

**C-610/19****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

13 août 2019

**Juridiction de renvoi :**

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongrie)

**Date de la décision de renvoi :**

5 juillet 2019

**Partie demanderesse :**

Vikingo Fővállalkozó Kft.

**Partie défenderesse :**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

**Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság**

[OMISSIS]

Le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [le tribunal administratif et du travail de Budapest-Capitale, Hongrie ; ci-après la « juridiction de céans »], saisi d'une demande de contrôle juridictionnel de [deux] décisions administratives fiscales [OMISSIS], formée par **Vikingo Fővállalkozó Kft.** [OMISSIS], partie demanderesse, contre le **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (la Direction des recours de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, Hongrie) [OMISSIS], partie défenderesse, a rendu la présente

**o r d o n n a n c e :**

La juridiction de céans suspend le traitement de l'affaire et introduit auprès de la Cour de justice de l'Union européenne une procédure afin que celle-ci statue à titre préjudiciel sur les questions ci-dessous :

1) **L'interprétation et la pratique nationales en cause sont-elles conformes aux articles 168, sous a), et 178, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la**

valeur ajoutée (ci-après « la directive 2006/112 ») – tels qu’interprétés conjointement avec les articles 220, paragraphe 1, sous a), et 226 de la même directive – ainsi qu’au principe d’effectivité, dans la mesure où, selon elles – lorsque les conditions juridiques matérielles de la déduction de la TVA sont remplies –, la simple possession d’une facture contenant les mentions imposées par l’article 226 de la directive 2006/112 n’est pas suffisante, l’assujetti devant également, pour pouvoir exercer son droit à déduction sur la base de ladite facture, disposer de preuves documentaires supplémentaires, lesquelles doivent respecter non seulement les exigences de la directive 2006/112 mais aussi les principes fondamentaux de la législation nationale en matière de comptabilité et les règles spécifiques régissant les pièces justificatives, et dans la mesure où elles exigent aussi que toutes les entreprises participant à la chaîne d’opérations se souviennent de tous les détails de l’opération économique indiquée sur ces pièces justificatives et fassent à ce sujet des déclarations concordantes ?

2) L’interprétation et la pratique nationales en cause sont-elles conformes aux dispositions de la directive 2006/112 relatives au droit à déduction de la TVA ainsi qu’aux principes de neutralité fiscale et d’effectivité dans la mesure où, dans le cas d’opérations en chaîne – et indépendamment de toutes les autres circonstances –, elles obligent, en raison de cette seule caractéristique desdites opérations, tous les participants à la chaîne à examiner les éléments de l’opération économique qu’ils effectuent et à en tirer des conclusions en ce qui concerne tout assujetti placé à un autre niveau de la chaîne, et où elles refusent, en outre, à l’assujetti le droit de déduire la taxe lorsque la mise sur pied de la chaîne, bien que n’étant pas interdite par la loi nationale, n’était pas raisonnablement justifiable sur le plan économique ? À cet égard, en cas d’opérations en chaîne, faut-il, lors de l’examen des circonstances objectives propres à justifier le refus du droit à déduction, lors de la détermination du caractère pertinent et de la force probante des pièces invoquées à l’appui de ce droit et lors de l’appréciation de celles-ci, uniquement appliquer, en tant que règles matérielles déterminant les faits pertinents pour la définition du cadre factuel, les seules dispositions de la directive 2006/112 et de la législation nationale relatives au droit à déduction de la taxe, ou les dispositions de l’État membre concerné relatives à la comptabilité sont-elles aussi applicables, en tant que règles spécifiques ?

3) L’interprétation et la pratique nationales en cause sont-elles conformes aux dispositions de la directive 2006/112 relatives au droit à déduction de la TVA ainsi qu’aux principes de neutralité fiscale et d’effectivité dans la mesure où elles justifient le refus du droit à déduction d’un assujetti se servant du bien en question pour ses opérations taxées dans l’État membre où il effectue lesdites opérations, et disposant d’une facture telle que visée par la directive 2006/112, par la considération que les éléments de l’opération effectuée par les participants à la chaîne ne sont pas connus de l’assujetti dans leur totalité, ainsi que par des circonstances qui sont survenues chez des participants à la chaîne se trouvant en amont par rapport à l’émetteur de la

facture et sur lesquelles l'assujetti n'a pu avoir aucune influence puisqu'elles étaient indépendantes de sa volonté, et dans la mesure où, [Or. 2] sur le plan des mesures raisonnables incombant à l'assujetti, elles imposent à celui-ci, comme condition du droit à déduction, une obligation de vérification à caractère général non seulement avant la conclusion du contrat mais aussi au cours de l'opération, pendant l'exécution du contrat et même après ? À cet égard, l'assujetti a-t-il l'obligation de ne pas exercer son droit à déduction de la taxe si, que ce soit – postérieurement à la conclusion du contrat – lors de l'exécution de celui-ci ou après, il constate, dans n'importe quel élément constitutif de l'opération économique indiquée sur la facture, une irrégularité qui, selon la pratique de l'administration fiscale, a pour conséquence le rejet du droit à déduction, ou si une telle circonstance arrive à sa connaissance ?

4) Compte tenu des dispositions de la directive 2006/112 relatives à la déduction de la TVA et du principe d'effectivité, l'administration fiscale est-elle tenue de préciser en quoi consiste la fraude fiscale, et agit-elle correctement lorsqu'elle considère comme preuves d'une fraude fiscale des défaillances et irrégularités découvertes chez les participants à la chaîne mais qui n'ont rien à voir avec le droit à déduction, en faisant valoir que, puisque celles-ci ont pour conséquence de rendre le contenu de la facture indigne de foi, l'assujetti connaissait ou aurait dû connaître l'existence de la fraude ? Si la fraude fiscale est avérée, ce fait justifie-t-il l'obligation faite à l'assujetti d'effectuer les vérifications dans la mesure, la profondeur et l'étendue indiquées ci-dessus, ou bien cette obligation dépasse-t-elle les exigences du principe d'effectivité ?

5) L'obligation de verser une amende fiscale fixée à 200 % du montant de l'écart de TVA, qui accompagne le refus du droit à déduction de la taxe, est-elle une sanction proportionnée sachant que le Trésor public n'a pas subi de perte de recettes fiscales directement en rapport avec le droit à déduction de l'assujetti ? Est-il possible de conclure à l'existence de l'une des conditions factuelles d'application de l'article 170, paragraphe 1, troisième phrase, de l'adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (la loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale) si la partie requérante a mis à la disposition de l'administration fiscale tous les documents en sa possession et a inclus dans sa déclaration de TVA les factures qu'elle a établies ?

6) Si les réponses apportées aux questions posées permettent de conclure que l'interprétation du droit suivie au niveau national à la suite de l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), et la pratique qui s'est développée sur cette base ne sont pas conformes aux dispositions de la directive 2006/112 relatives au droit de déduire la TVA, le droit des assujettis d'introduire une action en indemnisation peut-il, sachant que la juridiction de première instance ne peut pas engager une procédure préjudicielle devant la Cour de justice dans chaque cas d'espèce, être considéré, au regard de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, comme garantissant le droit à

**un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial consacré par cette disposition, et peut-on, à cet égard, interpréter le choix de la forme de la décision rendue dans l'affaire Signum Alfa Sped en ce sens que la question avait déjà été réglée par le droit communautaire et que, la jurisprudence de la Cour de justice ayant apporté des clarifications à son propos, la solution allait de soi, ou ce choix signifie-t-il, sachant que l'affaire a été renvoyée au fond pour un nouvel examen, que la question n'a pas été entièrement éclaircie, de sorte qu'une obligation existe d'introduire une demande de décision préjudicielle ?**

La présente ordonnance n'est pas susceptible d'appel.

### **M o t i f s :**

#### **I. Les faits**

L'activité principale de la société requérante, telle que décrite par celle-ci, est le commerce de gros de sucre et de bonbons. La société dispose d'un établissement à Tiszaföldvár. Sur le même site se trouve aussi l'établissement de la société Nikus Kft. et les sociétés sont gérées par la même personne physique. Nikus Kft. fabrique les articles de confiserie, que la partie requérante emballe, ensache, entrepose et distribue à des grandes surfaces. **[Or. 3]**

Le 20 mars 2012, la partie requérante a conclu avec Freest Kft. un contrat de fourniture prévoyant la livraison de dix machines d'emballage unitaire de type MOHR 105 et d'une machine de fourrage pneumatique, dont les caractéristiques techniques étaient définies dans le contrat. Le contrat prévoyait le montage technique et des travaux de mise en service, ainsi qu'une livraison prête à l'emploi à un prix fixe jusqu'au 20 décembre 2012. Le contrat permettait à l'entreprise de faire intervenir des sous-traitants en cas de besoin.

