

Affaire C-334/20**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

23 juillet 2020

Jurisdiction de renvoi :

Veszprémi Törvényszék (Hongrie)

Date de la décision de renvoi :

20 juillet 2020

Partie requérante :

Amper Metal Kft.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[OMISSIS]

Le Veszprémi Törvényszék [la cour de Veszprém, Hongrie ; ci-après la « juridiction de céans »], saisi d'un recours en contrôle juridictionnel d'une décision administrative en matière fiscale intenté par **Amper Metal Kft.** ([OMISSIS] Dunaújváros, Hongrie) [OMISSIS], **partie requérante**, contre le **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (la Direction des Recours de l'Administration nationale des Impôts et Douanes) ([OMISSIS] Székesfehérvár, Hongrie) [OMISSIS], **partie défenderesse**, a rendu la présente

ordonnance :

La juridiction de céans [OMISSIS] introduit devant la Cour de justice de l'Union européenne une procédure préjudicielle portant sur les questions suivantes :

1. L'article 168, initio et 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 TVA ») doit-il ou peut-il être interprété en ce sens que, en vertu de cette disposition – en raison de l'expression « utilisés » qui y figure –, la déduction de la TVA pour une opération relevant du champ d'application de la directive TVA ne peut pas être refusée au motif que, selon l'appréciation de

l'administration fiscale, le service fourni par l'émetteur de la facture au cours d'une opération entre parties indépendantes n'a pas été « utile » pour l'activité imposable du destinataire de la facture parce que :

- la valeur du service (service publicitaire) fourni par la partie qui émet la facture est disproportionnée par rapport à l'utilité (en termes de chiffre d'affaires ou d'augmentation du chiffre d'affaires) de ce même service pour son destinataire ou
- ce service (service publicitaire) n'a généré aucun chiffre d'affaires pour son destinataire ?

2. L'article 168, initio et sous a), de la directive TVA doit-il ou peut-il être interprété en ce sens que, en vertu de cette disposition, la déduction de la TVA pour une opération relevant du champ d'application de la directive TVA peut être refusée au motif que, selon l'appréciation de l'administration fiscale, le service fourni par l'émetteur de la facture au cours d'une opération entre parties indépendantes a une valeur disproportionnée parce que le service (service publicitaire) est coûteux ou d'un prix excessif par rapport à un ou plusieurs autres services, utilisés comme référence ?

[OMISSIS : considérations procédurales de droit interne] [Or. 2]

Motifs :

Les faits

La procédure devant l'administration fiscale de premier degré et la décision rendue

Le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (la Direction des Impôts et Douanes pour le département de Fejér de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, Hongrie ; ci-après l'« administration fiscale de premier degré ») a procédé à un contrôle a posteriori des déclarations introduites au titre de la TVA pour la période comprise entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2014, à la suite duquel il a rendu [une] décision [OMISSIS] (ci-après la « décision de premier degré ») par laquelle il a constaté à charge de la requérante, en tant qu'assujettie, une différence de TVA d'un montant total de 12 960 000 forints hongrois (HUF) – une somme qu'il a considérée comme devant faire l'objet d'un redressement dans sa totalité – et infligé à la requérante, sur ce montant, une amende fiscale de 3 240 000 HUF et une pénalité de retard de 868 000 HUF en lui ordonnant de payer lesdits montants.

Dans les motifs de sa décision, l'administration fiscale de premier degré a, en ce qui concerne les faits, constaté que la requérante avait comptabilisé comme charges les montants figurant sur un total de douze factures émises par Sziget-Reklám Kft. en 2014, chacune pour un montant net de 4 000 000 HUF, soit

un montant brut de 5 080 000 HUF compte tenu d'une majoration de 27 % de TVA, et déduit la TVA en conséquence.

En vertu du contrat de services et de collaboration mis à disposition par la requérante lors du contrôle effectué par l'administration fiscale, Sziget-Reklám Kft. s'est, en tant que prestataire de services, engagée à apposer [des autocollants publicitaires portant l'enseigne] du preneur de service (la requérante), d'une dimension de 30 x 10 cm, sur les deux côtés de la voiture de course du participant qualifié par son partenaire contractuel pour les épreuves de la saison 2014 du Magyar Gyorsasági Bajnokság (le championnat de course automobile de vitesse de Hongrie). Le prix du service pour toute la durée du contrat était de 48 000 000 HUF plus TVA, une somme qui était liquidée par les parties à intervalles réguliers.

