

Affaire C-398/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

20 août 2020

Juridiction de renvoi :

Krajský soud v Brně (République tchèque)

Date de la décision de renvoi :

29 juillet 2020

Partie demanderesse :

ELVOSPOL

Partie défenderesse :

Odvolací finanční ředitelství

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Le Krajský soud v Brně (cour régionale de Brno, République tchèque ; ci-après la « juridiction de renvoi ») [OMISSIS] dans l'affaire opposant

la partie requérante : **ELVOSPOL, s.r.o.**

[OMISSIS]

à

la partie défenderesse : **Odvolací finanční ředitelství**

[OMISSIS]

dans l'affaire ayant pour objet le recours contre la décision de la défenderesse du 2 mai 2018, [OMISSIS]

a statué comme suit :

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante :

Une réglementation nationale prévoyant une condition qui empêche un assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'il est soumis à l'obligation de déclarer la taxe en cas de fourniture d'une prestation imposable à autre assujéti, de procéder à une rectification du montant de la taxe en aval sur la valeur de la créance née au cours d'une période de six mois précédant la décision de justice déclarant la faillite de l'assujéti qui n'a que partiellement ou pas du tout payé la prestation est-elle en contradiction avec la finalité de l'article 90, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, du 11 décembre 2006, p. 1) ?

II. [OMISSIS]

Motivation

L'objet du litige

1. Dans sa déclaration fiscale relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») au titre de la période d'imposition de mai 2015 et ensuite dans la déclaration fiscale complémentaire au titre de la période d'imposition en cause, la requérante a procédé à une rectification du montant de la TVA en application de l'article 44, paragraphe 1, du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA »). Elle a procédé à cette rectification parce que la société MPS Mont a.s. ne lui avait pas acquitté la facture pour la livraison de biens, la date du fait générateur étant le 29 novembre 2013. Le 19 mai 2014, le juge de l'insolvabilité a déclaré la faillite de la société MPS Mont a.s. et a fixé les modalités de sa liquidation [ordonnance du Krajský soud v Ostravě (cour régionale d'Ostrava, République tchèque) du 19 mai 2014] [OMISSIS].
2. Il ressortait du dossier administratif que, le 14 décembre 2015, le Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (bureau des finances pour la région de Moravie du sud ; ci-après « l'administration fiscale ») a adressé une demande de clarification en application de l'article 89, paragraphe 1, du zákon č. 280/2009 Sb. daňového řádu (loi n° 280/2009 établissant le code fiscal ; ci-après le « code fiscal ») [OMISSIS], par laquelle il invitait la requérante à dissiper les doutes quant à l'exactitude et à la complétude des valeurs figurant aux lignes 1 à 33 de la déclaration fiscale complémentaire. Ces doutes portaient sur les rectifications du montant de la taxe en aval effectuées sur la créance non acquittée par la société débitrice MPS Mont a. s. Dans ses observations du 6 janvier 2016 en réponse à cette demande, la requérante [Or. 2] a remis en cause l'interprétation de l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA effectuée par l'administration fiscale, faisant valoir qu'elle était convaincue d'avoir rempli les conditions pour rectifier le montant de la taxe en aval en application de l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA et que, en

cas de respect des autres conditions fixées par la loi, elle a le droit de rectifier le montant de la taxe en aval grevant une créance née au cours d'une période de six mois précédant la déclaration de faillite de la société MPS Mont a. s. Elle se référait également à la jurisprudence de l'époque [*Remarque de la juridiction de renvoi : jurisprudence déjà dépassée aujourd'hui*] du Nejvyšší správní soud (Cour suprême administrative, République tchèque ; ci-après la « Cour suprême administrative »), selon laquelle le droit des créanciers de diminuer la TVA en aval du montant correspondant aux créances non acquittées par des débiteurs faillis peut être exercé, dans le respect des autres conditions fixées par la loi, uniquement pour les créances nées au plus tard six mois avant la décision de justice prononçant la faillite (par exemple arrêt de la Cour suprême administrative du 10 décembre 2014, portant la référence 9 Afs 170/2014-42).