Le 21 mai 2012, la partie requérante a conclu avec Freest Kft. un contrat de fourniture pour l'acquisition de six machines d'emballage unitaire de type MOHR 105 ainsi que d'une machine à ensacher automatique Stale-14, destinées à être livrées le 30 mars 2013 au plus tard à l'établissement de la partie requérante situé à Tiszaföldvár. Pour les deux factures émises par Freest Kft. en vertu de chacun des contrats, la partie requérante a exercé le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Les machines vendues à la partie requérante selon les stipulations des contrats ont été acquises par Freest Kft. auprès de SPDC Kft. qui elle-même les avait achetées à Free-Gold Kft.

L'autorité fiscale de premier degré a, en ce qui concerne les deuxième et quatrième trimestres 2012, ainsi que le premier trimestre 2013, effectué un contrôle chez la partie requérante visant à un examen a posteriori des déclarations de TVA. Dans ce cadre, l'administration fiscale a procédé, le 11 juillet 2013, à un contrôle sur place dans l'établissement de la partie requérante, [dont] le

procès-verbal [révèle que] les machines concernées par le droit à déduction se trouvaient sur place.

À la suite de ce contrôle, l'autorité fiscale de premier degré a, dans [deux] décisions [OMISSIS], constaté à charge de la partie requérante, un écart de TVA de 8 020 000 de forints hongrois (HUF) pour les deuxième et quatrième trimestres 2012 et de 13 257 000 HUF pour le premier trimestre 2013, dont une partie était considérée comme ayant été récupérée illégalement et l'autre partie était considérée comme une insuffisance de taxe, et l'autorité fiscale a infligé une amende fiscale et appliqué une pénalité de retard, lesquelles ont été calculées sur cette dernière.

Dans les motifs de ces décisions, il est précisé que la partie requérante a transmis, en annexe aux factures invoquées à l'appui de la [déduction de TVA], l'offre de prix préparée par Freest Kft., les contrats de fourniture et les commandes, ainsi que les procès-verbaux de remise et les notices d'instruction. Les gérants des sociétés impliquées dans la chaîne d'opérations et de la société requérante, ainsi que la personne qui, dans cette dernière, était responsable du projet d'investissement, étaient indiqués dans les procès-verbaux de remise comme étant présents. Selon les procès-verbaux, Freest Kft. a livré à la partie requérante les machines indiquées dans ceux-ci, lesquelles ont été testées par la partie requérante pendant plusieurs mois. Les procès-verbaux mentionnaient les sociétés Free-Gold Kft. et SPDC Kft. comme fabricants, et c'est Free-Gold Kft. qui a rédigé et transmis les notices d'instruction. Selon les déclarations des représentants de ces sociétés, telles que figurant dans les procès-verbaux, le travail a été achevé, les appareils montés par les sociétés ainsi que les dispositifs, aménagements et phases de travail étaient de bonne qualité, et les travaux avaient été effectués de manière professionnelle. Selon la déclaration du gérant de la partie requérante, celui-ci avait confié l'acquisition des machines à Freest Kft., entreprise avec laquelle il avait été en contact antérieurement pour des travaux d'installation. Il savait que Freest Kft. n'était pas le producteur direct des machines et qu'elle allait avoir besoin du concours de plusieurs sous-traitants. Le gérant avait consulté l'extrait de registre des sociétés concernant celle-ci et demandé un spécimen de signature afin de s'assurer qu'il s'agissait bien d'une société active. Le gérant de la société s'était rendu à l'établissement de la société requérante. Les machines ont été livrées par les sous-traitants à partir de l'établissement de Free-Gold Kft. et, selon [le gérant], c'est celle-ci qui gérait la livraison. Les machines sont arrivées en pièces détachées et ont ensuite été montées dans l'usine de Tiszaföldvár. La réception officielle des machines a eu lieu après des essais de mise en service et en présence des gérants des entreprises concernées. Les machines se trouvent sur le site, et chacune est munie d'une plaque d'identification et dispose d'une notice d'instruction. **[Or. 4]**

En se référant à des constatations faites, par ailleurs, lors d'examen connexes et de contrôles effectués par ses directions comitales, ainsi qu'aux déclarations des gérants des sociétés impliquées dans la chaîne d'opérations en cause qui ont été recueillies lors de ces procédures, l'autorité fiscale a fait valoir de façon détaillée

que les déclarations des gérants étaient entachées de contradictions et de lacunes, et elle a conclu que, vu les contradictions relevées, l'opération économique en question n'avait pas pu avoir lieu entre les parties mentionnées sur les factures puisque la partie requérante a acquis des machines qu'elle aurait pu se procurer elle-même et dont son sous-traitant ne disposait pas, et que la société fabricante, quant à elle, n'a pu ni les acquérir ni les fabriquer, faute des moyens matériels et humains nécessaires. On ne connaît pas l'origine des machines mentionnées sur les factures et la livraison a été effectuée par des personnes inconnues. L'opération a eu pour objectifs de fournir une preuve d'origine pour les machines de provenance inconnue mentionnées sur les factures, de permettre à Free-Gold Kft., par laquelle débute la chaîne de livraison, d'échapper au paiement de la taxe, et de créer le droit à déduction de la partie requérante, les parties à la facturation ayant, à cet effet, augmenté les prix de façon minimale afin que la partie requérante puisse déduire le plus de TVA possible en s'appuyant sur des pièces justificatives non dignes de foi, tandis que la taxe n'était pas payée sur la marchandise par Free-Gold Kft. Les participants [à l'opération] ont voulu exercer un droit à déduction de la taxe pour des biens dont on peut prouver que ce n'est pas dans le cadre des rapports entre les participants à la chaîne et la société requérante qu'ils ont été créés puisque ce qui peut être conclu des déclarations contradictoires est que la livraison, telle que mentionnée sur les factures et les bons de livraison, n'a pas pu avoir lieu. Dès lors que les machines se trouvent dans l'établissement de la partie requérante, l'autorité fiscale a estimé que c'est d'une personne inconnue que la partie requérante les a acquises d'une manière ou d'une autre, de sorte que l'opération ne s'est réalisée ni entre les personnes identifiées sur la facture ni de la manière indiquée sur celle-ci, [ce] dont la partie requérante avait connaissance. Sur la base de ces faits, [l'autorité fiscale a] conclu, sur le fondement de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, et de l'article 2, paragraphe 1, de l'*adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (la loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale ; ci-après « le code de procédure fiscale »), que Freest Kft. n'avait pas mis en œuvre ses droits conformément à leur destination, mais avait exercé son activité en violant la loi et en éludant la réglementation fiscale, avec pour seule intention d'échapper à la taxe, de sorte que la conséquence juridique voulue par la partie requérante (à savoir être en mesure de déduire la taxe) ne peut s'y attacher. La partie défenderesse a invoqué les articles 15, paragraphe 3, 165, paragraphe 2, et 166, paragraphe 2, du *számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* (la loi n° C de 2000 sur la comptabilité ; ci-après « la loi sur la comptabilité »), ainsi que les articles 120, sous a), et 127, paragraphe 1, sous a), de l'*általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (la loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après « la loi sur la TVA »), pour conclure au rejet du droit [à déduction] de la partie requérante vu la fausseté du contenu des factures.

L'autorité fiscale de deuxième degré a confirmé [l'une des deux décisions] de premier degré [OMISSIS], [mais] a réformé [l'autre] en modifiant le montant de l'insuffisance de taxe constatée à l'encontre de l'assujetti, ainsi que les montants de l'amende fiscale et de la pénalité de retard infligées sur la base de l'insuffisance de taxe.