En ce qui concerne le contrat de services et de collaboration conclu entre la requérante et Sziget-Reklam Kft. qui a donné lieu à l'établissement des factures, l'administration fiscale de premier degré, s'appuyant sur les documents mis à disposition par le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (la Direction des Affaires pénales pour la Transdanubie méridionale de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, Hongrie) – lesquels comprenaient des avis d'experts judiciaires spécialisés en matière de taxes et contributions et en matière publicitaire qui avaient été recueillis au cours de l'enquête pénale –, a, en substance, tiré les conclusions suivantes :

- Le prix d'un montant de 48 000 000 HUF plus TVA est disproportionné, dans la mesure où des contrats ont été conclus pour le même service à un prix inférieur.
- Le contrat est une simulation et n'engage guère à une prestation effective.
- Le montant contractuel est également trop élevé parce que cette dépense n'implique aucune espèce de valeur publicitaire ou de gain commercial, et la requérante aurait pu obtenir une valeur publicitaire réelle en dépensant beaucoup moins.
- Les professionnels savent précisément quels peuvent être les clients ou preneurs parmi les partenaires commerciaux potentiels – usines de papier, ateliers de laminage à chaud et autres installations industrielles – ; s'ils n'en ont pas connaissance, aucune forme de publicité ne résoudrait le problème puisque ce n'est pas sur la base de publicités apposées sur des voitures que les preneurs prennent une décision, mais en fonction, par exemple, du prix, de la qualité, du délai de livraison ou des conditions de paiement flexibles. On peut donc conclure qu'il était possible de savoir à l'avance que ces frais étaient des facteurs générateurs de pertes, dont aucune augmentation des gains commerciaux ne pouvait être attendue.

Sur la base de ces considérations – et compte tenu des avis des experts –, l'administration fiscale de premier degré a conclu que le service de publicité sur des voitures sportives facturé à la requérante par Sziget-Reklám Kft. [Or. 3] ne constituait pas une charge liée aux opérations taxées génératrices de revenus de la requérante.

À cet égard, l'administration fiscale de premier degré a invoqué les dispositions législatives suivantes.

L'article 119, paragraphe 1, de l'*az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA ») prévoit que, à moins que la loi n'en dispose autrement, le droit à la déduction de la taxe prend naissance au moment où il faut établir la taxe due correspondant à la taxe en amont (article 120), y compris dans le cas où la taxe due est établie en application des dispositions de l'article 196/B, paragraphe 2), sous a).

L'article 120, initio et sous a), de la loi sur la TVA, dispose que, dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou exploités d'une autre manière, par l'assujetti – et en cette qualité – en vue d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services taxées, celui-ci a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la taxe qui lui est facturée par tout autre assujetti – y 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.

L'article 8, paragraphe 1, sous d), de l'*az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (loi n° LXXXI de 1996, relative à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur les dividendes ; ci-après la « loi relative à l'impôt sur les sociétés ») prévoit que le résultat avant impôt est majoré des montants comptabilisés à titre de charges ou de dépenses et portés en déduction dudit résultat – y compris les amortissements pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles – qui n'ont pas de lien avec l'activité entrepreneuriale ou génératrice de revenus, compte tenu en particulier des dispositions de l'annexe 3.

Le point 4) de l'annexe 3 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés prévoit que, [aux fins de l'application de l'article 8, paragraphe 1, sous d), ne sont notamment pas considérées comme charges ou dépenses encourues dans l'intérêt de l'activité entrepreneuriale :] la contrepartie (totale ou partielle) d'un service dépassant 200 000 HUF hors TVA, lorsque les circonstances (en particulier l'activité entrepreneuriale du contribuable, son chiffre d'affaires, la nature du service ou la contrepartie de celui-ci) permettent de conclure avec certitude que le recours à ce service est contraire aux exigences d'une gestion raisonnable ; les contreparties des services fournis par la même personne au même titre au cours de l'exercice fiscal sont prises en considération de façon globale.