3. Dans la communication des résultats de la procédure de clarification, du 26 janvier 2016 [OMISSIS], l'administration fiscale est parvenue à la conclusion que l'interprétation de l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA défendue par la requérante est erronée, et par conséquent la taxe à charge de la requérante sera établie en s'écartant de la déclaration fiscale ordinaire et de la déclaration complémentaire. Ensuite, le 22 février 2016, l'administration fiscale a adopté une décision [OMISSIS] par laquelle elle a établi la TVA pesant sur la requérante au titre de la période d'imposition du mois de mai 2015 à hauteur de 160.896 CZK. La requérante a contesté cette décision devant l'Odvolací finanční ředitelství (direction d'appel des finances ; ci-après la « direction d'appel »).
4. Par sa décision du 2 mai 2018 [OMISSIS], la direction d'appel a modifié le dispositif de la décision de l'administration fiscale en supprimant les passages « article 98, paragraphe 1, en combinaison avec » et « selon les instruments ». Pour le reste, elle a maintenu le dispositif de la décision de l'administration fiscale du 22 février 2016 [OMISSIS]. De l'avis de la direction d'appel, tel qu'exprimé dans la décision du 2 mai 2018 [OMISSIS], la requérante, dans sa déclaration TVA au titre de la période d'imposition du mois de mai 2015, a procédé à la rectification du montant de la TVA relative au débiteur MPS Mont a. s., qui faisait l'objet d'une procédure d'insolvabilité, en application de l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, mais pour une créance qui n'était pas née plus de six mois avant la décision du juge de l'insolvabilité déclarant la faillite de ce débiteur.
5. À cet égard, la juridiction de renvoi souligne que la date de la créance en cause était l'unique motif du redressement et du refus d'autoriser la rectification du montant de la taxe en aval due sur l'opération imposable effectuée et non acquittée. Ni l'administration fiscale ni la direction d'appel n'ont remis en cause, dans leurs décisions, le fait que la société MPS Mont a. s. n'avait pas payé à la requérante, pas même partiellement, l'opération effectuée par la requérante.
6. La requérante a introduit un recours contre la décision de la direction d'appel devant la juridiction de renvoi, dans lequel elle faisait valoir qu'elle remplissait les conditions pour une rectification du montant de la taxe en application de

l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. Au cours de cette procédure (à l'audience devant la juridiction de renvoi), elle a fait observer que l'impossibilité de procéder à la rectification du montant de la taxe en aval grevant la valeur d'une créance née au cours de la période de six mois antérieure à la décision de justice déclarant la faillite d'un assujetti (en l'espèce, de MPS Mont a. s.) est contraire à l'article 90 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, du 11 décembre 2006, p. 1) (ci-après la « directive 2006/112 »).

7. [OMISSIS] [renvoi au respect des conditions procédurales pour introduire un recours]
8. Après une appréciation préalable, la juridiction de renvoi est parvenue à la conclusion que se pose la question de savoir si la règle nationale prévue à l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA est conforme à l'article 90 de la directive 2006/112, ou à sa finalité. De l'avis de la juridiction de renvoi, se pose la question de savoir si la condition subordonnant l'application de la rectification du montant de la taxe en aval grevant la valeur de la créance à la naissance de cette créance au cours de [NdT : il faut sans doute lire « avant »] la période de six mois précédant la décision de justice déclarant la faillite de l'assujetti qui n'a que partiellement, voire pas du tout, payé la prestation (condition prévue à l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA) correspond **[Or. 3]** aux exigences formulées par la jurisprudence de la Cour aux fins de l'exception prévue à l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112.
9. Par ailleurs, la juridiction de renvoi est d'avis que l'affaire examinée ici est différente de toutes les affaires examinées jusqu'à ce jour par la Cour, de sorte qu'elle ne relève pas de l'exception à l'obligation de saisir la Cour d'une question préjudicielle en application de la doctrine de l'acte éclairé (conformément aux conclusions de la Cour dans l'arrêt du 6 octobre 1982, CILFIT (C-238/81, EU:C:1982:335).