Dans le cadre de ses recours en justice contre les décisions, la partie requérante a contesté les faits tels que retenus par la partie défenderesse et la conclusion qui en a été tirée, en arguant que la partie défenderesse ne s'est pas reposée, pour établir les circonstances factuelles de la cause, sur des faits pertinents, mais s'est appuyée sur des probabilités plutôt que sur des preuves. Selon elle, le fait pertinent est que c'est en vue d'augmenter sa capacité [de production] qu'elle a commandé les machines mentionnées sur les factures. Avant de conclure le contrat, la partie requérante avait demandé un extrait de registre des sociétés concernant l'entreprise et un spécimen de signature, et s'était ainsi assurée que celle-ci était une société dotée de la personnalité juridique et active. Le gérant de l'entreprise dispose d'un diplôme supérieur de technicien du secteur alimentaire et connaissait donc, en tant que professionnel, les [machines] dont l'acquisition était projetée, et il semblait capable d'exécuter le contrat puisqu'il avait déjà, en 2008, travaillé sur un projet avec la partie requérante. Le contrat autorisait l'entreprise à s'adresser à des sous-traitants pour son exécution. L'identité des sous-traitants est restée inconnue de la partie requérante pendant la durée de l'exécution du contrat, l'entreprise ne lui ayant pas communiqué ces informations et n'ayant pas davantage eu l'obligation de le faire. L'entreprise a exécuté le contrat en deux étapes, [Or. 5] pour lesquelles des procès-verbaux de remise ont été préparés. La partie requérante a commencé à utiliser les machines et les utilise encore à l'heure actuelle. Quant à l'exécution du contrat, l'entreprise a établi des factures reconnues comme réglementaires par la partie défenderesse elle-même et qui mentionnaient la TVA, laquelle a été indiquée par la partie requérante dans sa déclaration trimestrielle, et c'est ainsi qu'elle [en] a récupéré le montant conformément à la loi puisqu'elle réunissait les conditions matérielles et légales à cette fin. L'autorité fiscale n'a pas découvert d'éléments de preuve utiles pour contester ces faits, et c'est à tort qu'elle tire des conclusions quant au point de savoir si les machines ont pu être acquises, quant à leur livraison et quant à leur financement ; de plus, elle s'est appuyée, dans l'établissement des faits, sur ce qu'elle suppose être des contradictions. Il est réaliste que la partie requérante, qui est négociant en bonbons de chocolat fourrés, ait confié l'acquisition des machines à une autre entreprise. Contrairement à ce que soutient la partie défenderesse, ce n'est pas la fabrication mais bien la fourniture des machines que l'entreprise a contractée et, partant, il ne faisait aucune différence qu'elle se charge elle-même de leur fabrication ou sous-traite celle-ci à une personne quelconque. C'est pourquoi c'était une erreur d'invoquer l'absence de moyens humains et matériels dans l'entreprise, de même qu'était une erreur la conclusion selon laquelle l'opération aurait eu pour objectifs de créer le droit à déduction de la partie requérante, de permettre au sous-traitant d'échapper à son obligation de payer la taxe, et de fournir une preuve d'origine pour des machines de provenance inconnue ; en effet, l'origine des machines n'est pas inconnue, mais la partie défenderesse ne l'a tout simplement pas découverte. Étant donné que la partie requérante a, au cours de l'opération, agi avec circonspection et bonne foi – une circonstance qui, en plus des documents produits et des machines elles-mêmes (lesquelles fonctionnent encore actuellement), atteste de la réalité de l'opération qui a été réalisée –, que les factures ont été conformes aux prescriptions légales

invoquées et que la partie requérante utilise les biens acquis dans le cadre de son activité assujettie, toutes les conditions de l'exercice du droit à déduction sont réunies. La partie requérante a invoqué les dispositions de la directive 2006/112/CE [du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée] et la jurisprudence de la Cour de justice, en soulignant que, vu [qu'il était question de] personnes externes par rapport à elle et vu les opérations économiques entre ces personnes, c'est au mépris du droit que la partie défenderesse a engagé sa responsabilité, et ce malgré la circonspection et la bonne foi dont il est établi qu'elle a fait preuve. La pratique de l'administration fiscale, par laquelle celle-ci, dans une chaîne de fournitures ou de services, sanctionne tous les assujettis qui y participent en raison d'une infraction commise par un seul opérateur, et rejette leur droit à déduction, c'est-à-dire applique le principe de la responsabilité objective, est contraire à la jurisprudence de l'Union.

Elle a également souligné que le principe de primauté de la réalité [sur l'apparence] au sens de la loi sur la comptabilité [« principe de réalité »], tel qu'il est invoqué par l'administration fiscale, ainsi que les dispositions de ladite loi présentent une importance du point de vue de la comptabilité et de la préparation des comptes annuels, mais que le code de procédure fiscale n'attache à la méconnaissance des exigences qui y sont contenues que des conséquences juridiques formelles et procédurales, les articles 120 et 127 de la loi sur la TVA, applicables en l'espèce, ne faisant pas, quant à eux, du respect particulier des dispositions de la loi sur la comptabilité une condition factuelle de l'exercice du droit à déduction, de sorte que les dispositions de la loi sur la comptabilité n'étaient pas applicables en l'espèce.

La partie requérante a également reproché à la partie défenderesse d'avoir illégalement refusé le droit à déduction, puis de lui avoir infligé une amende fiscale de nature punitive égale à 200 % [de l'insuffisance de taxe] de façon injustifiée et illégale puisqu'elle n'a pas prouvé que l'insuffisance de taxe se rapportait, comme l'exige l'article 170, paragraphe 1, du code de procédure fiscale, à la dissimulation de recettes, ou à la falsification ou destruction de pièces justificatives, de livres ou de registres.

La partie requérante a produit, en cours d'instance, [une] attestation notariale [OMISSIS] dans laquelle le notaire a, dans un procès-verbal, certifié les numéros de série, numéros et types des machines mentionnées dans les factures reçues par la partie requérante, ainsi que le fait que ces machines se trouvaient, au jour où le procès-verbal a été dressé, dans l'usine de Tiszaföldvár de la partie requérante.

La partie défenderesse a conclu au rejet du recours en maintenant inchangés les termes de sa décision. Elle ne conteste pas que la partie requérante disposait d'une facture adéquate sur le plan formel; toutefois, l'opération économique mentionnée sur la facture ne s'est pas réalisée, car les déclarations des gérants [placés] aussi bien directement devant l'émetteur de la facture qu'en amont [dans la chaîne d'opérations] étaient contradictoires, et la personne présente lors de la remise qui a fait des déclarations pour le compte de la partie requérante s'est aussi



contredite. Elle a fait valoir qu'[elle] exige constamment des assujettis que ceux-ci prennent toutes les précautions nécessaires et que, s'il appert, lors de l'exécution [d'un contrat], que [Or. 6] l'assujetti ne sait pas qui effectue la livraison, alors il doit faire tout ce qui est en son pouvoir pour que l'émetteur de la facture exécute [le contrat] et ne consente pas à une exécution par autrui, car il ne pourra exercer son droit à déduction en toute légalité que si le bon de livraison et les déclarations des parties concordent.

Dans [deux] jugements [OMISSIS], la juridiction de céans a réformé les parties contestées des décisions de la partie défenderesse – ce qui a également affecté les décisions de premier degré – en rejetant la constatation d'un écart de TVA, et en annulant l'amende fiscale et la pénalité de retard calculées sur la base de celui-ci.

La juridiction, se référant aux dispositions de la directive 2006/112 relatives à la déduction de TVA, a, au principal, considéré comme un élément pertinent en ce qui concerne le droit à déduction le fait que la partie requérante a présenté les factures examinées ainsi que les documents attestant de leur établissement et de leur paiement ; en outre, elle a considéré comme un fait non contesté que les machines faisant l'objet du contrat ont été livrées à la partie requérante et qu'elles ont été mises en service après avoir été testées. La juridiction a, en se fondant sur la jurisprudence de la Cour de justice, conclu que c'est sur des faits non pertinents que la partie défenderesse s'est appuyée lorsqu'elle a examiné les circonstances de l'origine et de la livraison des machines ainsi que la réalisation des versements de la taxe par les assujettis se trouvant en amont de la partie requérante dans la chaîne[. E]n outre, elle a conclu à la nature simulée de l'opération économique entre la partie requérante et Freest Kft. en s'appuyant sur l'absence de moyens matériels et humains des entreprises situées en amont dans la chaîne, sur le caractère défaillant des souvenirs des gérants de ces entreprises en ce qui concerne l'opération mentionnée sur la facture, et sur les contradictions entre leurs déclarations. Puisque la requérante n'a pas été partie aux contrats en vertu desquels a eu lieu l'acquisition des machines mentionnées sur les factures, elle n'avait pas d'obligation en ce qui concerne les acquisitions et la livraison, de sorte qu'elle ne pouvait pas davantage disposer d'informations à leur propos. La juridiction de céans a aussi souligné que la preuve doit reposer sur des fondements objectifs, ce qui n'équivaut ni à évoquer les irrégularités et contradictions constatées chez l'émetteur de la facture et chez les assujettis facturant à celui-ci, ni à s'attendre de la partie requérante qu'elle dispose de connaissances qu'elle ne pouvait pas avoir, celles-ci n'étant pas pertinentes en ce qui la concerne, voire constituant des secrets d'affaire dont elle ne peut même pas prendre connaissance. Les témoignages des gérants des sociétés participant à la chaîne d'opérations ne permettent pas de réfuter la force probante de documents que la partie défenderesse n'a pas contestés sur le fond pour d'autres motifs ; en effet, le point de savoir ce dont les gérants de ces entreprises se souviennent après plusieurs années à propos de questions [sur lesquelles une preuve a été apportée par] des documents qui respectent formellement les prescriptions de la loi sur la comptabilité et de l'article 169 de la loi sur la TVA ne peut pas être considéré comme une circonstance objective respectant les conditions posées par la Cour de