S'agissant de cette dernière disposition législative et de la définition de la gestion raisonnable, l'administration fiscale de premier degré a fait observer que la loi relative à l'impôt sur les sociétés ne contient pas de définition de cette notion, de sorte que le contenu de cette exigence peut être tiré de la jurisprudence pertinente. L'interprétation de l'exigence d'une gestion raisonnable en droit fiscal ne correspond pas exactement au contenu de ce principe fondamental en droit civil, lequel a également été développé par la jurisprudence. Selon la jurisprudence élaborée dans le cadre des affaires de droit fiscal, la preuve de l'existence d'une gestion raisonnable et d'un lien avec l'activité génératrice de revenus nécessite la preuve de deux circonstances :

- tout d'abord, celle du point de savoir si l'opération économique pour laquelle le paiement a été effectué a réellement eu lieu et, ensuite, si le service en question et, partant, le paiement de sa contrepartie se rapportaient à l'activité entrepreneuriale ou génératrice de revenus du contribuable ;
- d'autre part, il faut encore examiner si la charge encourue était manifestement excessive et disproportionnée.

En ce qui concerne ces critères, l'administration fiscale de premier degré a constaté que les autocollants publicitaires avaient été fixés sur les voitures participant à la course automobile, mais que, comme le confirment sans équivoque les avis concordants des experts, l'opération n'a été d'aucune utilité pour la requérante et n'avait donc aucun lien avec son activité génératrice de revenus. En outre, la contrepartie du service publicitaire auquel a recouru la requérante a dépassé de manière disproportionnée les prix habituels du marché, de sorte qu'elle doit être considérée comme contraire à l'exigence de gestion raisonnable.

Sur la base des considérations qui précèdent, l'administration fiscale de premier degré a conclu que le service comptabilisé en charge n'était pas économiquement raisonnable, qu'il ne pouvait pas être rattaché à l'activité entrepreneuriale ou génératrice de revenus de la requérante et que, selon les avis d'experts, sa valeur publicitaire était nulle, de sorte que, en vertu des dispositions législatives précitées, la TVA figurant sur les factures émises à cet égard n'est pas déductible. Les éléments disponibles permettent donc de conclure que la requérante, [Or. 4] en tant qu'assujetti, avait indûment déduit la TVA incluse dans les factures émises par Sziget-Reklám Kft. dès lors que, conformément à l'article 120, initio et sous a), de la loi relative à la TVA, elle n'avait pas le droit de déduire la TVA facturée sur la base des justificatifs d'un service n'ayant aucune valeur du point de vue de son activité génératrice de revenus.

En conséquence, l'administration fiscale de premier degré a considéré comme à charge de la requérante la TVA mentionnée dans la déclaration fiscale de celle-ci à titre de taxe déductible pour le service fourni par Sziget-Reklám Kft., en la considérant comme un montant acquitté en vertu de factures émises pour des charges non encourues dans l'intérêt de l'entreprise.

La procédure devant l'administration fiscale de second degré et la décision rendue

À la suite du recours administratif introduit par la requérante, la défenderesse, agissant en qualité d'administration fiscale de second degré, a confirmé la décision rendue au premier degré par [une] décision [OMISSIS] du 9 janvier 2019 (ci-après la « décision de second degré »).

Ainsi qu'il ressort des motifs de la décision de second degré, c'est à juste titre que l'administration fiscale de premier degré a estimé que la requérante, en tant qu'assujetti, avait indûment déduit la TVA incluse dans les factures litigieuses émises par Sziget-Reklám Kft., les avis des experts ayant confirmé sans équivoque que, en ce qui concerne le recours à ce service, la gestion avait été déraisonnable. Il s'ensuit que, au regard de la disposition de l'article 120 de la loi relative à la TVA, la requérante n'avait pas le droit de déduire la TVA facturée sur la base des justificatifs d'un service n'ayant aucune valeur du point de vue de son activité génératrice de revenus. Dès lors, selon l'administration fiscale de second degré, il n'y a pas lieu de juger illégale la décision de premier degré dans la mesure où l'administration y a considéré comme à charge de la requérante la TVA mentionnée dans la déclaration fiscale à titre de taxe déductible pour le service, et acquittée sur la base des factures reçues de Sziget-Reklám Kft. et émises pour des charges non encourues dans l'intérêt de l'entreprise.

