

Affaire C-48/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

28 janvier 2020

Juridiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

15 novembre 2019

Partie requérante :

UAB « P »

Strona przeciwna :

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Numéro I FSK 1535/17

ORDONNANCE

le 15 novembre 2019,

Le Naczelny Sąd Administracyjny, [OMISSIS]

[OMISSIS]

après examen, le **15 novembre 2019,**

en **chambre fiscale,**

le recours en cassation formé par **UAB « P. » na Litwie**

contre le jugement du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku**
(tribunal administratif de voïvodie de Białystok, Pologne)

du **19 juillet 2017,** portant le numéro [OMISSIS]

et rendu dans l'affaire ayant pour objet le recours formé par **UAB « P. » na Litwie**

contre la décision du **Dyrektor Izby Skarbowej w B,**

du **2 octobre 2014, portant le numéro [...]**

et concernant la **taxe sur les biens et les services afférente aux périodes comprises entre mars et décembre 2011,**

rend la décision suivante :

1) En vertu de l'article 267 TFUE, la Cour est saisie de la question préjudicielle suivante :

L'article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), ainsi que le principe de proportionnalité doivent-ils être interprétés en ce sens que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, ils font obstacle à l'application d'une disposition nationale telle que l'article 108, paragraphe 1, de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services, Dz. U. 2011, No. 177, position 1054, telle que modifiée) à des factures mentionnant indûment la TVA [Or. 2] et émises par un assujetti agissant de bonne foi, si :

– l'activité de l'assujetti n'est pas constitutive d'une fraude fiscale, mais résulte de la mauvaise interprétation des dispositions légales qu'ont retenue les parties aux opérations, en s'appuyant sur l'interprétation qu'en avait faite l'administration fiscale et sur la pratique générale suivie en la matière lors de la réalisation de ces opérations, qui consistait à admettre à tort que l'émetteur de la facture effectue une livraison de biens alors qu'il fournit en réalité un service d'intermédiation financière exonéré de TVA, et que

– le destinataire de la facture mentionnant indûment la TVA aurait eu le droit de demander le remboursement de la taxe si l'assujetti qui lui a effectivement fourni les biens avait dûment facturé l'opération ?

2) [sursis à statuer]

[sceau, signature] [Or. 3]

MOTIFS

I. Le cadre juridique

Le droit de l'Union

Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive 2006/112 »)

Article 203

La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture.

La réglementation nationale

Les dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services, Dz. U. 2016, position 710, telle que modifiée – ci-après la « loi sur la TVA »)

Article 108

1. Lorsqu'une personne morale, une entité organisationnelle dénuée de personnalité juridique ou une personne physique émet une facture indiquant un montant de TVA, elle est tenue du paiement de celui-ci.

II. Les faits

Procédure devant l'administration fiscale

- 1 Par décision du 27 juin 2014, le directeur du centre des impôts de B. a fixé, en ce qui concerne la requérante, la société UAB P. na Litwie (ci-après la « société »), une dette de TVA pour les périodes courant de mars à décembre 2011, un trop-perçu pour les périodes comprises entre mars et juin 2011, ainsi qu'un montant de TVA à acquitter en vertu de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. L'administration fiscale a contesté le droit de la société à déduire la taxe payée en amont au titre de factures qui lui avaient adressées les stations-service K. sp.j., M. sp. z o.o., PHU J. S., PPHU A. R., P. S.A. S.K. A. et OU W. pour l'achat de carburant. En outre, l'administration a considéré que la société émettait et commercialisait des factures mentionnant des ventes fictives de carburant à des sociétés lituaniennes. Selon elle, la société n'était ni acheteur ni fournisseur de carburant. L'activité réelle de la société consistait à financer (en octroyant un crédit) l'achat de gazole dans ces stations-service par des entreprises lituaniennes au moyen de « cartes de carburant ». Ces activités constituent des services

financiers qui sont exonérés de TVA en Pologne en vertu de l'article 43, paragraphe 1, point 41, de la loi sur la TVA.