Les dispositions nationales applicables :

10. La rectification du montant de la taxe grevant des créances sur des débiteurs faisant l'objet d'une procédure en insolvabilité est réglée à l'article 44 de la loi sur la TVA, dont les passages pertinents sont rédigés comme suit :

(1) L'assujetti qui, en raison d'une prestation taxable fournie à un autre assujetti, est tenu de déclarer la taxe et dont la créance afférente, née au plus tard 6 mois avant la décision judiciaire sur l'insolvabilité, ne s'est pas encore éteinte (ci-après "le créancier") a le droit de procéder à une rectification du montant de la taxe en aval sur la valeur de la créance établie au cas où

a) l'assujetti vis-à-vis duquel le créancier a cette créance (ci-après "le débiteur") fait l'objet d'une procédure en insolvabilité et où le juge de l'insolvabilité a prononcé la liquidation des biens du débiteur,

b) le créancier a déclaré la créance en question au plus tard dans le délai fixé par la décision du juge de l'insolvabilité, que cette créance a été établie et qu'il en est tenu compte dans la procédure en insolvabilité,

c) le créancier et le débiteur ne sont pas, et n'étaient pas à la naissance de la créance,

1. des personnes dont le capital est lié [OMISSIS],

2. des personnes proches, ou

3. des actionnaires de la même société, s'il s'agit d'assujettis,

d) le créancier a fait parvenir au débiteur le document fiscal prévu à l'article 46, paragraphe 1.

(2) Si, au cours de la procédure de vérification prévue par la loi régissant la procédure d'insolvabilité, la créance n'a pas été établie à la valeur qu'elle avait à sa naissance, la taxe est calculée conformément à l'article 37, paragraphe 2. En cas de rectification de la base de la taxe et du montant de la taxe en application de l'article 42, le montant de la taxe rectifiée conformément à cette disposition est diminué ou augmenté de la rectification ainsi effectuée.

(3) Le créancier a le droit de procéder à la rectification du montant de la taxe en aval au plus tôt au cours de l'exercice fiscal au cours duquel ont été remplies les conditions fixées au paragraphe 1. Il ne peut être procédé à la rectification après l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel a été effectuée l'opération imposable initiale et au cas où le débiteur a cessé d'être un assujetti.

(4) Le créancier qui a procédé à une rectification du montant en application du paragraphe 1 est tenu de joindre à sa déclaration fiscale

a) une copie de tous les documents fiscaux établis dans lesquels il a procédé à une rectification du montant de la taxe dans la déclaration fiscale en cause, et

b) un extrait du registre des rectifications à des fins fiscales effectuées dans la déclaration fiscale en cause.

(5) Si le créancier procède à une rectification du montant de la taxe en application du paragraphe 1, le débiteur est tenu de réduire sa taxe en amont grevant les opérations imposables obtenues du montant de la taxe rectifié par le créancier, et ce à concurrence du montant de la taxe qu'il a déduit de la prestation imposable reçue. Le débiteur est tenu de procéder à cette rectification du montant de la taxe en amont **[Or. 4]** sur la prestation imposable reçue au cours de l'exercice fiscal au cours duquel ont été remplies les conditions fixées au paragraphe 1.

(6) Si la créance pour laquelle le créancier a procédé à une rectification du montant de la taxe en application du paragraphe 1 est ensuite totalement ou partiellement acquittée, naît dans le chef du créancier l'obligation de déclarer la taxe au titre de la contrepartie reçue, et ce au jour du paiement total ou partiel de la créance, et de transmettre au débiteur le document fiscal que le créancier est tenu d'établir en application de l'article 46, paragraphe 2, dans un délai de 15 jours à dater de la perception de la contrepartie. En cas de paiement de la créance, la taxe est calculée conformément aux dispositions de l'article 37, paragraphe 2. Le débiteur a le droit de faire valoir la déduction de la taxe déclarée par le créancier en application du présent paragraphe au plus tard au cours de l'exercice au cours duquel lui a été signifié le document prévu à l'article 46, paragraphe 2.

(...)