justice en ce qui concerne les preuves. Dès lors, l'administration fiscale a agi de manière illégale lorsqu'elle a écarté des documents, ainsi que d'autres faits et circonstances, attestant que l'opération économique a eu lieu, c'est-à-dire lorsqu'elle n'a pas tenu compte du fait que les gérants ont reconnu que l'exécution avait eu lieu, ont fait des déclarations concordantes sur les circonstances pertinentes de la réalisation de l'opération et ont signé les procès-verbaux de remise ; surtout, l'administration fiscale, avec une méconnaissance particulière du droit, n'a pas attribué d'importance à ce fait pertinent que les machines se trouvent dans l'établissement de la partie requérante et qu'elles étaient utilisées au moment même où la décision a été rendue ; en outre, [l'administration a agi illégalement] en retenant à charge de la partie requérante des faits non prouvés, tels que l'absence de dossier de l'entreprise participant à la chaîne et l'inaccessibilité de son gérant. C'est donc à tort que l'administration fiscale a conclu que l'opération économique relative aux machines mentionnées dans [les] facture[s] n'a pas eu lieu et que les factures n'étaient pas dignes de foi quant à leur contenu, et c'est illégalement qu'elle a, sur cette base, dénié le droit à déduction à la partie requérante, compte tenu en particulier des preuves apportées par celle-ci en cours d'instance. La juridiction de céans a également relevé que, en dépit des dispositions de l'article 120, sous a), de la loi sur la TVA ainsi que de la directive 2006/112 fixant les conditions du droit à déduction, la partie défenderesse n'a même pas précisé quelle aurait été l'opération constitutive de fraude fiscale à laquelle la partie requérante aurait participé, celle-ci ayant, en effet, viré la [Or. 7] contrepartie du service augmenté de la TVA ; or, selon la jurisprudence de la Cour de justice, le refus du droit à déduction ne peut pas se justifier par le simple fait qu'une des entreprises en amont de la partie requérante dans la chaîne n'a pas satisfait à son obligation de payer la TVA.

En ce qui concerne l'applicabilité des règles de la loi sur la comptabilité dans le cas d'espèce, la juridiction de céans, en se référant à l'ordonnance de la Cour du 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), a estimé que le caractère indigne de foi du contenu des factures, constaté au regard des règles invoquées de la loi sur la comptabilité, n'était pas pertinent en ce qui concerne le droit à déduction, en particulier compte tenu du fait que c'est l'article 169 de la loi sur la TVA et l'article 226 de la directive 2006/112 qui déterminent les données que les factures doivent contenir et que les factures en cause étaient conformes à ces exigences de contenu, par rapport auxquelles, d'ailleurs, les règles de la loi sur la comptabilité sont secondaires.

La Kúria (la Cour suprême de Hongrie) a[, par deux ordonnances,] cassé les jugements de la juridiction de première instance et renvoyé les affaires devant celle-ci afin de procéder à un nouvel examen et de rendre une nouvelle décision.

Se référant à ses arrêts antérieurs, la Kúria a indiqué, en ce qui concerne la chaîne de livraison, que la partie défenderesse devait, en examinant la réalité de chaque contrat et l'éventuel intention d'é luder la taxe, effectuer l'examen en considérant l'ensemble de la chaîne et l'influence [de ses] éléments les uns sur les autres. En effet, en présence d'opérations en chaîne, l'administration fiscale a non seulement

le pouvoir mais aussi l'obligation d'étendre l'examen aux participants à la chaîne autres que celui qui fait l'objet du contrôle ainsi qu'aux actes juridiques de ceux-ci, et d'en tirer des conclusions en ce qui concerne les assujettis se trouvant à tout autre niveau de la chaîne [OMISSIS]. La partie défenderesse a agi correctement en recueillant des preuves concernant tous les acteurs de la chaîne [OMISSIS]. C'est ainsi que le juge ne peut pas, dans le cadre du contrôle de légalité, extraire au hasard l'opération concernée de la chaîne de liens commerciaux, le processus probatoire se déroulant à la lumière du point de savoir si la constitution de la chaîne est raisonnablement justifiable ou pas. De même, les arrêts de la Cour cités dans le jugement attaqué ont apprécié la situation des personnes exerçant le droit à déduction dans le contexte de l'ensemble de la chaîne.

En négligeant les règles de la loi sur la comptabilité, la juridiction de première instance n'a pas tenu compte du fait que, dans le passage de l'article 127, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA relatif à la facture établissant la réalisation de l'opération, l'accent est mis sur la formule « établissant la réalisation de l'opération ». En effet, l'existence d'une facture correcte dans sa forme ne suffit pas ; pour pouvoir exercer le droit à déduction, il doit exister, derrière celle-ci, une opération économique réelle. Afin de déterminer quelle est la véritable opération économique, l'orientation est donnée, dans le processus d'exercice du droit à déduction, par le principe de réalité formulé à l'article 15, paragraphe 3, de la loi sur la comptabilité, une exigence comptable qui s'attache à tous les éléments de l'opération économique mentionnée sur la facture. Selon les arrêts de la Cour de justice, on ne peut classer parmi les circonstances objectives désignées comme devant être examinées que les facteurs qui, dans la réalité, existent, peuvent être prouvés et peuvent aussi être constatés par des tiers. Si tel n'est pas le cas, la simple délivrance de chaque facture entraînerait, du fait de la délivrance même, la déductibilité de la TVA. C'est donc toujours [en vue de prouver l']opération économique d'une manière satisfaisante au regard des exigences de preuve de la loi sur la comptabilité qu'il faut examiner l'existence ou l'absence des circonstances objectives et susceptibles d'être identifiées même par des tiers. La motivation qui sous-tend le jugement de la juridiction de première instance s'appuie sur une mauvaise interprétation non seulement de la loi sur la comptabilité mais aussi de la jurisprudence de la Cour de justice. La Kúria a, en considérant les points 43 et 44 de l'ordonnance du 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), souligné que cette ordonnance n'a rien modifié aux critères de la procédure à suivre pour l'exercice du droit à déduction fondé sur les opérations économiques qui se sont réalisées, critères que la Kúria a résumés dans son avis KMK \* n° 5 du 26 septembre 2016 [OMISSIS]. Ainsi, ce sont les règles relatives aux chaînes de livraison et celles de la loi sur la comptabilité qui déterminent les catégories de faits qui doivent être établis en ce qui concerne l'opération économique, et ce n'est que dans ce cadre

\* Ndt : Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma (le collège des juges en droit administratif et en droit du travail) de la Kúria.

qu'on peut déterminer quels sont les éléments de preuve qui sont pertinents ou non.

En ce qui concerne le renvoi pour un nouvel examen au fond, la Kúria a indiqué que c'est en s'appuyant sur les règles relatives aux chaînes de livraison et sur celles de la loi sur la comptabilité qu'il faut comparer les éléments de preuve retenus par la juridiction de première instance en ce qui concerne l'existence des machines de la partie requérante [Or. 8] avec les preuves de la partie défenderesse, et que c'est en se conformant [auxdites règles] que [la juridiction de fond] doit tenir compte des éléments de preuve aussi. Celle-ci doit également prendre en considération le fait que – contrairement à ce qu'indique le jugement attaqué – la partie défenderesse a bel et bien respecté les règles relatives aux chaînes de livraison et à la comptabilité lorsqu'elle a, d'après ce qui ressort du premier paragraphe de la page 15 de la décision de deuxième degré, examiné le point de savoir si la partie requérante savait qu'elle participait à une fraude fiscale.

## **II. Dispositions pertinentes du droit de l'Union**

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)], article 9, paragraphe 1[, premier alinéa] :

« Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »

Article 167 de la directive :

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

Article 168, sous a), de la directive :

« 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, sous a), de la directive :

« 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 articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

[...] ».

Article 220[, point 1),] de la directive :

« Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, dans les cas suivants :

1) pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie ;

[...] ».

L'article 226 de la directive 2006/112 énumère les seules mentions qui, sans préjudice des dispositions particulières prévues par celle-ci, doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 de cette directive.