Le recours devant la juridiction de céans

Par son recours, la requérante demande que soient déclarées illégales les décisions de premier et de second degré et que celles-ci soient annulées. Elle conteste ces décisions dans leur intégralité en ce qui concerne tant le fondement juridique que les montants.

Selon elle, les critères retenus par la défenderesse – à savoir que ses dépenses publicitaires ne sont pas raisonnables, ne produisent aucun gain commercial, n'ont pas de valeur publicitaire réelle et ne relèvent pas de son activité génératrice de revenus – n'ont aucune espèce de rapport avec la faculté d'exercer le droit à déduction de la TVA, une telle approche étant, en effet, totalement étrangère aux principes fondamentaux sur lesquels repose le système de la TVA.

À ce sujet, en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe, elle invoque plusieurs décisions de la Cour de justice, à savoir les arrêts du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 32), du 6 septembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, points 23 à 25), et du 26 avril 2005, « Goed Wonen » (C-376/02, EU:C:2005:251, point 26).

Elle invoque, ensuite, notamment l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), dont elle cite les points 26 et 27, en relevant également que les considérations de cet arrêt ont été confirmées par plusieurs décisions ultérieures de la Cour, telles que les arrêts du 9 juin 2011, Campsa

Estaciones de Servicio (C-285/10, EU:C:2011:381, point 28), et du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 33). Sur la base du contenu de ces arrêts, elle estime qu'il est clair que la base de la taxe est constituée de la contrepartie que le vendeur reçoit réellement lors de l'opération en question, ce qui revient à dire que c'est à tort que la défenderesse invoque la « valeur disproportionnée » comme circonstance permettant de justifier le refus du droit à déduction. **[Or. 5]**

Elle souligne que, ainsi qu'il ressort des points 43 et 44 de l'arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA.

Outre ce qui précède, la requérante invoque encore les points suivants de la jurisprudence : point 16 de l'arrêt du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508) ; point 13 de l'arrêt du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38) ; point 19 de l'arrêt du 27 mars 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136) ; point 13 de l'arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491) ; point 38 de l'arrêt du 29 mars 2001, Commission/France (C-404/99, EU:C:2001:192) ; point 21 de l'arrêt du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), et points 43 et 44 de l'arrêt du 26 avril 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248).

Sur la base de ce qui précède, la requérante estime que le droit à déduction de la TVA peut également être exercé lorsque la dépense effectuée par l'assujetti n'a été ni raisonnable ni économiquement efficace. Elle souligne que, en l'espèce, la répercussion de la taxe a eu lieu puisqu'elle a versé par virement bancaire à l'émetteur des factures Sziget-Reklám Kft. la taxe en aval indiquée sur celles-ci. Elle fait observer que son droit à déduction de la taxe est garanti par l'article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, en vertu duquel le droit à la déduction de la taxe prend naissance au moment où il faut établir la taxe due correspondant à la taxe en amont (article 120).

Il est, à son avis, clair que l'exigence exprimée par les mots « exploités d'une autre manière » figurant à l'article 120, initio et sous a), de la loi sur la TVA – selon laquelle, donc, le droit à déduction ne peut être exercé que si le service auquel l'assujetti recourt a été pour celui-ci d'une utilité susceptible d'être chiffrée élément par élément – est contraire à la règle communautaire et devrait, par conséquent – conformément aux principes de primauté du droit communautaire et de rapprochement des législations –, être considérée comme une exigence supplémentaire non applicable.

Argumentation de la partie défenderesse

Dans son mémoire en défense, la défenderesse conclut au rejet du recours en maintenant son raisonnement juridique tel que présenté dans la motivation de la décision attaquée.

