taxe à la demande du voyageur étranger. Les données relatives à l'identification du voyageur étranger figurant sur la facture et sur le formulaire de demande de remboursement de la taxe ne doivent pas différer de celles figurant sur les documents de voyage. Le voyageur étranger est tenu de présenter les documents de voyage au vendeur des produits. Le formulaire de demande de remboursement de la taxe ne peut contenir les données relatives aux livraisons de bien que d'une seule facture, en sorte qu'il ne peut s'écarter des données de la facture. Le formulaire de demande de remboursement de la taxe est établi en trois exemplaires par le vendeur des biens qui remet les deux premiers exemplaires au voyageur et garde le troisième exemplaire dans ses propres documents.

(3) Lorsqu'elle atteste la sortie des biens visée au paragraphe 1, sous c), l'autorité douanière prélève auprès du voyageur le deuxième exemplaire du formulaire de demande de remboursement de la taxe revêtu d'un visa et d'un cachet.

(4) L'exonération de la taxe est soumise à la condition :

a) que le vendeur des produits soit en possession du premier exemplaire du formulaire de demande de remboursement de la taxe revêtu d'un visa et d'un cachet visé au paragraphe 1, sous c), et

b) si la taxe a été perçue sur la livraison d'un bien, que le vendeur du produit rembourse ladite taxe au voyageur étranger, conformément aux paragraphes 5 à 8.

(5) Le remboursement de la taxe peut être demandé auprès du vendeur du bien par le voyageur étranger personnellement ou par un mandataire agissant en son nom et pour son compte. Dans ce cas, si le voyageur étranger

- a) agit personnellement, il est tenu de présenter ses documents de voyage ;
- b) n'agit pas en personne, la personne qui agit en son nom et pour son compte doit joindre un mandat écrit établi à son nom.

(6) Afin d'obtenir le remboursement de la taxe, le voyageur étranger ou son mandataire

- a) remettent au vendeur du bien le premier exemplaire revêtu d'une formule et d'un cachet conformément au paragraphe 1, sous c), du formulaire de demande de remboursement de la taxe, et
- b) présente au vendeur du bien l'exemplaire original de la facture attestant la livraison de bien.

(7) Le voyageur a droit au remboursement de la taxe en forint qui lui est versé en espèces. Le [Or. 8] vendeur des biens et le voyageur étranger peuvent cependant convenir d'un mode de paiement différent et autre qu'en espèces.

(8) Le vendeur du bien doit conjointement veiller à ce que la facture attestant de la livraison des biens ne donne pas droit à un double remboursement de la taxe. À cette fin, il doit obligatoirement, avant la restitution, faire figurer sur l'exemplaire original de la facture la mention « TVA facturée » et doit faire une photocopie de la facture portant cette mention, qu'il doit obligatoirement conserver dans ses documents comptables.

(9) Dans le cas où la taxe a été facturée en vertu du paragraphe 4, sous b), et que le vendeur du bien l'a antérieurement établie et déclarée comme taxe à payer, il a le droit, au plus tôt dans la période d'imposition au cours de laquelle le voyageur étranger a bénéficié du remboursement de la taxe, de réduire la taxe à payer établie conformément à l'article 153/A, paragraphe 1, du montant de la taxe remboursée à condition que ce montant soit indiqué séparément dans ses documents comptables.

(10) Les données obligatoires que doit contenir le formulaire de demande de remboursement de la taxe sont les suivantes :

- a) le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du vendeur des biens ;
- b) le nom, l'adresse et le numéro des documents de voyage du voyageur étranger ;
- c) le numéro de série de la facture attestant la livraison de biens ;
- d) la contrevaletur, TVA comprise, de la livraison de biens ;

e) le lieu de l'apposition du visa et du cachet du bureau de sortie du territoire de la Communauté afin d'attester que le produit a quitté le territoire de la Communauté.