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, article 47, alinéas premier et deuxième :

« Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial

Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

[...] ». [Or. 9]

### III. Dispositions pertinentes du droit hongrois

*Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (la loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale ; « code de procédure fiscale »), article 2, paragraphe 1 :

« Les droits exercés dans les rapports juridiques intéressant la fiscalité doivent l'être conformément à leur destination. Dans l'application des lois fiscales, ne peut être qualifiée d'exercice des droits conforme à leur destination la conclusion de contrats ou la réalisation d'autres opérations dont la finalité est de contourner les dispositions des lois fiscales. »

Article 97, paragraphe 4, du code de procédure fiscale :

« Au cours du contrôle, l'administration fiscale a l'obligation d'établir et de prouver les faits, sauf dans les cas où c'est le contribuable qui, en vertu d'une loi, a la charge de la preuve. »

Article 97, paragraphe 6, du code de procédure fiscale :

« Lorsqu'elle établit les faits, l'administration fiscale a l'obligation de rechercher également les faits qui jouent en faveur du contribuable. Un fait ou une circonstance non prouvés ne peuvent pas – sauf dans la procédure d'estimation – être appréciés en défaveur du contribuable. »

*Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (la loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; « loi sur la TVA »), article 27, paragraphe 1 :

« Lorsqu'un bien fait l'objet de plusieurs ventes successives de telle manière qu'il est expédié ou transporté directement du fournisseur initial vers l'acquéreur final mentionné comme destinataire, l'article 26 s'applique exclusivement à une seule livraison du bien. »

Article 26 de la loi sur la TVA :

« Lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le fournisseur, par l'acquéreur ou, pour le compte de l'un ou l'autre, par un tiers, le lieu de la livraison du bien est celui où le bien se trouve au moment de l'expédition ou du départ du transport mentionnant l'acquéreur comme destinataire. »

Article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA :

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

Article 120, sous a), de la loi sur la TVA :

« Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou autrement exploités, 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, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA :

« L'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition de fond 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 ;

[...] ».

*A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* (la loi n° C de 2000 sur la comptabilité ; « loi sur la comptabilité »), article 1<sup>er</sup> :

« La présente loi détermine les obligations en matière de comptabilité et de reddition des comptes des personnes relevant de son champ d'application, les principes à respecter en matière de tenue des livres et de préparation des comptes, les règles fondées sur lesdits principes et les conditions relatives aux obligations de divulgation, de publication et de vérification. » **[Or. 10]**

Article 15, paragraphe 3, de la loi sur la comptabilité :

« Les opérations figurant dans la comptabilité et dans les comptes annuels doivent exister dans la réalité, doivent pouvoir être prouvées et doivent pouvoir être constatées par des tiers. Leur évaluation doit être conforme aux principes d'évaluation prévus par la présente loi et aux procédures d'évaluation qui s'y rapportent ('principe de réalité'). »

Article 166, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la comptabilité :

« 1. Est une 'pièce justificative comptable' tout document établi ou préparé par un opérateur économique, ou établi ou préparé par une personne physique ou un autre opérateur économique ayant une relation d'affaire ou autre avec celui-ci (facture, contrat, accord, fiche, certificat d'établissement de crédit, extrait de compte bancaire, disposition législative ou réglementaire, et autres écrits comparables), et qui sert de support à la comptabilisation (déclaration) d'une opération économique.

2. Les informations figurant dans une pièce justificative comptable doivent être, quant à la forme et au fond, dignes de foi, fiables et correctes. Le principe de clarté préside à sa rédaction. »

Article 170, paragraphe 1, du code de procédure fiscale :

« 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. »

Article 171, paragraphes 1 et 2, du code de procédure fiscale :

« 1. Le taux de l'amende peut être réduit, voire l'amende remise, soit d'office, soit sur demande, en cas de circonstances méritant d'être considérées comme exceptionnelles et permettant de conclure que l'assujetti, ou son représentant, son employé, son membre ou son mandataire à l'origine de la dette fiscale, a agi avec le discernement qui pouvait être attendu de lui dans la situation donnée. Il convient de fixer la réduction de l'amende en soupesant toutes les circonstances du cas de figure, notamment l'ampleur de la dette fiscale, les circonstances de sa naissance, la gravité et la fréquence du comportement illicite de l'assujetti (action ou omission).

2. Il n'y a pas lieu de réduire l'amende, ni d'office ni sur demande, quand la dette fiscale est liée à la dissimulation de recettes, à la falsification ou à la destruction de pièces justificatives, de comptes ou de registres.

[...] ».

#### **IV. Nécessité de la demande de décision préjudicielle**

On peut constater, à la lecture des décisions faisant l'objet du contrôle juridictionnel, que – en dépit du fait, tel que relevé lors du contrôle effectué sur place par l'administration fiscale dans le cadre de la procédure administrative et tel que prouvé en cours d'instance à l'aide de l'acte authentique notarié produit par la partie requérante, que les machines mentionnées sur la facture allaient être mises en service dans l'établissement de celle-ci et y sont encore utilisées actuellement – l'administration fiscale était d'avis que la facture présentée par la partie requérante et non critiquée sur la forme ainsi que les autres documents établissant l'existence de l'opération économique qui y est indiquée ne prouvent pas que l'opération économique mentionnée sur les factures a été réalisée puisque le contenu de celles-ci a été réfuté par les contradictions présentes, en ce qui concerne la livraison et l'origine des machines, dans les déclarations de l'émetteur des factures et des gérants [des entreprises] se trouvant en amont de celui-ci dans la chaîne, [Or. 11] de sorte que les factures sont indignes de foi quant à leur contenu, en dépit du fait que chacun des gérants a admis que la livraison et la mise en service des machines dans l'établissement de la partie requérante ont bien eu lieu.

En outre, en ce qui concerne les mesures qui pouvaient raisonnablement être exigées de la partie requérante, la partie défenderesse n'a pas jugé suffisant le fait que la partie requérante, afin de s'assurer qu'elle traitait bien avec une société active, ait, avant de conclure le contrat, consulté l'extrait de registre des sociétés concernant son cocontractant et demandé un spécimen de signature, ni le fait que



le gérant de [ladite] entreprise se soit rendu à l'établissement de la société requérante, mais elle s'attendait à ce que ce soit au cours de l'exécution du contrat que la partie requérante prenne toute mesure pour que ce soit son cocontractant qui effectue la livraison conformément aux attentes de la partie défenderesse, puisque, dans le cas contraire, l'exercice du droit à déduction serait illégal, malgré que les règles applicables, comme le reconnaît la partie défenderesse elle-même, n'interdisent pas qu'une entreprise se trouvant au début de la chaîne effectue directement une livraison au client placé à la fin de celle-ci puisque cela est une caractéristique principale des ventes en chaîne.

Comme indiqué, l'objet du présent litige est l'interprétation des dispositions en matière de déduction de la directive 2006/112 en conformité avec les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, et on peut constater, à ce sujet, que la Cour de justice a, à plusieurs égards, interprété ces dispositions de la directive et les principes du régime de la TVA dans de nombreux arrêts, mais que l'interprétation du droit souffre encore, après ces arrêts, d'importantes contradictions en ce qui concerne la question de l'exercice du droit à déduction, lesquelles existent non seulement entre les parties à ces litiges mais aussi entre les juridictions qui sont saisies de ces derniers, et semblent prouver que, dans l'application du droit concernant ces dispositions par l'administration fiscale et par la juridiction nationale, la pratique nationale, qui n'a pas changé, demeure non conforme à la doctrine de l'acte claire élaborée dans l'arrêt du 6 octobre 1982, *Cilfit e.a.* (283/81, EU:C:1982:335).

Bien que les circonstances factuelles du cas d'espèce, dans la mesure où elles sont pertinentes, correspondent à celles qui ont été établies et ont servi de base aux questions préjudicielles posées dans les affaires *Mahagében et Dávid* (arrêt du 21 juin 2012, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), *Hardimpex* (ordonnance du 16 mai 2013, C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318) et *Signum Alfa Sped* (ordonnance du 10 novembre 2016, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), l'administration fiscale, malgré les décisions rendues par la Cour de justice dans ces affaires, continue à rejeter le droit à déduction des assujettis au motif que le contenu des factures n'est pas digne de foi, en considérant automatiquement ce fait comme une fraude que l'assujetti désireux d'exercer son droit à déduction devait nécessairement connaître, voire connaissait, vu l'acceptation d'une facture indigne de foi.

Cela ressort également de la circonstance que, selon les termes de l'ordonnance rendue par la Kúria (la Cour suprême de Hongrie) dans la présente affaire, l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), n'a rien modifié aux critères de la procédure à suivre pour l'exercice du droit à déduction fondé sur des opérations économiques qui se sont réalisées, critères que la Kúria a résumés dans son avis KMK n° 5 du 26 septembre 2016, rendu pendant que la procédure préjudicielle de l'affaire *Signum Alfa Sped* était en cours. Bien que cet avis KMK n'ait pas, contrairement aux arrêts de la Cour de justice, de caractère contraignant, il est néanmoins

déterminant dans la mise en œuvre du droit en Hongrie puisque la Kúria exige son application dans les affaires de déduction de TVA.