11. La rectification du montant de la taxe pour les créances sur des débiteurs faisant l'objet d'une procédure d'insolvabilité a été insérée dans la loi sur la TVA par le zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (loi n° 47/2011 modifiant la loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée). L'exposé des motifs relatif à cette institution indique ceci : « (...) Il s'agit de prévoir une nouvelle possibilité de rectifier le montant de la taxe en aval pour les créances sur des débiteurs (clients) faisant l'objet d'une procédure d'insolvabilité, et ce en raison de l'évolution négative de la situation économique. La présente proposition réagit activement à la situation économique actuelle et constitue une mesure de lutte contre les risques avec pour objectif de fournir une aide aux entreprises dont le cash-flow est réduit par des créances irrécouvrables sur des entreprises en insolvabilité. En raison des conséquences de la crise financière mondiale, de plus en plus d'entreprises se trouvent dans une procédure de faillite et ne sont donc plus en mesure de faire face à leurs obligations vis-à-vis de leurs créanciers (fournisseurs). De nombreux fournisseurs (créanciers) ne sont plus en mesure de recouvrer la totalité des créances qu'ils ont vis-à-vis de clients (débiteurs). Cette circonstance a une incidence négative sur la situation économique d'entreprises jusqu'alors "viables". Sur la base de la présente disposition, le créancier (fournisseur) aura ainsi le droit de rectifier le montant de la taxe en aval si le client (débiteur) ne lui a pas payé les biens livrés ou le service fourni, et si le juge de l'insolvabilité a lancé une procédure d'insolvabilité à l'encontre du client. La présente proposition vise les créances nées au plus tard 6 mois avant la décision de justice déclarant la faillite. Pour le moment, la proposition ne régit que la problématique de la procédure de faillite. La mesure proposée fera l'objet d'une évaluation après une certaine durée de "fonctionnement" et sera éventuellement élargie. La proposition est totalement conforme aux articles 90 et 185 de la directive 2006/112/CE du Conseil. Une règle similaire est d'application au moins dans 12 États membres et est mise en œuvre, sous des formes diverses, dans les États membres suivants : Belgique, Luxembourg, Danemark, Allemagne, France, Portugal, Irlande, Autriche, Italie, Grèce, Lettonie et Grande-Bretagne. Cette mesure aura certes une incidence directement négative sur le budget de l'État,

mais il convient de prendre également en considération les effets secondaires (indirects), dont, entre autres, le maintien de la viabilité des entreprises, la possibilité de surmonter la situation économique négative actuelle et le maintien de l'emploi. Il convient de souligner que chaque prestation est considérée comme étant une prestation imposable distincte. La proposition précise en outre la manière de procéder précise non seulement lors de la "première" rectification du montant de la taxe, mais également pour les cas de figure ultérieurs, comme le paiement total ou partiel de la créance, la cession de créance ou le règlement de la situation en cas de radiation du registre du créancier. (...) » (Sněmovní tisk n° 129/0, 6^e législature de la Chambre des représentants, 2010-2013, accessible électroniquement à l'adresse <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=64253>).