- 2 Par décision du 2 octobre 2014, le directeur de la chambre fiscale de B. a annulé dans son intégralité la décision de l'autorité de première instance et a statué sur le fond de l'affaire, en déterminant **[Or. 4]** les obligations de la société en matière de TVA pour les périodes courant de mars à décembre 2011, le trop-perçu pour les périodes comprises entre mars et juin 2011 et le montant de TVA à payer en vertu de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. Selon l'autorité administrative d'appel, la société n'a ni acheté ni fourni du carburant sur le territoire de la Pologne. Le carburant était directement fourni par les stations-service aux entreprises lituaniennes, qui, au moyen de la carte, faisaient le plein de carburant dans les stations-service polonaises sans argent liquide, en bénéficiant d'une liberté totale de choix en ce qui concerne la quantité de carburant, sa qualité et le moment de l'achat. La société n'avait pas le droit de disposer du carburant en tant que propriétaire, car elle n'avait aucune influence sur la date de livraison, le volume d'achat, ainsi que sur les modalités et la finalité de l'utilisation du carburant. Elle ne pouvait donc pas transférer (revendre) ce droit à ses clients, c'est-à-dire aux entreprises lituaniennes. Le directeur de la chambre fiscale a convenu avec l'autorité administrative de première instance que l'activité réelle de la société consistait à financer, pour ses clients, l'achat de gazole dans les stations-service au moyen des cartes de carburant. Le ravitaillement en carburant était organisé de deux façons, à savoir soit directement par la société sur la base d'accords conclus avec les stations-service, soit par l'intermédiaire de la société OU W., sur la base d'un contrat d'agence commerciale portant sur la vente de services de traitement. Dans les deux cas, le rôle de la société consistait à rechercher des clients (acheteurs de cartes de carburant), de passer des commandes de cartes de carburant auprès de l'agent ou de stations-service, et de garantir les moyens de paiement grâce auxquels les clients se ravitaillaient en carburant. En contrepartie, la société recevait une rémunération sous forme de commission ou d'un rabais de la part des vendeurs de carburant ou de l'agent. L'autorité administrative d'appel a fait référence à l'arrêt de la Cour du 6 février 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) et à la jurisprudence du *Naczelny Sąd Administracyjny* (Cour suprême administrative) qui s'en inspire. Elle a confirmé la position du directeur du centre des impôts selon laquelle les factures émises et reçues par la société ne reflétaient pas le déroulement réel des activités. Ainsi a-t-elle estimé que, conformément à l'article 86, paragraphe 1, et paragraphe 2, point 1, sous a), et à l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous a), de la loi sur la TVA, la requérante n'était pas autorisée à déduire la taxe acquittée en amont au titre des factures émises par K. sp.j., PPHU A. R., PHU J. S., M. sp. z o.o. et P. S.A. S.K. A. Le directeur de la chambre fiscale a considéré que les factures de vente émises par la société faisaient naître, en vertu de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, une obligation de payer la TVA qui y était mentionnée. Il a annulé la décision de l'autorité de première instance et a statué sur le fond au motif que ladite autorité avait fixé le lieu d'imposition des activités de la société d'une manière non conforme à l'article 28b, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. **[Or. 5]**

Les décisions juridictionnelles

- 3 La société a formé un recours contre la décision de l'autorité administrative d'appel. Le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (tribunal administratif de voïvodie de Białystok) a, par jugement du 7 avril 2015, I SA/Bk 627/14, jugé ce recours fondé et annulé la décision du directeur de la chambre fiscale.