(11) Les rubriques du formulaire de demande de remboursement de la taxe doivent être établies au moins en hongrois, anglais, allemand, français et russe et doivent être remplies en hongrois, anglais, allemand ou français. »

[26] L'article 259, point 10, du Code de la TVA définit la notion de voyageur étranger et est libellé comme suit :

« voyageur étranger : la personne physique qui n'est ni ressortissant d'un État membre de la Communauté ni titulaire d'un droit de séjour dans un État membre de la Communauté et celle qui, bien que ressortissant d'un État membre de la Communauté, réside en dehors du territoire de la Communauté »

[27] L'article 170 de l'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi XCII de 2003 instituant le code de procédure fiscale, ci-après le « code de procédure fiscale ») est libellé comme suit :

« (1) En cas d'insuffisance de paiement de l'imposition, il y a lieu au paiement d'une amende fiscale. Le montant de l'amende s'élève, sauf disposition contraire de la présente loi, à 50 % du montant impayé. Le montant de l'amende s'élèvera à 200 % du montant impayé si la différence par rapport au montant à payer est liée à la dissimulation de revenus, ou à la falsification ou à la destruction d'éléments de preuve, de livres comptables ou d'enregistrements. Une amende fiscale est également infligée par les autorités fiscales lorsque le contribuable présente sans y avoir droit une demande d'aide ou de remboursement d'impôt ou une déclaration relative à un avoir, une aide ou un remboursement et que l'administration a constaté l'absence de droit en ce sens du contribuable avant l'allocation. L'assiette de l'amende est égale en ce cas au montant indûment réclamé.

(2) Le différentiel d'imposition établi à charge du contribuable ne doit, en cas d'autoliquidation, être considéré comme une insuffisance de paiement de l'impôt que si ledit différentiel n'a pas été payé avant l'échéance ou s'il a été bénéficié de l'aide budgétaire. (...) »

### *La jurisprudence nationale*

[28] La Kúria (Cour suprême, Hongrie), dans un arrêt [OMISSIS], a indiqué ce qui suit à propos de faits similaires à ceux de la présente affaire, l'exportation comme voyageur étranger de biens en quantité commerciale : [Or. 9]

Il convient tout d'abord d'examiner si la condition énoncée à l'article 99 du Code de la TVA est remplie, puis, en tenant compte du fait que les marchandises ont effectivement quitté le territoire de la Communauté, il convient d'examiner si d'autres dispositions du Code de la TVA sont applicables. Ni le Code de la TVA ni la directive TVA ne définissent la notion de bagages, pas plus que le droit

douanier communautaire ou le droit international n'offre de définition claire. On peut toutefois établir que les biens que le passager achète pour ses besoins propres ou à titre de cadeau, et manifestement à des fins non commerciales, sont considérés comme des bagages. Dans la décision citée, la Kúria indique également que l'article 99 du Code de la TVA n'offre pas la possibilité d'exporter sous forme de bagages des marchandises en quantité commerciale, et c'est pourquoi l'exonération et la déduction de la taxe à ce titre n'est pas autorisée.

- [29] La livraison d'un bien doit être taxée dans le pays où le bien qui en fait l'objet est finalement utilisé et c'est pourquoi il est nécessaire d'examiner la possibilité d'appliquer les dispositions relatives à l'exonération de l'article 98 du Code de la TVA. Il incombe à l'administration fiscale de déterminer dans quelle mesure le demandeur avait droit à une exonération en vertu de l'article 98 du Code de la TVA, compte tenu des dispositions des paragraphes 1, sous b), et 3. Dans la décision précitée, la Kúria souligne que les exigences formelles des règles régissant l'exercice du droit à déduction peuvent être établies par l'État membre, mais que leur portée ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis et ne doit pas mettre en péril la neutralité de la TVA.