Elle persiste à soutenir que la charge encourue résultant des factures contestées par l'administration fiscale était manifestement excessive et disproportionnée, que le service comptabilisé en charge n'était pas économiquement raisonnable et ne pouvait pas être rattaché à l'activité entrepreneuriale ou génératrice de revenus, et que, selon les avis d'experts, sa valeur publicitaire était inexistante. À cet égard, elle fait valoir que, sur la base des comptes de résultat de la société commerciale requérante sur plusieurs exercices, de la qualification et du caractère local du service qu'elle offre sur le marché et de la représentation qui en est faite sur son site Internet, les experts qui sont intervenus au cours de l'enquête ont conclu que les partenaires commerciaux potentiels de la requérante ne sont pas enclins à acquérir des biens de consommation en prenant des décisions à caractère affectif, la requérante opérant dans le secteur des installations électriques où, s'agissant de projets de grande envergure, les commandes pour des considérations autres que professionnelles peuvent être exclues. Dans le processus de sélection d'un partenaire commercial, les facteurs qui ont une influence sont le prix, les conditions de paiement et les modalités de livraison. Dans le cas de la requérante, les résultats n'ont pas davantage confirmé que les dépenses auraient eu une utilité, ce qui a amené les deux experts à opiner que la présence de l'enseigne de la requérante sur les autocollants apposés sur les véhicules participant aux courses automobiles s'est révélée sans valeur.

Par conséquent, la défenderesse est d'avis que le principe fondamental qui sous-tend système de la taxe sur la valeur ajoutée n'a pas été violé puisque les faits invoqués dans le cadre du recours – le caractère déraisonnable des dépenses, et l'absence de valeur publicitaire et de [Or. 6] lien avec l'activité génératrice de revenus – étaient bel et bien pertinents pour conclure à l'illégalité du droit à déduction.

Elle considère ainsi comme totalement erronée la thèse de la requérante selon laquelle le droit à déduction de la TVA peut également être exercé lorsque la dépense effectuée par l'assujetti n'est ni raisonnable ni économiquement efficace. Elle souligne que l'absence de rationalité économique est un obstacle à l'exercice du droit à déduction de la TVA et qu'une contrepartie fautive compromet également la fiabilité du contenu de la facture. Pour que la déduction de la taxe soit licite, il doit exister un lien immédiat et direct entre l'acquisition et l'activité économique imposable, à défaut de quoi le droit à déduction ne peut pas être exercé.

Elle fait ensuite valoir que l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA fixe, sans équivoque et d'une manière exhaustive, les conditions qu'un État membre doit remplir pour pouvoir prévoir, dans sa législation, la faculté de corriger la base

d'imposition d'une opération. Cela signifie que la réglementation nationale des États membres peut corriger la base d'imposition figurant sur la facture lorsqu'elle n'est pas réelle, ce qui a eu lieu en l'espèce.

Le cadre juridique

1. Droit de l'Union

L'article 168, initio et sous a), de la directive TVA dispose que, « [d]ans 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 [...] 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 ».

L'article 80, paragraphe 1, de la directive est rédigé comme suit : « Afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres peuvent prendre des mesures pour que, pour les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération dans les cas suivants :

- a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177 ;
- b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177 et que la livraison ou la prestation fait l'objet d'une exonération en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 375, 376 et 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390 quater ;
- c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177.

Aux fins du premier alinéa, les liens juridiques peuvent inclure la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches. »

2. Droit hongrois

Dispositions législatives déjà citées plus haut dans l'exposé des faits : **[Or. 7]**

L'article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA prévoit que, à moins que la loi n'en dispose autrement, le droit à la déduction de la taxe prend naissance au moment où il faut établir la taxe due correspondant à la taxe en amont (article 120), y compris dans le cas où la taxe due est établie en application des dispositions de l'article 196/B, paragraphe 2), sous a).

L'article 120, initio et sous a), de la loi sur la TVA, dispose que, dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou exploités d'une autre manière, par l'assujetti – et en cette qualité – en vue d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services taxées, celui-ci a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la taxe qui lui est facturée par tout autre assujetti – y 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.

L'article 8, paragraphe 1, sous d), de la loi relative à l'impôt sur les sociétés prévoit que le résultat avant impôt est majoré des montants comptabilisés à titre de charges ou de dépenses et portés en déduction dudit résultat – y compris les amortissements pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles – qui n'ont pas de lien avec l'activité entrepreneuriale ou génératrice de revenus, compte tenu en particulier des dispositions de l'annexe 3.