Le Wojewódzki Sąd Administracyjny (tribunal administratif de voïvodie) a contesté la position de l'administration fiscale voulant que, comme la société émettait des factures de fourniture de carburant, bien qu'offrant en réalité des services financiers non soumis à la TVA sur le territoire national, elle devait en assumer les conséquences et se voir imposer la sanction résultant de l'article 108 de la loi sur la TVA. Il a jugé, en premier lieu, que donner raison au directeur de la chambre fiscale reviendrait à approuver le droit de soumettre les entreprises contrôlées à des conséquences négatives en vertu de l'article 108 de la loi sur la TVA, chaque fois que l'administration fiscale constate, au cours de la procédure de contrôle, qu'un service a été exécuté au lieu d'une livraison de biens. En deuxième lieu, dans une telle situation, l'institution de la régularisation des déclarations sur la base des constatations de l'administration fiscale résultant de décisions administratives ne remplirait pas ses fonctions. En troisième lieu, quand même admettrait-on le droit d'appliquer l'article 108 de la loi sur la TVA dans la situation factuelle de la présente affaire, l'administration fiscale n'aurait pas pour autant démontré dans sa décision en quoi consisterait concrètement, en l'espèce, le risque de perte de recettes fiscales. Eu égard aux éléments qui précèdent, la juridiction de première instance a estimé que l'autorité administrative d'appel avait enfreint l'article 108 de la loi sur la TVA. Elle n'avait pas dûment justifié, dans sa décision, le droit d'imposer une sanction.

- 4 À la suite du pourvoi formé par le directeur de la chambre fiscale de B., le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a, par arrêt du 17 février 2017, [OMISSIS], annulé le jugement susvisé du Wojewódzki Sąd Administracyjny (tribunal administratif de voïvodie) du 7 avril 2015. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a estimé que, comme la juridiction de première instance avait constaté que les preuves recueillies dans cette affaire étaient complètes et qu'elle n'avait pas ordonné de mesure d'instruction, elle était tenue d'évaluer, sur la base des preuves figurant dans le dossier, si c'est à bon droit que l'administration fiscale avait considéré que l'émission des factures litigieuses avait entraîné un risque de perte de recettes fiscales, ou si la société était fondée à faire valoir qu'un tel risque n'était nullement constitué, puisque l'acheteur aurait eu de toute façon le droit de déduire la taxe en amont sur l'achat de carburant.
- 5 De nouveau saisi de l'affaire, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (tribunal administratif de voïvodie de Białystok) a, par jugement du 19 juillet 2017, réf. [OMISSIS], rejeté le recours de la société. **[Or. 6]**

La juridiction de première instance a partagé la position de l'autorité administrative d'appel voulant que, bien que ne reflétant pas le cours réel des opérations économiques, et, partant, ne pouvant être prises en compte dans la déclaration VAT-7, les factures de vente émises par la société n'en donnaient pas moins lieu, en vertu de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, à une obligation de payer la taxe qui y était mentionnée. En adressant à des entreprises lituaniennes les factures de TVA litigieuses ne correspondant pas à une activité économique réelle, la société a créé une situation dans laquelle les destinataires de ces factures pouvaient traiter la TVA qui y figurait comme une taxe en amont déductible ou demander un remboursement. Les factures dont a fait état et qu'a émises la société documentaient une vente fictive de carburant à des sociétés lituaniennes, de sorte qu'il y avait lieu de considérer qu'il existait un risque de perte de recettes fiscales. C'est aussi la raison pour laquelle on ne pouvait en l'espèce évoquer une violation du principe de neutralité de la TVA ou du principe constitutionnel de proportionnalité.