Dans son ordonnance rendue dans la présente affaire, la Kúria a, aux fins du renvoi pour un nouvel examen au fond, dit qu'il fallait respecter les critères élaborés dans l'avis KMK en ce qui concerne tant le nouvel établissement des faits objectifs qui sont pertinents du point de vue de la reconnaissance du droit à déduction que la nouvelle appréciation des éléments de preuve, en exigeant de la juridiction de fond saisie sur renvoi qu'elle se conforme aux règles relatives aux chaînes de livraison et aux dispositions de la loi sur la comptabilité lorsqu'elle tiendrait compte des éléments de preuve disponibles, et en affirmant, par la même occasion, que la partie défenderesse avait agi correctement en recueillant des preuves concernant tous les acteurs de la chaîne et que – contrairement à ce qu'indiquait le jugement attaqué – c'est dans le respect des règles relatives aux chaînes de livraison et à la comptabilité qu'elle avait examiné le point de savoir si la partie requérante savait qu'elle participait à une fraude fiscale. **[Or. 12]**

Il découle des conclusions tirées par la partie défenderesse dans sa décision, du raisonnement suivi, dans son jugement, par la juridiction de première instance dans le cadre du contrôle juridictionnel de celle[s]-ci, ainsi que des conclusions de la Kúria concernant la pertinence de l'examen effectué par la partie défenderesse que la juridiction de première instance ne peut satisfaire à l'obligation mentionnée ci-dessus que si elle effectue, contrairement à son appréciation antérieure, une appréciation des éléments de preuve où l'examen inclut des faits dont elle a dit antérieurement qu'ils n'étaient pas pertinents du point de vue de l'exercice du droit à déduction de la partie requérante, de sorte que, dans la nouvelle procédure au fond, la seule conclusion qu'elle peut tirer, en appréciant à nouveau les preuves, est qu'elle doit rejeter le recours.

Compte tenu de ces considérations, le problème d'interprétation du droit qui se pose en l'espèce influe incontestablement sur l'appréciation du fond de l'affaire puisque ce sont aussi bien les dispositions de la directive 2006/112 que la jurisprudence, fondée sur l'interprétation de celles-ci, des décisions de l'Union rendues dans les affaires hongroises qui ont été invoquées comme fondement des décisions incompatibles sur le fond rendues par les juridictions saisies dans le cas d'espèce et par l'administration fiscale. Ainsi, les questions posées sont pertinentes en vue de la résolution de l'affaire et, de l'avis de la juridiction de céans, elles ne peuvent pas être tranchées sans engager une procédure préjudicielle.

Puisque la Kúria n'a pas jugé nécessaire, malgré les points de vue opposés, de présenter une demande de décision préjudicielle, c'est à la juridiction de première instance qu'il incombe de le faire, compte tenu également de cette circonstance que, selon les termes de l'article 275, paragraphe 5, première phrase, du *Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény* (la loi n° III de 1952, relative à la procédure civile), lorsque la Kúria ordonne à la juridiction de première ou de deuxième instance de procéder à un nouvel examen et de rendre une nouvelle

décision, elle doit, dans l'ordonnance de cassation, donner des instructions obligatoires dans le cadre de la nouvelle procédure. La juridiction de première instance ne peut donc, en cas de doute, passer outre à l'obligation qui lui est faite dans le cadre du renvoi au fond que si la Cour de justice statue expressément dans la présente affaire. C'est la raison pour laquelle, bien que la présente chambre de la juridiction de céans ait, dans une autre affaire, introduit une procédure préjudicielle avec des questions similaires posées dans des circonstances factuelles semblables – raison pour laquelle elle a suspendu la procédure dans plusieurs litiges en cours –, elle n'a pas pu suspendre la présente procédure en raison de ce que prévoit l'article 275, paragraphe 5, de la loi relative à la procédure civile, mais elle a dû saisir la Cour de justice d'une demande de décision préjudicielle distincte.

En conséquence, malgré ce qui a été jugé dans les arrêts et ordonnances de la Cour de justice qui ont été cités, se posent à nouveau la question de savoir si la pratique interprétative de l'administration fiscale ainsi que de la Kúria – telle que résumée dans l'avis KMK et concrétisée dans la jurisprudence de celle-ci – est contraire à l'objectif du droit à déduction prévu par l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, lequel fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être restreint, ainsi que la question de savoir si cette interprétation est conforme à la condition du droit à déduction imposée par l'article 178, sous a), de la directive, ainsi qu'aux principes de neutralité fiscale et d'effectivité.

Selon la juridiction de céans, il est indubitable que les conditions factuelles pertinentes du droit à déduction qui sont formulées aux points 43 et 44 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373) sont réunies en l'espèce ; en effet, la partie requérante souhaitant exercer le droit à déduction est un assujetti et il s'avère que les biens dont la livraison est invoquée pour fonder ce droit ont été utilisés par elle pour les besoins de ses propres opérations taxées ; les opérations invoquées pour justifier le droit à déduction ont, comme le prouvent les factures concernées et les autres documents qui y ont été joints (en particulier les procès-verbaux attestant de la remise, après essais, des machines en présence des gérants des entreprises participant à la chaîne), été exécutées ; lesdites factures contiennent toutes les informations exigées par la directive [2006/112], de sorte que toutes les exigences de fond et de forme auxquelles la directive subordonne la naissance et l'exercice du droit à déduction sont respectées. En outre, il n'a pas été constaté, dans la décision [attaquée], **[Or. 13]** que la partie requérante aurait introduit des déclarations erronées, établi des factures irrégulières ou autrement commis une fraude fiscale.

Pour reprendre les termes du point 45 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), le droit à déduction ne saurait, dans ces circonstances, être refusé que si l'administration fiscale établit, au vu des éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur en amont.

Or, on peut constater, en examinant les décisions, que, si l'administration fiscale a – à l'issue d'une procédure jugée régulière par la Kúria – dénié à la partie requérante le droit à déduction en invoquant, outre la loi sur la TVA, le principe de réalité inscrit dans la loi sur la comptabilité et les exigences spécifiques prescrites en matière de pièces justificatives, elle a, justement, procédé ainsi sur la base de faits qui, parce qu'ils ne peuvent pas être considérés comme des circonstances objectives par nature, n'affectent pas, selon les arrêts de la Cour de justice, le droit de l'assujetti de déduire la TVA payée en amont, et elle l'a fait sans préciser, à propos des mesures raisonnablement exigées par elle, en quoi consiste la fraude fiscale.

Le fondement de principe d'une décision d'un tel contenu est constitué par l'avis KMK de la Kúria cité ci-dessus, lequel, selon la juridiction de céans, s'écarte sur des points fondamentaux de la décision rendue par la Cour de justice dans l'affaire *Signum Alfa Sped* (ordonnance du 10 novembre 2016, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), [OMISSIS] la Cour de justice ne voyant de possibilité, lorsque les conditions juridiques matérielles de la déduction sont présentes, de refuser l'avantage octroyé par le droit de déduire la taxe que s'il est démontré, sur la base d'éléments objectifs, que l'assujetti à qui les biens justifiant le droit à déduction ont été vendus savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur en amont. Ainsi, si une fraude fiscale ou une participation à celle-ci, ou encore la connaissance de cela, n'est pas prouvée sur la base de faits objectifs, l'assujetti a droit à la déduction de la TVA nonobstant le fait que la facture ne serait pas « digne de foi quant à son contenu », pour reprendre l'expression consacrée par la Kúria.

En dépit de ce qui précède, l'avis KMK se concentre principalement sur les modalités de réalisation de l'opération économique, en faisant une distinction entre les opérations économiques réalisées selon qu'elles l'ont été ou qu'elles ne l'ont pas été entre les parties mentionnées sur la facture. Cette dernière constatation – selon la jurisprudence de la Kúria élaborée dans l'avis KMK et rappelée aussi dans son arrêt Kfv.1.35.132/2017/6 – se justifie, dans l'hypothèse aussi d'une opération économique qui s'est effectivement réalisée, en cas de vice ou défaut quelconque de l'opération économique, mais en particulier lorsque l'assujetti désireux d'exercer le droit à déduction n'a pas connaissance, ou de preuve, de l'activité économique entre les opérateurs se trouvant en amont de la chaîne par rapport à lui. Donc, lorsqu'il est constaté que ce n'est pas entre les parties mentionnées sur la facture que l'opération économique a vu le jour, il ressort de l'avis KMK que l'examen du point de savoir si le destinataire de la facture était au courant ou aurait dû avoir connaissance de la fraude fiscale n'est, selon les faits examinés, qu'une possibilité et non une obligation.