12. À cet égard, la juridiction de renvoi juge opportun de souligner que découlent de la disposition de droit interne précitée prévue à l'article 44 de la loi sur la TVA des règles selon lesquelles, en cas de rectification par le créancier, le débiteur faisant l'objet d'une procédure d'insolvabilité est tenu de diminuer, à concurrence du montant rectifié par le créancier, sa taxe en amont relative à la prestation imposable qui fait l'objet de la rectification (article 44, paragraphe 5, de la loi sur la TVA). De plus, si la créance du créancier ayant fait l'objet de la rectification est ensuite totalement ou partiellement acquittée, le créancier est tenu de déclarer et d'acquitter la taxe sur ce paiement ultérieur, et le débiteur a le droit de faire valoir une déduction de la taxe (article 44, paragraphe 6, de la loi sur la TVA). En outre, le montant de la taxe ne peut pas être rectifié à l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel a été réalisée la prestation imposable initiale. Le délai de trois ans à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel a été réalisée la prestation imposable initiale fixe donc le début de la période de temps visée à l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA aux fins de l'exercice du droit de rectifier le montant de la taxe en aval, rectification qui ne peut pas intervenir avant que le juge de l'insolvabilité ne déclare la faillite du débiteur. C'est à partir de ce moment **[Or. 5]** que sont ensuite calculés rétroactivement (en remontant dans le temps) les trois ans jusqu'à la fin de l'exercice fiscal au cours duquel a été réalisée la prestation imposable initiale. La condition prévoyant l'impossibilité de procéder à la rectification du montant de la taxe au cas où le débiteur a cessé d'être un assujetti n'est pas applicable en raison de sa contrariété avec l'article 90 de la directive 2006/112, ainsi que l'a constaté la Cour dans l'arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-128/18, EU:C:2019:377).
13. La juridiction de renvoi fait observer que la possibilité de rectifier le montant de la TVA en aval relative à la valeur d'une créance établie n'est donc pas illimitée dans le temps, puisque le droit interne la limite par un délai de trois ans à compter du début de l'exercice fiscal au cours duquel a été réalisée la prestation imposable initiale. De plus, en cas de paiement ultérieur, total ou partiel, du prix, la situation est réglée par la réglementation nationale (tant pour le débiteur que pour le créancier) à l'article 44, paragraphe 6, précité de la loi sur la TVA.
14. Toutefois, il découle de la réglementation précitée que, dans la mesure où l'assujetti (le créancier) remplit les conditions fixées à l'article 44, paragraphe 1,

de la loi sur la TVA, il peut procéder à la rectification du montant de la taxe en aval sur la valeur de la créance, **mais, même en cas de respect des autres conditions prévues par la loi sur la TVA, l'assujetti (le créancier) ne peut pas procéder de la sorte si la créance qu'il tire de la prestation imposable vis-à-vis de l'assujetti est née pendant la période de six mois antérieure à la décision de justice déclarant la faillite de l'assujetti (le débiteur).**

15. Cette interprétation de la règle de droit interne précitée a été confirmée par l'ordonnance de la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (cour suprême administrative, République tchèque) du 16 juillet 2019 (référence 1 Afs 29/2018-33, č. 3922/2019 Sb. NSS), selon laquelle l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, tel qu'en vigueur entre le 1^{er} avril 2011 et le 28 juillet 2016, doit être interprété en ce sens que le droit de l'assujetti, soumis à l'obligation de déclarer et d'acquitter la taxe en cas de prestation imposable fournie à un autre assujetti, de rectifier le montant de la taxe en aval sur la valeur de la créance établie vise les créances nées de cette prestation [avant] la période de six mois précédant la déclaration de faillite. Ce droit ne vise pas les créances nées de cette prestation moins de six mois [avant] la déclaration de faillite par un tribunal.
16. Or, de l'avis de la juridiction de renvoi, la règle de droit interne précitée, prévue à l'article 44 de la loi sur la TVA, vise la situation où le débiteur ne paie absolument pas, ou partiellement, le créancier pour la prestation imposable fournie. Il s'agit donc d'un cas où les États membres peuvent, en vertu de l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112, s'écarter de la règle générale de l'article 90 de la directive.

Réglementation de l'Union applicable

17. Aux termes de l'article 63 de la directive 2006/112, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.
18. Aux termes de l'article 73 de la directive 2006/112, pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.
19. Aux termes de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, en cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.
20. Aux termes de l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112, en cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1.

- 21 Aux termes de l'article 273 de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis [Or. 6], et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.