*Motivation de la question et position du juge de céans*

- [30] À titre liminaire, le juge de céans notera que les articles 98 et 99 du Code de la TVA correspondent, du point de vue de la présente affaire, aux dispositions des articles 146 et 147 de la directive TVA et c'est pourquoi le juge de céans doit appliquer et interpréter les dispositions précitées de la directive TVA.
- [31] Selon le juge de céans, s'agissant de définir la notion de bagages personnels ou de voyage, il convient de se baser sur le sens commun, et l'on en trouve la confirmation dans les dispositions du Code des douanes communautaire, du Code des douanes de l'Union ou de la convention de New York (promulguée en Hongrie par le décret-loi n° 2 de 1964). C'est ce que confirme également la jurisprudence des États membres, de laquelle le juge de céans n'entend pas s'écarter. Pour le juge de céans, s'agissant d'interpréter la notion de bagages, l'objet de l'exportation revêt une importance déterminante ; ne correspond pas à la notion de bagages les biens, quels que soient leur taille et leur mode de transport, qui ne sont pas acquis pour les besoins personnels ou familiaux ou à titre de cadeau mais qui sont destinés à la revente. Cependant, en l'absence d'une interprétation juridique authentique, il est nécessaire pour définir cette notion d'entamer une procédure préjudicielle.
- [32] À défaut de la possibilité d'appliquer les règles en matière d'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers, la partie défenderesse a, dans la procédure administrative qui fait l'objet de la présente affaire, examiné les conditions d'une exonération au titre de l'exportation. Dans ce contexte, elle a constaté que la requérante savait qu'elle vendait des produits à des revendeurs et elle aurait dû



savoir que les conditions juridiques de l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers n'étaient pas réunies et c'est pourquoi, dans la présente affaire, elle ne pouvait prétendre avoir fait preuve de la diligence d'un commerçant avisé (voir en ce sens arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, point 29). Contrairement à ce que prétend la requérante, aucune disposition de fond concrète du Code de la TVA n'oblige le vendeur à émettre un formulaire de demande de remboursement de la taxe, dans un cas semblable à celui de la présente affaire, lorsque l'acheteur fait une demande en ce sens.

[33] Pour le juge de céans, au moment de la livraison de biens, le vendeur ne pouvait pas non plus ne pas tenir compte de l'intention déclarée de l'acheteur d'exporter les biens du pays en tant que voyageur étranger, ce qui exclut la facturation sans TVA au titre de l'exportation des biens. Ce sont d'autres règles, plus strictes, qui s'applique à l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers par rapport aux livraisons à l'exportation – le groupe des produits est délimité, l'exonération est liée [Or. 10] à un montant-limite défini, la facture ne peut pas d'emblée être émise sans TVA – et il en découle évidemment que, s'agissant d'un acquéreur qui se définit lui-même comme un voyageur étranger, c'est-à-dire comme relevant du régime plus strict du point de vue de l'exonération de la TVA, l'émetteur de la facture ne pouvait appliquer unilatéralement l'exonération de la taxe pour les livraisons à l'exportation car il pouvait escompter que l'acheteur exporte les biens hors du pays comme voyageur étranger. L'émetteur des factures a donc à cet égard correctement émis des factures pour un montant TVA comprise. Si l'acheteur étranger avait changé son intention initiale et avait quand même exporté les biens hors du pays dans le cadre du régime douanier uniforme, il aurait pu y avoir lieu d'examiner la possibilité d'un ajustement de la facture. Un tel changement d'intention du voyageur étranger par rapport à son intention initiale ne s'est cependant pas produit dans la présente affaire et il n'est pas contesté que l'acheteur a transporté les biens comme voyageur étranger. Les factures étaient donc correctes au moment où elles ont été émises et aucun changement ultérieur n'est intervenu qui aurait pu donner lieu à leur modification, et c'est pourquoi l'administration fiscale n'a pas dû requalifier le contenu des factures.

[34] Dans la présente affaire, il est constant entre les parties que les clients étrangers de l'émetteur de la facture ont exporté des marchandises en quantité commerciale dans le but de les revendre, mais en tant que voyageurs étrangers à la frontière entre la Hongrie et la Serbie. Il n'est pas non plus contesté que les acheteurs se sont efforcés de maintenir la contrevaletur des tranches facturées en une fois à un montant défini, en évitant ainsi les contrôles des autorités douanières. L'émetteur de la facture savait que le comportement de son client était frauduleux et savait que les conditions de l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers n'étaient pas remplies et n'aurait donc pas dû émettre de formulaire de demande de remboursement de la taxe en vue de la mettre en œuvre. Selon le juge de céans, est dépourvue de pertinence la question de savoir quelle est la législation serbe que les acheteurs étrangers voulaient contourner et quel avantage ils tiraient de l'importation des produits sur le territoire de la Serbie en tant qu'acheteurs étrangers. Dans le cadre de l'examen de la décision de l'administration fiscale, ce