Sur la base des principes mentionnés, la Kúria a aussi, en l'espèce, conclu, en tant que motif de cassation, à l'absence, lors de l'appréciation des éléments de preuve, d'un examen des règles relatives à la livraison en chaîne et des principes fondamentaux de la loi sur la comptabilité, et elle exige donc, dans le cadre du nouvel examen sur le fond, la prise en compte de ceux-ci, mais surtout

l'application, comme principe directeur, du principe de réalité formulé à l'article 15, paragraphe 3, de la loi sur la comptabilité puisque cette dernière exigence concerne – selon elle – tous les éléments de l'opération économique mentionnée sur la facture.

À propos de cette instruction [qui lui a été donnée], la juridiction de céans fait observer que la loi sur la TVA ne contient pas de disposition expresse [Or. 14] relative aux opérations en chaîne et que ces dernières existent seulement sous la forme d'une notion qui peut être définie sur la base de l'article 27 de la loi sur la TVA, laquelle disposition se trouve, toutefois, non pas parmi les règles relatives à la déduction de la TVA, mais parmi celles qui permettent de déterminer le lieu de fourniture, de sorte que sa fonction première est l'identification, en cas d'opération intracommunautaire, du lieu de fourniture et, sur cette base, de la loi nationale applicable à l'opération. La livraison en chaîne ne se voit donc pas appliquer de régime fiscal distinct, mais les règles applicables sont celles prévues par la directive 2006/112 et par la loi sur la TVA pour les autres opérations, et il ne se justifie donc pas, selon la juridiction de céans, que la chaîne d'opérations fasse l'objet d'un examen qui s'écarte de ce que prévoit la jurisprudence de la Cour de justice, surtout si l'on tient compte du fait que c'est dans le contexte d'opérations en chaîne que la Cour de justice a tiré ses conclusions dans ses arrêts et qu'ont été identifiés les faits qui ne justifient pas le rejet du droit à déduction, de sorte qu'il n'existe aucune circonstance qui permette de justifier que les faits objectifs servant de base au rejet du droit à déduction soient déterminés en s'écartant de ces arrêts.

On peut dire la même chose de l'applicabilité à l'examen du droit à déduction des dispositions de la loi sur la comptabilité. Les dispositions de la loi sur la comptabilité, en vertu de son article 1<sup>er</sup>, gouvernent les obligations en matière de comptabilité et de reddition des comptes et, partant, la juridiction de céans éprouve aussi des doutes quant à la possibilité, en ce qui concerne l'exercice du droit à déduction, d'invoquer les principes fondamentaux et dispositions spécifiques de la loi sur la comptabilité dans un contexte qui a pour conséquence, dans le cadre de l'exercice du droit à déduction selon le régime de la TVA, que le respect particulier des règles de la législation comptable devient une condition factuelle supplémentaire, avec pour conséquence que quiconque méconnaît celle-ci s'expose à des sanctions en plus de celles prévues par le code de procédure fiscale.

À cet égard, la juridiction de céans souhaite obtenir une réponse à la question de savoir si la pratique nationale qui, en incluant la « facture [...] établissant la réalisation de l'opération » visée à l'article 127, paragraphe 1, du code de procédure fiscale ainsi que les dispositions de la loi sur la comptabilité parmi les conditions factuelles d'application de la règle fiscale, impose, au-delà des éléments devant obligatoirement figurer dans la facture, d'autres conditions d'exercice du droit de déduire la taxe, tout en considérant qu'une facture régulière en la forme ne suffit pas en soi à cette fin, l'assujetti devant aussi disposer d'autres documents en plus de celle-ci, ne constitue pas, en ce qui concerne les conditions

– telles qu'énumérées à l'article 226 de la directive 2006/112 – que doit réunir le contenu de la facture prévue à l'article 220, paragraphe 1, de la directive – qui est elle-même une condition de la déduction de la taxe –, une extension qui va à l'encontre de ladite directive.

La juridiction de céans fait observer que, en l'espèce, la raison qui explique les différences entre les décisions est, outre l'interprétation différente des dispositions de droit de l'Union, une appréciation différente de la nature pertinente des éléments de preuve et des faits objectifs censés être étayés par ceux-ci, laquelle appréciation doit être effectuée par les autorités fiscales et juridictions nationales par application des règles de procédure internes.

Il ressort de la jurisprudence constante de la Cour de justice que, en l'absence de règles de droit de l'Union relatives aux questions de procédure concernant l'exercice du droit à déduction de la TVA, de telles règles, en vertu du principe de l'autonomie de la procédure, relèvent de l'ordre juridique interne des divers États membres et doivent être adoptées par ceux-ci, à la condition, toutefois, qu'elles ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union (principe d'effectivité) (arrêt du 7 juin 2007, *van der Weerd e.a.*, C-222/05 à C-225/05, EU:C:2007:318, point 28).

À ce propos, selon la juridiction de céans, l'appréciation des éléments de preuve intéresse le droit de l'Union à plus d'un titre. D'une part, les règles du droit de l'Union ne peuvent pas être ignorées dans le cadre de l'appréciation des faits pertinents et des éléments de preuve, car ce sont elles qui déterminent les éléments pertinents à prendre en considération dans l'examen du droit à déduction de la TVA, et, d'autre part, [Or. 15] la jurisprudence nationale suivie en vertu des règles de procédure nationales doit être conforme aux principes fondamentaux du droit de l'Union et à ceux élaborés par la jurisprudence de la Cour de justice reposant sur celui-ci, et doit donc l'être aux principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et d'effectivité, ce qui signifie, en ce qui concerne ce dernier principe, que l'appréciation des éléments de preuve par les autorités et juridictions nationales et la prise en compte, dans l'appréciation, de circonstances non pertinentes ne peuvent pas être admises au point de rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union. Par voie de conséquence, la juridiction de céans estime nécessaire que soient définis, en vue d'une appréciation des éléments de preuve conforme au droit de l'Union, des critères qui permettent de circonscrire les faits susceptibles d'être pris en compte et qui soient utiles à la détermination des éléments pertinents et non pertinents.

La juridiction de céans ne conteste pas que la constatation de la connaissance d'une fraude fiscale peut supposer un examen des faits pertinents à cet égard concernant les participants à la chaîne se trouvant en amont de l'assujetti, mais elle éprouve, vu la jurisprudence de la Cour de justice reposant sur les règles de

TVA, des doutes quant au point de savoir si l'étendue et la profondeur exigées par la Kúria et par les autorités fiscales en ce qui concerne les preuves présentées auxdites autorités – lesquelles constituent des mesures pouvant raisonnablement être exigées de l'assujetti – sont conformes aux principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité.

Un point problématique est que le principe directeur de l'examen effectué par l'administration fiscale et, parallèlement, l'objet des mesures pouvant raisonnablement être exigées doit, dans le cas d'une chaîne d'opérations, être la reconstitution de celle-ci en tenant compte de tous les éléments de l'opération économique entre ses participants, de manière à ce que, si l'administration fiscale trouve la création de la chaîne irrationnelle sur le plan économique ou non raisonnablement justifiée, ou encore si n'importe quel élément de l'opération économique entre les participants n'est pas justifié par la partie requérante ou n'est pas constatable à la lumière de faits qui ne sont pas considérés par la Cour de justice comme admissibles en tant que fondement du refus de la déduction de la taxe, cette opération économique aboutisse [à la constatation d']une irrégularité dont la conséquence est le refus du droit à déduction de la taxe, indépendamment du point de savoir si l'assujetti exerçant ce droit devait être au courant de cette circonstance, parce que le fait reproché s'est produit après la conclusion du contrat ou l'exécution de l'opération ou que l'assujetti ne peut pas en avoir connaissance pour d'autres raisons indépendantes de sa volonté, ou parce qu'il ne connaît pas les participants à la chaîne se trouvant en amont de l'émetteur de la facture et n'est pas tenu, en vertu des dispositions applicables et des contrats sur lesquels repose l'opération, de les connaître.