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

6 La société a attaqué ce jugement en totalité, en faisant notamment grief à la juridiction de première instance d'avoir violé :

1) l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, lu en combinaison avec l'article 203 de la directive 2006/112/CE, au motif qu'elle a fait application cette disposition alors qu'il n'existe aucun risque de perte pour le budget de l'État dans la présente affaire ;

2) l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE, au motif qu'elle a méconnu le principe de neutralité de la TVA résultant de cette disposition, lequel principe (i) doit s'entendre de l'application de la TVA à tous les stades de commercialisation, assortie d'un droit à déduction de la taxe acquittée en amont, et (ii) se traduit, d'une part, par le fait que, en exerçant le droit à déduction de la taxe versée en amont, un assujetti ne supporte pas la charge effective de cette taxe et, d'autre part, par l'adoption d'une interprétation selon laquelle le montant de TVA déductible aux différents stades de commercialisation est inférieur à celui versé au budget de l'État, de sorte qu'il n'est pas justifié d'imposer la sanction prévue à l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dans un cas où, comme en l'espèce, il n'y avait pas de risque de perte de recettes fiscales.

La société a ainsi conclu à l'annulation de l'intégralité du jugement attaqué et à l'examen du recours sur le fond, ou, à titre subsidiaire, à l'annulation de l'intégralité dudit jugement et au renvoi de l'affaire devant la juridiction de première instance pour réexamen.

III. Motifs de la demande de décision préjudicielle présentée par la juridiction nationale [Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative)] [Or. 7]

- 7 Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) estime que, pour être en mesure de statuer sur ce pourvoi de la société, il lui faut saisir la Cour d'une question concernant l'interprétation et l'application de l'article 203 de la directive 2006/112, ainsi que le principe de proportionnalité.
- 8 Dans son pourvoi, la société formule des griefs tirés de la violation de l'article 203 et de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE.

En vertu de l'article 267 TFUE, lorsqu'une question d'interprétation de dispositions d'une directive est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Sur la question préjudicielle.

- 9 Il ressort de l'analyse de l'ensemble des preuves recueillies au cours de la procédure fiscale que, bien que la société ait considéré qu'elle achetait et fournissait du carburant dans le cadre de son activité commerciale, son activité réelle consistait à financer l'achat de gazole par ses clients lituaniens dans des stations-service au moyen de cartes de carburant. Il est donc constant, en l'espèce, que, malgré la manière dont elle concevait son activité, la société n'a pas participé à une des opérations en chaîne ayant pour objet la fourniture de carburant à des transporteurs lituaniens, mais s'est bornée à fournir des services financiers à des entités lituaniennes, lesquels services ne sont pas soumis à la TVA en Pologne, compte tenu du lieu de prestation défini conformément à l'article 28b de la loi sur la TVA.

Cette position est confirmée par l'arrêt du 15 mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), dans lequel la Cour a jugé que l'article 135, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la mise à disposition de cartes de carburant par une société mère à ses filiales, permettant à ces dernières le ravitaillement en carburant des véhicules dont elles assurent le transport, peut être qualifiée de service d'octroi de crédit exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée, au sens de cette disposition. La Cour avait déjà exprimé une opinion similaire dans son arrêt du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).

- 10 En l'espèce, il n'est pas établi que le comportement de la société et de ses cocontractants soit constitutif d'une fraude ou d'un abus. Si les opérations litigieuses ont été considérés comme des livraisons en chaîne, c'est en raison d'une pratique nationale d'application des dispositions de la loi sur la TVA du 11 mars 2004 qui prédominait jusqu'alors et diffère de celle résultant des arrêts

précités de la Cour ; en vertu de **[Or. 8]** cette pratique, les opérations litigieuses étaient qualifiées de livraison de biens (carburant) et non de prestation de services.

Le ministère des finances de la République de Pologne l'a souligné dans la lettre « Notification de l'ouverture de consultations fiscales » du 31 juillet 2019, n° PT9.8101.3.2019, qui, du fait de la pratique existante consistant à donner aux opérations résultant de l'utilisation de cartes de carburant une qualification différente de celle des indications fournies par la Cour dans son arrêt du 15 mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), avait pour objet d'élaborer des règles sur la base desquelles les assujettis pourraient, dans certains cas, classer les opérations emportant l'utilisation de cartes de carburant comme étant effectuées au profit de l'utilisateur du service.