qui est important c'est que l'émetteur de la facture avait connaissance de l'intention de ses clients de revendre les biens, raison pour laquelle il ne pouvait pas leur assurer l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers. Du fait que la requérante a coopéré avec ses clients étrangers pour contourner les règles du droit fiscal hongrois et qu'elle connaissait le but de l'opération qui était de revendre les biens, c'est-à-dire du fait que l'une des conditions essentielles de l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers faisait défaut, mais que la requérante leur a quand même remboursé la TVA qu'elle a inscrit dans ses déclarations pour les exercices en cause à titre de montant réduisant le montant de la TVA due, elle leur a fait bénéficier d'un avantage concurrentiel significatif par rapport à leurs concurrents respectueux du droit.

- [35] En raison du comportement intentionnel de l'émetteur de la facture et de l'acheteur, exprimé dans un accord de volonté, les biens n'ont pas été présentés aux autorités douanières serbes et elles n'ont pas fait l'objet d'un contrôle détaillé, la traçabilité des produits n'a pu être mise en œuvre et, dans la présente affaire, aucun droit de douane ou autre coût lié au dédouanement, dont le montant n'est pas déterminé, n'a pu être imposé et l'acheteur a eu la possibilité de revendre les marchandises qu'il a introduites en Serbie comme particulier en contournant la législation fiscale serbe. La question de savoir si les acheteurs serbes ont effectivement profité de cette possibilité par la suite est dépourvue de pertinence pour les faits de l'affaire et ne doit pas être éclaircie, car les conséquences fiscales et autres pour la Serbie sortent du cadre de l'examen la présente affaire, et il n'est pas non plus nécessaire d'examiner quels sont les dépenses concrètes qui ont été évitées en contournant la procédure douanière. Tout ce qui importe, c'est que l'émetteur de la facture, par son comportement, a sciemment facilité l'activité frauduleuse de l'acheteur serbe et violé délibérément les exigences du Code de la TVA en matière de livraisons en émettant des factures et en remplissant des formulaires de demande de remboursement de la taxe pour les voyageurs étrangers et en réduisant l'assiette imposable indûment sur le fondement du remboursement de la taxe pour les voyageurs étrangers.
- [36] Si les autorités fiscales devaient accorder l'exonération de la taxe sur un autre fondement juridique en l'absence de possibilité d'obtenir le remboursement de la taxe au titre de l'exonération pour les voyageurs étrangers, le comportement de mauvaise foi de l'émetteur de la facture resterait, en substance, dépourvu de conséquences juridiques, compte tenu en particulier de ce que, faute de réclamation indue, les conditions d'une amende fiscale ne seraient pas réunies. Une telle situation, du fait de l'avantage concurrentiel acquis illégalement, **[Or. 11]** d'une part porterait atteinte au principe de neutralité fiscale et, d'autre part, irait à l'encontre de l'obligation pour les États membres de prendre des mesures pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.
- [37] La Cour s'est déjà penchée antérieurement sur le principe de la neutralité fiscale en relation avec le droit à l'exonération fiscale. La Cour a indiqué que, par le principe de neutralité fiscale, le législateur de l'Union a exprimé le principe général de l'égalité de traitement dans le domaine de la TVA. Les mesures que les

États membres peuvent adopter en vue d'assurer la perception correcte de la TVA et prévenir l'évasion fiscale ne peuvent être appliquées d'une façon telle qu'elle compromettrait la neutralité de la TVA. Permettre aux assujettis d'opter pour l'exonération après l'écoulement du délai imparti leur conférerait un avantage concurrentiel déloyal par rapport aux opérateurs économiques qui se seraient conformés aux obligations procédurales prévues par la législation en cause au principal. Ces assujettis seraient en effet en mesure de le faire rétrospectivement et, puisqu'ils pourraient s'appuyer sur les résultats concrets de leurs activités, ils pourraient choisir le régime fiscal qui leur apparaîtrait le plus favorable (arrêt du 17 mai 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321).