Un autre point problématique est que, même après l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), cet examen s'étend aux éléments de l'opération économique de manière largement inchangée, avec la conclusion, automatiquement tirée de tout vice quelconque de [l'opération], que l'assujetti savait qu'il participait à une fraude fiscale. D'une part, le lien entre l'opération économique et la connaissance d'une fraude fiscale est produit par les mêmes circonstances objectives que celles que l'administration fiscale a déjà invoquées dans l'appréciation de l'opération économique et au sujet desquelles la Cour de justice a conclu qu'elles ne pouvaient pas servir de base à une déduction de la TVA. En outre, constitue également une preuve automatique de la fraude fiscale l'existence d'une concentration entre les entreprises faisant partie de la chaîne ou le fait que les gérants se connaissent ou que leurs proches se trouvent, ou se soient trouvés, en contact les uns avec les autres, mais surtout le fait que, comme l'a estimé l'administration fiscale, la mise sur pied de la chaîne n'était pas économiquement raisonnable parce que l'assujetti aurait pu se procurer les biens directement chez le fabricant et que, partant, l'intervention d'autres entreprises n'était pas justifiée, [l'administration fiscale] n'admettant, à cet égard, aucun motif d'intervention d'une entreprise étayé par des preuves, une manière de procéder que la juridiction de céans croit contraire au droit communautaire, compte tenu des principes de neutralité fiscale et d'effectivité.

En l'espèce, l'administration fiscale qualifie d'agissement frauduleux la constitution d'une chaîne d'opérations que les règles de droit civil et de droit fiscal [Or. 16] n'interdisent pas, ainsi que l'élément fondamental de la chaîne consistant en ceci que les entreprises qui y participent, lorsqu'elles revendent le bien, ajoutent au prix d'acquisition leurs coûts et la marge bénéficiaire qu'elles utilisent, ensuite de quoi la TVA que la partie requérante fait valoir est nécessairement plus élevée que le montant de la taxe invoqué par un participant à la chaîne placé en amont par rapport à elle. En conséquence, l'administration fiscale a identifié comme objectif de la création de la chaîne le fait que la partie requérante puisse déduire le plus de TVA possible, mais, en faisant cette constatation, elle n'a pas tenu compte de cette circonstance non négligeable que l'objectif de la déduction de la TVA, selon l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, est que l'assujetti soit entièrement libéré de la taxe pesant sur lui et qui doit être payée ou l'a été dans le cadre de toutes ses activités économiques, et puisse ainsi déduire la taxe répercutée sur lui, c'est-à-dire le montant qu'il a déjà payé ou qu'il va payer comme partie du prix d'achat. A cet égard, le point de savoir si cette circonstance peut être qualifiée de fraude fiscale, même si une entreprise se trouvant en amont de la chaîne par rapport à l'émetteur de la facture n'a même pas payé la taxe, suscite un doute, car [OMISSIS], selon ce qu'a dit la Cour de justice, cela ne peut pas être un motif de refus de la déduction de TVA. En outre, l'administration fiscale, en concluant de la sorte, a négligé la partie concordante des déclarations, d'après laquelle le gérant de la partie requérante ne connaissait, parmi les participants à la chaîne, que l'émetteur de la facture, n'a eu de lien qu'avec le gérant de celui-ci et a rencontré les autres gérants lors de la remise des machines, c'est-à-dire au moment de l'exécution, alors qu'une fraude fiscale d'un tel caractère suppose une activité et un rapport concertés.

Dans toutes ses questions, la juridiction de céans cherche à savoir si, compte tenu aussi du principe de neutralité fiscale, l'étendue, la profondeur et l'amplitude du processus probatoire suivi par l'administration fiscale, considéré comme légal par la Kúria et prescrit en vue de l'exercice du droit à déduction, comprennent les faits pertinents, si elles sont nécessaires et si elles sont proportionnées, c'est-à-dire si elles ne vont pas au-delà des limites fixées par la Cour de justice au point 61 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), compte tenu en particulier du fait que l'administration fiscale impute à la partie requérante l'échec du processus probatoire au cours de la procédure administrative et, non contente de la priver du droit à la déduction de la TVA, la sanctionne par une amende fiscale.

Le point de vue de la juridiction de céans est, au contraire, que les vérifications mentionnées au point 61 de l'arrêt Mahagében et Dávid ne peuvent pas être exigées des assujettis de façon générale, mais seulement lorsque les circonstances le justifient ; or, en l'espèce, l'administration fiscale n'a pas découvert de circonstance qui justifierait des vérifications accrues de la part de la partie requérante puisqu'elle a seulement constaté que celle-ci était à l'origine de la chaîne caractérisant l'opération, ce qui est une caractéristique fondamentale de la vie économique, et que ce qu'elle a, en envisageant le refus du droit à déduction,



exigé de la partie requérante, afin que celle-ci prouve sa bonne foi, est la vérification de circonstances qui dépassaient à tous égards les limites établies au point 61 et que l'administration fiscale, forte de ses pouvoirs d'autorité administrative, a relevées à la suite de contrôles effectués pendant des années, en se servant aussi des constatations faites lors de contrôles faits par d'autres services administratifs et des preuves obtenues à cette occasion.

Par conséquent, dans la mesure[, d'une part,] où elle souhaite justifier le refus du droit à déduction, non pas, à nouveau, par des faits objectifs ayant un lien logique et direct avec l'opération économique, mais en se fondant sur des circonstances qui caractérisent de façon générale l'activité des entreprises se trouvant en amont de l'émetteur de la facture, ainsi que sur l'absence de moyens matériels et humains des participants à la chaîne, tout en examinant – sur la base de ces circonstances – si l'émetteur de la facture a pu réaliser une opération réelle ou a pu mener à bien l'opération économique indiquée sur les factures, et dans la mesure[, d'autre part,] où elle ne juge pas nécessaire, dans l'hypothèse de factures dont le contenu est considéré comme vicié à l'issue de cet examen, d'examiner, en particulier, si les précautions nécessaires ont été prises, mais crée le lien – si les précautions nécessaires n'ont pas été prises – en invoquant un exercice des droits non conforme à leur destination, l'administration fiscale non seulement se décharge sur les assujettis de [Or. 17] l'obligation de contrôle qui lui incombe, et ce d'une manière et dans une mesure contraires aux dispositions citées et à la jurisprudence de la Cour de justice, mais en plus fait une application du droit qui est incompatible avec les principes de neutralité fiscale, de sécurité juridique et de proportionnalité.

Une application du droit reposant sur de telles considérations malgré l'ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869), sans examen des éléments subjectifs ([à savoir que l'intéressé savait, ou aurait dû savoir en prenant les précautions qu'on peut raisonnablement exiger de sa part) qui sont présents aux articles 120, sous a), et 127, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, ainsi que dans la jurisprudence de la Cour de justice, aurait pour effet de vider le droit à déduction du contenu qui lui est attribué aux articles 168 et 178, sous a), de la directive 2006/112 ainsi que dans les arrêts de la Cour de justice, [en particulier] dans l'arrêt du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid* (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), et la mise en œuvre [de la jurisprudence] des arrêts de la Cour de justice ayant un contenu analogue n'aurait même plus de marge de manœuvre s'il est fait référence aux arrêts de celle-ci.

Par sa cinquième question, la juridiction de céans souhaite savoir si le principe de proportionnalité doit-être interprété en ce sens que, dans l'hypothèse d'un refus d'une déduction de la TVA, l'infliction d'une amende fiscale fixée à 200 % du montant de l'écart de TVA correspondant au montant de la déduction est proportionnée, alors que la partie requérante a mis à la disposition de l'administration fiscale tous les documents en sa possession, puisque, selon la Cour de justice, il est sans pertinence, quand il s'agit de déterminer si le droit à déduction doit être refusé, que les entreprises se trouvant en amont de la chaîne

par rapport à l'assujetti n'aient pas payé la TVA, et ainsi l'administration fiscale n'a pas, en ce qui concerne le droit à déduction, été privée de recettes fiscales puisque la TVA dont la déduction était peut-être illégale est recouvrable par elle, la partie requérante et les participants à la chaîne ayant, quant à eux, payé ou déclaré la TVA due sur l'opération affectée par la chaîne et l'administration fiscale ayant, dans le cas de la partie requérante, considéré cela comme légal, en vertu de l'article 55, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, en raison de l'établissement des factures.

Par sa dernière question, la juridiction de céans, vu l'interprétation et la pratique juridictionnelles divergentes, s'interroge sur les possibilités de recours pour les assujettis en cas de non-conformité éventuelle de l'interprétation et de la pratique suivies au niveau national avec les dispositions en matière de TVA, ainsi que sur le caractère approprié desdits recours, en considérant la disposition de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour de justice et aussi le fait qu'il n'est pas possible, malgré son obligation de saisir cette dernière, d'introduire une demande de décision préjudicielle dans toutes les affaires.

[OMISSIS : éléments de procédure de droit national] [OMISSIS]

Budapest, le 5 juillet 2019

[nom du signataire]