Cette pratique voulait que chacun des opérateurs intervenant dans la chaîne d'approvisionnement en carburant réalise une livraison de biens à titre onéreux, même s'il n'y avait effectivement qu'une seule livraison physique de biens. Il était également considéré que c'était l'intermédiaire (la personne mettant la carte à disposition) qui fournissait les biens (l'opération soumise à la TVA) au client final. La facturation des livraisons telle qu'elle a été effectuée dans la présente affaire offre un exemple de cette pratique ; elle s'est déroulée comme suit :

- les stations-service ont adressé des factures à la société (fournissant les cartes de carburant) au titre du carburant fourni aux détenteurs des cartes (entreprises de transport lituaniennes),
- la société (qui fournit les cartes de carburant) s'est considérée comme participant à une opération en chaîne (achat de carburant et sa revente aux détenteurs de cartes de carburant, c'est-à-dire les entreprises de transport lituaniennes),
- les entreprises de transport de Lituanie (titulaires de cartes de carburant) recevaient de la société des factures mentionnant la TVA afférente au carburant et pouvaient demander son remboursement en Pologne.

Ce schéma d'imposition a été accepté dans des rescrits fiscaux délivrés par des autorités fiscales aux assujettis, par exemple, par :

- le directeur de la chambre fiscale de Poznań du 14 janvier 2010, n° ILPP1/443-1304/09-4/AI,
- le directeur de la chambre fiscale de Poznań du 12 septembre 2011 n° ILPP2/443-942/11-2/AK,
- le directeur de la chambre fiscale de Varsovie du 14 mai 2012, n° IPPP3/443- 259/12-4/JF, **[Or. 9]**
- le directeur de la chambre fiscale de Katowice du 19 octobre 2015, n° IBPP2/4512-655/15/KO,

– le directeur de la chambre fiscale de Łódź du 18 septembre 2015, n° IPTPP3/4512-247/15-5/MK.

Le litige dans la présente affaire concerne des déclarations de TVA pour des périodes afférentes à 2011, lorsque les autorités fiscales admettaient toutes le schéma de taxation ci-dessus. La société était donc parfaitement fondée à se fier à l'interprétation des dispositions ainsi dégagée en la matière par l'administration fiscale.

- 11 Ce n'est qu'en 2012 qu'est apparu dans la pratique nationale un schéma différent de taxation des opérations susmentionnées, lorsque, dans son arrêt du 14 août 2012 (réf. IFSK 1177/11), le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) s'est fondé sur l'arrêt de la Cour du 6 février 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) et a jugé que les opérations effectuées avec des cartes de carburant ne donnent pas lieu à un droit à déduction de la TVA.

Cet arrêt a eu pour effet qu'une partie des autorités fiscales, comme en l'espèce, a entrepris d'exiger que les opérations réalisées avec des cartes de carburant soient taxées selon les modalités définies dans l'arrêt de la Cour du 6 février 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), mais, comme le montrent les rescrits fiscaux susvisés qui ont été adressés à des assujettis en 2015, il ne s'agissait pas d'une pratique uniforme.

Il ne saurait cependant faire de doute que la société, qui a agi à cet égard de bonne foi, a adressé en 2011 des factures non conformes à ses clients lituaniens en mentionnant la TVA. Les conditions d'application de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, qui met en œuvre l'article 203 de la directive 2006/112, sont donc formellement remplies.