- [38] Le juge de céans estime que les constatations faites dans l'arrêt *Vámos* sont applicables à la présente affaire. L'émetteur de la facture, en abusant des règles en matière de TVA, a réduit son assiette fiscale à un titre auquel il n'avait pas droit, puis, après avoir découvert l'erreur, il a invoqué a posteriori une autre exonération fiscale, au titre de l'exportation. Si les autorités fiscales accordaient par la suite une exonération fiscale sur l'exportation de marchandises, l'émetteur de la facture bénéficierait d'un avantage concurrentiel déloyal par rapport à ses concurrents, ce qui entraverait le principe de la neutralité fiscale.
- [39] Selon une jurisprudence constante de la Cour, les mesures que les États membres peuvent adopter en vertu de l'article 273 de la directive TVA en vue d'assurer la perception correcte de l'impôt et prévenir l'évasion fiscale ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs et ne peuvent mettre en péril la neutralité en matière de TVA (arrêt du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627).
- [40] La violation des conditions de forme ne peut donc entraîner la perte du droit à déduction que s'il ne peut être établi sans ces conditions de forme qu'il a été satisfait aux exigences de fond. Le juge de céans estime que c'est une telle situation qui se présente précisément dans la présente affaire, dans laquelle l'émetteur de la facture et les acheteurs non seulement n'ont pas satisfait aux conditions de forme, mais, par cette violation des conditions de forme, ont sciemment dissimulé leurs activités économiques réelles aux autorités fiscales et douanières.
- [41] Pour le juge de céans, le principe de neutralité fiscale ne trouve à s'appliquer que si l'administration fiscale, en présence d'une réduction de la base d'imposition au titre du remboursement de la taxe au voyageur étranger, ne requalifie pas la livraison en livraison à l'exportation, et seule cette pratique satisfait à l'exigence de proportionnalité.
- [42] La requérante en se fondant sur la différence entre la notion d'exportation en droit fiscal et en droit douanier fait grief à l'administration fiscale de lui demander de rendre compte de l'exportation des biens en tant qu'exportateur. Or, dans la présente affaire, les données indiquent qu'en relation avec les biens en cause, ni la requérante ni aucune autre personne n'a entamé de procédure d'exportation en

tant qu'exportateur et, selon une déclaration du représentant légal de la requérante, les opérations n'ont pas été traitées comme des exportations.

- [43] Contrairement à la position de la requérante, pour la qualification des faits en droit fiscal, la preuve du fait de l'exportation ne suffit pas, car, comme nous l'avons exposé ci-dessus, l'exonération de la taxe pour les voyageurs étrangers concerne une catégorie de personnes définie, spécifique par rapport à l'exonération de la taxe relative aux livraisons à l'exportation, et [Or. 12] il est donc nécessaire de déterminer à quel titre l'acquéreur a droit à un remboursement. N'est donc pas correcte l'affirmation de la requérante selon laquelle l'apposition du cachet sur le formulaire de demande de remboursement de la taxe, par laquelle est attesté le fait que les biens ont été exportés comme bagages, est également susceptible d'établir l'exonération de la taxe au titre d'une livraison à l'exportation.
- [44] Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, le juge de céans a également des doutes sur le point de savoir si, parallèlement à la constatation de l'inéligibilité au bénéfice accordé au voyageur étranger, il convient d'examiner si les conditions d'une livraison à l'exportation sont remplies dans tous les cas où les biens ont été exportés comme bagages.
- [45] Le juge de céans estime cependant que, dans la présente affaire, ce qui est déterminant, c'est que la requérante, dans le cadre de l'accomplissement de ses obligations fiscales, a clairement agi de mauvaise foi, ce qui, sur la base des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité du droit de l'Union, justifie, en dehors du refus de la réduction de la base d'imposition, l'exclusion de la possibilité de convertir l'opération en livraison à l'exportation, même si l'administration était par ailleurs tenue d'examiner si les conditions d'une livraison à l'exportation sont remplies.
- [46] Selon le juge de céans, il est nécessaire d'entamer une procédure de décision préjudicielle sur les questions précitées. À la connaissance du juge de céans, d'autres contentieux administratifs ayant un objet similaire sont actuellement pendants devant les juridictions hongroises.

[OMISSIS] [éléments de procédure de droit national]

Szeged, le 22 août 2019

[OMISSIS] [signatures]