Examen de la question préjudicielle déferée

22. La Cour a plusieurs fois examiné la possibilité pour les États membres de fixer les conditions d'application de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ainsi que la possibilité de s'écarter de cette règle en application de l'article 90, paragraphe 2, de la directive ; selon la Cour les conditions pour déroger à l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne sont pas remplies, par exemple, par une législation qui ne permet de réduire la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement partiel ou total de la créance que dans le cas d'une créance monétaire (arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339) ; par une législation qui subordonnait la réduction de la base d'imposition à la TVA au caractère infructueux d'une procédure collective lorsqu'une telle procédure est susceptible de durer plus de dix ans (arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887) ; par une législation nationale qui prévoyait que l'assujetti ne peut procéder à la rectification de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement total ou partiel, par son débiteur, d'une somme due au titre d'une opération soumise à cette taxe, si le débiteur n'est plus assujetti à la TVA (arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377) ; ou par une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle le droit à réduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et afférente à une créance irrécouvrable est refusé à un assujetti lorsque celui-ci a omis de déclarer cette créance dans la procédure de faillite engagée à l'encontre de son débiteur, alors même que cet assujetti démontre que, s'il avait déclaré ladite créance, elle n'aurait pas été recouvrée (arrêt du 11 juin 2020, SCT d.d., C-146/16, EU:C:2020:464). En revanche, satisfait aux exigences de l'article 90 de la directive 2006/112 une législation qui liait la réduction de la base d'imposition à la TVA au fait que le créancier obtienne du preneur des biens ou des services (le débiteur) un accusé de réception d'une facture rectificative si se faire remettre un tel accusé de réception dans un délai raisonnable n'est pas impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti (arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40).
23. La jurisprudence de la Cour, en ce compris celle précitée, fait également ressortir le principe général, à prendre en considération au sens de l'article 90 de la directive 2006/112, selon lequel la possibilité pour les États membres d'exclure n'importe quelle réduction de la base d'imposition de la TVA est en contradiction avec le principe de neutralité de la TVA, qui implique notamment que, en sa

qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur doit être entièrement soulagé du poids de la taxe due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques elles-mêmes soumises à la TVA (arrêts du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166 ; et du 13 mars 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147). De plus, dans l'arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), la Cour a souligné qu'il ressort du libellé même de la directive 2006/112 que les États membres peuvent s'écarter de la possibilité de rectifier le montant de la base d'imposition de la taxe, mais qu'ils ne peuvent pas totalement exclure une rectification. Admettre la possibilité pour les États membres d'exclure toute réduction de la base d'imposition de la TVA en cas de non-paiement d'une créance irait à l'encontre du principe de neutralité de la TVA. Les conditions fixées par les États membres à l'application de la directive doivent toujours être conformes au principe de neutralité et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour y parvenir.

24. Dans l'arrêt du 8 mai 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, points 17 à 22), le plus récent des arrêts précités, la Cour a souligné, entre autres en se référant aux conclusions de son arrêt du 6 décembre 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989) ainsi que des arrêts du 3 juillet 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339) et du 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), que l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération qui a donné lieu au paiement de la taxe, oblige les États membres, selon une jurisprudence constante, à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujéti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujéti. Cette disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de la directive 2006/112 selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue [Or. 7] et dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujéti avait perçu. Selon la Cour de justice, l'article 90, paragraphe 2, de cette directive permet aux États membres de déroger à cette règle en cas de non-paiement total ou partiel du prix de l'opération ; toutefois, cette possibilité de dérogation en cas de non-paiement total ou partiel est fondée sur l'idée que le non-paiement de la contrepartie peut, dans certaines circonstances et en raison de la situation juridique existant dans l'État membre concerné, être difficile à vérifier ou n'être que provisoire. Il s'ensuit que l'exercice d'une telle faculté de dérogation doit être justifié afin que les mesures prises par les États membres pour sa mise en œuvre ne bouleversent pas l'objectif d'harmonisation fiscale poursuivi par la directive 2006/112 et qu'elle ne saurait permettre à ces derniers d'exclure purement et simplement la réduction de la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement. S'il est pertinent que les États membres puissent combattre l'incertitude quant au non-paiement d'une facture ou au caractère définitif de celui-ci, une telle faculté de dérogation ne saurait s'étendre au-delà de cette incertitude, et notamment à la question de savoir si une réduction de la base d'imposition peut ne pas être effectuée en cas de non-paiement.