- 12 Toutefois, en interprétant l'article 203 de la directive 2006/112 dans son arrêt du 11 avril 2013, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233), la Cour a souligné que :
- en prévoyant que la TVA mentionnée sur une facture est due, l'article 203 de la directive 2006/112 vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de ladite directive (voir arrêts du 18 juin 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, point 28, et du 31 janvier 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, point 32) ;
 - en ce qui concerne le remboursement de la TVA facturée par erreur, il convient de rappeler que la directive 2006/112 ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment [Or. 10] facturée et que, dans ces conditions, il appartient en principe aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée (voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, points 48 et 49, ainsi que du 18 juin 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, point 35) ;

- pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi (voir arrêts du 13 décembre 1989, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, point 18, ainsi que du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, point 36) ;
 - lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, le principe de neutralité de la TVA exige que la TVA indûment facturée puisse être corrigée sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée par les États membres à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture. Cette régularisation ne saurait dépendre du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale (voir arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, points 58 et 68, ainsi que du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, points 37 et 38) ;
 - la condition selon laquelle il convient de rectifier une facture erronée avant de pouvoir obtenir le remboursement de la TVA facturée par erreur est, en principe, susceptible d'assurer l'élimination du risque de perte de recettes fiscales (voir arrêt du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, point 42) ;
 - les dispositions visant à assurer la perception correcte de la taxe et à prévenir la fraude fiscale ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs ainsi poursuivis et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par le droit de l'Union en la matière (voir arrêt du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, point 39 et jurisprudence citée).
- 13 Il découle de ce qui précède que, pour assurer la neutralité de la TVA, l'émetteur d'une facture ayant agi de bonne foi doit avoir la possibilité de régulariser la taxe indûment mentionnée sur la facture, selon une procédure établie par l'État membre. Or la législation nationale, telle que celle en cause dans la présente affaire, ne prévoit pas de telle procédure de régularisation de la taxe indûment mentionnée sur une facture par un contribuable de bonne foi après qu'un contrôle fiscal ou une procédure fiscale a été engagé à son encontre. Comme le prévoit l'article 81 b, paragraphe 1, de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (loi du 29 août 1997 portant code des impôts (Dz.U. 2019, position 900, [Or. 11] telle que modifiée ; ci-après « code des impôts ») le droit de régulariser la déclaration est suspendu pendant la durée de la procédure fiscale ou du contrôle fiscal, dans la mesure couverte par cette procédure ou ce contrôle.
- 14 Dans la présente affaire, la société n'a donc pas eu la possibilité de corriger la taxe indûment mentionnée sur les factures adressées aux entreprises de transport en Lituanie, et c'est ce que sanctionne la décision fiscale adoptée en l'espèce.

En outre, l'autorité fiscale souligne que l'émetteur de la facture n'a pas éliminé le risque de perte de recettes fiscales en temps utile, car les factures émises par la société n'ont pas été régularisées, de sorte que les entités lituaniennes pouvaient demander le remboursement de cette taxe (conformément aux règles énoncées à l'article 89 de la loi sur la TVA, qui transpose la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23). À cet égard, cependant, la société soutient à bon droit que si les opérations entre les stations-service, la société et les entreprises lituaniennes avaient été correctement soumises à la TVA, et que la société avait déclaré la fourniture de services financiers, les entreprises lituaniennes se seraient vu adresser – au lieu des factures émises par la société pour la fourniture de carburant avec une TVA indûment mentionnée – les factures émises au titre des fournitures de carburant effectuées par les stations-service. Ces factures seraient d'un montant proche de celui des factures litigieuses de la société, qui ont donné lieu à l'obligation de paiement définie sur la base de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA (article 203 de la directive 2006/112) ; l'écart porterait sur la marge appliquée par la société à ces opérations litigieuses. Ces factures (émises par les stations-service) permettraient également aux entreprises lituaniennes de demander le remboursement de la taxe qui y est indiquée (conformément à l'article 89 de la loi sur la TVA, qui est une transposition de la directive 2008/9).