Le point 4) de l'annexe 3 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés prévoit que, aux fins de l'application de l'article 8, paragraphe 1, sous d), ne sont notamment pas considérées comme charges ou dépenses encourues dans l'intérêt de l'activité entrepreneuriale : la contrepartie (totale ou partielle) d'un service dépassant 200 000 HUF hors TVA, lorsque les circonstances (en particulier l'activité entrepreneuriale du contribuable, son chiffre d'affaires, la nature du service ou la contrepartie de celui-ci) permettent de conclure avec certitude que le recours à ce service est contraire aux exigences d'une gestion raisonnable ; les contreparties des services fournis par la même personne au même titre au cours de l'exercice fiscal sont prises en considération de façon globale.

Motifs des questions posées par la juridiction de céans

Comme l'a indiqué la requérante, le point central du présent litige consiste à répondre à la question de savoir si un assujetti exerçant exclusivement une activité imposable n'a droit à la déduction de la taxe que s'il peut démontrer objectivement, en s'appuyant sur des données concrètes, l'« utilité » du service auquel il a recouru, à savoir, en l'espèce, un service publicitaire.

Selon la juridiction de céans, cette question acquiert une importance particulière dans la présente affaire compte tenu également du fait que, s'agissant du droit à déduction, l'article 168, initio et sous a), de la directive TVA ne contient que l'expression « utilisés », alors que, à la différence de cette disposition, l'article 120, initio et sous a), de la loi hongroise relative à la TVA, se sert, en plus du terme « utilisés », de l'expression « exploités d'une autre manière » (« *egyéb módon hasznosítja* ») ; or, dans la langue hongroise, « exploitation »

(« *hasznosítás* ») signifie une utilisation produisant un résultat, une exploitation efficace et rentable.

À la lumière de ces considérations, il importe en tout cas, pour trancher le litige, d'apporter des clarifications quant au point de savoir si, du point de vue de la déductibilité de la taxe, la production d'un résultat et la rentabilité démontrable – c'est-à-dire l'utilité – doivent être comprises comme relevant de la notion d'« utilisation » au sens de la directive TVA, c'est-à-dire si elles constituent une condition indispensable pour concrétiser l'« utilisation » dans l'application de l'article 168, initio et sous a), de la directive TVA. L'interprétation du droit de l'Union sollicitée par la juridiction de céans est ainsi liée aux circonstances factuelles et à l'objet du litige au principal.

Cependant, les arrêts de la Cour invoqués par la requérante, et plus particulièrement les parties de ceux-ci que la requérante distingue, ne concernent pas concrètement cette question [Or. 8] et ne l'affectent pas. Le point 32 de l'arrêt du 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) rappelle que le droit à déduction s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. En substance, la Cour dit la même chose au point 24 de l'arrêt du 6 septembre 2012, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549), lequel portait sur le principe de neutralité fiscale. De même, l'arrêt du 26 avril 2005, « *Goed Wonen* » (C-376/02, EU:C:2005:251), y compris son point 26, et l'arrêt du 16 février 2012, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97), y compris son point 43, portent également sur le principe de neutralité fiscale. Quant aux arrêts du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), du 9 juin 2011, *Campsa Estaciones de Servicio* (C-285/10, EU:C:2011:381), du 7 novembre 2013, *Tulică et Plavoşin* (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722), du 20 janvier 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47), et du 26 avril 2012, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248), ils se sont penchés sur la question de la base d'imposition et en ont affirmé le caractère subjectif. (Pour leur part, les arrêts *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, *Boots Company*, C-126/88, *Fillibeck*, C-258/95, *Commission/France*, C-404/99, ne pouvaient, en toute logique, plus concerner la directive TVA, vu les dates de leur prononcé : 5 février 1981, 23 novembre 1988, 27 mars 1990, 16 octobre 1997 et 29 mars 2001, respectivement).

Ainsi, selon la juridiction de céans, les réponses aux questions posées dans la présente ordonnance ne sauraient être clairement déduites des arrêts cités par la requérante, étant donné que l'objet de ces litiges est différent.

Au vu de ce qui précède, la juridiction de céans a jugé nécessaire, pour trancher le litige, d'introduire une procédure préjudicielle devant la Cour [OMISSIS : considérations procédurales de droit interne].

Veszprém, le 20 juillet 2020

[nom du signataire]

DOCUMENT DE TRAVAIL