25. Aux points 2[6] à 27 de l'arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), la Cour a déclaré, entre autres, ceci : « *De même, si l'article 273 de la directive 2006/112, également invoqué par la République tchèque au soutien de son interprétation, permet aux États membres de prévoir les obligations qu'ils jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que de telles mesures ne peuvent, en principe, déroger au respect des règles relatives à la base d'imposition que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique, dès lors qu'elles doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive 2006/112 et qu'elles ne peuvent pas être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 6 décembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, point 33 et jurisprudence citée), qui constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union en la matière. En l'occurrence, il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour qu'autoriser un créancier assujetti, tel que A-PACK CZ, à réduire la base de son imposition à la TVA lorsqu'il se trouve confronté à une situation de non-paiement de sa créance par un débiteur insolvable et devenu entre-temps non-assujetti présenterait un risque particulier de fraude ou d'évasion fiscale. En outre, le fait d'exclure toute possibilité de réduction de cette base d'imposition en pareille hypothèse, et de faire peser sur un tel créancier assujetti la charge d'un montant de TVA qu'il n'aurait pas perçu dans le cadre de ses activités économiques, dépasse, en tout état de cause, les limites strictement nécessaires pour atteindre les objectifs visés à l'article 273 de la directive 2006/112. »*
26. La juridiction de renvoi se réfère également aux conclusions figurant au point 26 de l'arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), aux termes desquelles l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujetti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti ; au point 28 dudit arrêt, la Cour déclare qu'il « *ressort également de la jurisprudence que les mesures de nature à éviter des fraudes ou des évasions fiscales ne peuvent en principe déroger au respect de la base d'imposition de la TVA que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique. En effet, elles doivent affecter le moins possible les objectifs et principes de la directive TVA et ne peuvent, dès lors, être utilisées de 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 la législation de l'Union en la matière (voir, en ce sens, arrêts Goldsmiths, précité, point 21 ; du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, point 39 et jurisprudence citée, ainsi que du 27 janvier 2011, Vandoorne, C-489/09, Rec. p. I-225, point 27). »*
27. La juridiction de renvoi cite également les conclusions figurant aux points 36 à 37 de l'arrêt du 11 juin 2020, SCT d.d. (C-146/16, EU:C:2020:464) : « *Toutefois, les mesures de nature à éviter des fraudes ou des évasions fiscales ne peuvent en principe déroger au respect des règles relatives à la base d'imposition que dans*

les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique. En effet, elles doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive TVA et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (arrêt du 6 décembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, point 33 et jurisprudence citée). Il importe, par conséquent, que les formalités à remplir par les assujettis pour exercer, devant les autorités fiscales, le droit de procéder à une réduction [Or. 8] de la base d'imposition à la TVA soient limitées à celles qui permettent de justifier que, postérieurement à la conclusion de la transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie ne sera définitivement pas perçue. Il incombe, à cet égard, aux juridictions nationales de vérifier que tel est le cas des formalités exigées par l'État membre concerné (arrêt du 6 décembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, point 34 et jurisprudence citée). »