- 15 On voit ainsi que, malgré la facturation erronée par la société des livraisons de carburant aux entreprises lituaniennes, la déclaration correcte de ces livraisons par les stations-service aurait également permis aux acheteurs lituaniens de carburant de demander le remboursement de la taxe indiquée sur ces factures. En revanche, l'application de l'article 108 de la loi sur la TVA (article 203 de la directive 2006/112) aux factures litigieuses de la société, alors que les livraisons de carburant par les stations-service aux entreprises lituaniennes sont taxées en même temps, a pour effet de soumettre une même opération à une double imposition [Or. 12] à la TVA [une première fois au stade des opérations entre les stations-service et les entreprises lituaniennes, et une deuxième fois chez la société requérante, en vertu de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA (article 203 de la directive 2006/112)].
- 16 Dans cette situation, il existe un doute légitime quant à savoir si, dans le cas où l'entreprise agissant de bonne foi n'a pas corrigé les factures émises erronément, avec une TVA indûment indiquée, et où elle n'a donc pas éliminé le risque de perte de recettes fiscales résultant de l'émission de ces factures, et que, concomitamment :

* il n'existe pas de procédure nationale de régularisation d'une taxe indûment mentionnée dans la facture une fois qu'une procédure fiscale a été engagée et que des décisions correspondantes y ont été prises, et

* il est constaté que la taxe mentionnée dans ces factures erronées de la société aurait en principe correspondu aux montants de taxe qui auraient été indiqués si les opérations ayant fait l'objet d'une facturation erronée avaient été dûment déclarées (ce qui montrerait de facto que cette situation ne présente pas de risque de perte de recettes fiscales du fait de l'émission des factures erronées),

– les autorités fiscales sont habilitées – compte tenu des principes de neutralité et de proportionnalité – à appliquer une norme telle que l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA (article 203 de la directive 2006/112), qui empêche la société de régulariser les factures émises de manière incorrecte.

- 17 Dans son arrêt du 11 avril 2013, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233), la Cour a jugé que le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112, peut être invoqué par un assujetti afin de s'opposer à une disposition du droit national subordonnant le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée facturée par erreur à la rectification de la facture erronée, alors que le droit de déduire ladite taxe sur la valeur ajoutée a définitivement été refusé, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.

En revanche, dans son arrêt du 8 mai 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), la Cour a déclaré que la directive 2006/112, lue à la lumière des principes de neutralité et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à des opérations fictives, tout en faisant obligation aux personnes qui mentionnent la TVA sur une facture d'acquiescer cette taxe, y compris [Or. 13] pour une opération fictive, à condition que le droit national permette de rectifier la dette fiscale résultant de cette obligation lorsque l'émetteur de la facture, qui n'était pas de bonne foi, a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Il n'est toutefois pas possible, en l'espèce, de savoir si les sociétés lituaniennes se sont efforcées d'obtenir le remboursement de la taxe afférente à ces factures, ni de connaître l'effet éventuel des efforts qu'elles auraient déployés. Ainsi que l'a cependant déjà relevé la juridiction de renvoi, dès lors qu'il a été établi en l'espèce que les stations-service fournissant du carburant aux entreprises lituaniennes étaient effectivement tenues de payer la taxe afférente auxdites livraisons de carburant, le fait d'empêcher la société de corriger les factures litigieuses, tout en permettant aux sociétés lituaniennes d'obtenir le remboursement de la TVA ayant grevé les achats de carburant en Pologne, et ce que les opérations en cause aient donné lieu à une facturation erronée ou à une facturation correcte, fait naître des doutes légitimes quant au bien-fondé de l'application d'une disposition telle que l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA à la TVA indûment mentionnée sur les factures de la société, en l'empêchant de procéder à la régularisation qui convient.

- 18 Les doutes susmentionnés, qui portent sur l'interprétation de l'article 203 de la directive 2006/112/CE à la lumière des principes de neutralité et de proportionnalité, justifient d'adresser une demande de décision préjudicielle à la Cour.
- 19 Pour ces motifs, et s'appuyant sur l'article 267 TFUE, la juridiction de renvoi a statué comme indiqué au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.
- 20 [OMISSIS] [suspension de la procédure]
[OMISSIS] [sceau, signature]

DOCUMENT DE TRAVAIL