28. La juridiction de renvoi est d'avis que l'application d'une règle consistant à empêcher la rectification du montant de la taxe en aval grevant la valeur de la créance de l'assujetti (le créancier) née au cours de la période de six mois précédant la décision de justice déclarant la faillite d'un assujetti (le débiteur), alors que les autres conditions fixées par la loi sur la TVA sont remplies, viole le principe de neutralité fiscale. Par ailleurs, précisément dans la présente affaire, les organes de l'administration fiscale tchèque n'ont pas contesté le fait que les autres conditions fixées par la loi sur la TVA aux fins de l'exercice d'une rectification du montant de la taxe étaient remplies.
29. À la lumière de la jurisprudence précitée de la Cour, la juridiction de renvoi considère à tout le moins litigieux le point de savoir si constitue un motif valable de dérogation à la règle prévue à l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 la présomption créée de facto par le législateur, selon laquelle l'assujetti commerçant avec un autre assujetti (preneur des biens ou des services) qui, six mois après la réalisation du fait générateur dont le prix n'a pas été acquitté, ou six mois après la naissance d'une telle créance, est tombé en faillite pouvait savoir que ce preneur risquait de tomber en faillite et que la contrepartie de la prestation fournie ne serait probablement pas payée ; c'est par ailleurs ainsi que le Nejvyšší správní soud (cour suprême administrative, République tchèque) a interprété la volonté du législateur tchèque exprimée dans la règle précitée figurant à l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, dans l'ordonnance de sa chambre élargie du 16 juillet 2019 (référence : 1 Afs 29/2018-33, č. 3922/2019 Sb. NSS), consacrée à l'interprétation de cette règle. Selon le Nejvyšší správní soud (cour suprême administrative), « *est également pertinent – et fondamental aux yeux de la chambre élargie – l'argument objectivement téléologique, en lien avec l'argument subjectivement téléologique (recherche de l'intention du législateur historique). Il découle de l'hypothèse économique que les professionnels sont en mesure de distinguer sur le marché les signes d'une faillite imminente de leur partenaire commercial plus la période de négociation et de conclusion d'une opération avec ce dernier est proche du moment de la faillite. En revanche, plus la négociation ou la conclusion de l'opération est éloignée dans le temps par rapport à la faillite, moins le partenaire commercial du futur failli pourra*

percevoir l'imminence d'un problème. C'est ce dont avait par exemple conscience le législateur tchèque également dans les anciens articles 15 et 16 du zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (loi n° 328/1991 relative à la faillite et à la liquidation). À l'article 15, paragraphe 1, de cette loi, certains actes juridiques effectués par le débiteur au cours des six derniers mois étaient déclarés non valables ex lege dès l'introduction de la demande de déclaration de faillite. En revanche, des actes juridiques similaires effectués avant cette période ne pouvaient faire l'objet que d'une opposition en application de l'article 16, paragraphe 1, de la loi précitée, et ce dans les conditions prévues à l'article 42a de l'ancien code civil (établi par la loi n° 40/1964). Dans une situation de faillite imminente, la distinction entre la période plus courte précédant directement le lancement de la procédure d'insolvabilité et la période plus longue, généralement de plusieurs années antérieure à la première, est opérée selon les exigences posées d'ordinaire aux acteurs du marché concluant des transactions et selon la manière dont peut être éventuellement annulée (invalidée) « de manière simple » une telle transaction dans une certaine mesure ou pour un motif ou un autre, également en vertu de la réglementation actuelle dans la loi sur l'insolvabilité. Celle-ci, dans ses articles 240, paragraphe 3, et 241, paragraphe 1, distingue la période d'un an, plus courte, précédant l'ouverture de la procédure d'insolvabilité de la période de trois ans plus longue (elle prévoit aussi une période spécifique de cinq ans pour la possibilité de constater l'absence d'effet d'actes juridiques visant intentionnellement la faillite, voir l'article 242, paragraphe 3, de la loi sur l'insolvabilité). On peut donc supposer, pour de très bonnes raisons, que le délai de six mois avant la décision de justice déclarant la faillite était précisément, dans « l'esprit » du législateur historique, la manifestation d'une certaine inspiration puisée dans la législation antérieure en matière de faillite et dans la législation actuelle en matière d'insolvabilité. Elle était censée avoir pour objectif de protéger par un avantage prévu à l'article 44 de la loi sur la TVA uniquement les partenaires commerciaux du débiteur qui faisaient affaire avec ce dernier avant les six derniers mois précédant la décision judiciaire de faillite. En effet, on pouvait supposer que ceux-ci faisaient affaire avec le futur failli en se fiant de bonne foi à la solvabilité raisonnable de ce dernier et qu'ils ne pouvaient pas se rendre compte à cette époque que leur créance deviendrait plus tard irrécouvrable. Au contraire, les partenaires commerciaux qui faisaient affaire avec le futur failli jusqu'à [la période de] six mois avant la déclaration judiciaire de faillite auraient dû, d'après les connaissances économiques générales, être plus à même de distinguer une faillite imminente, de sorte qu'il n'y avait pas de raison de leur fournir un confort fiscal plus élevé. À cela s'ajoute également le contexte historique global de l'adoption de la législation en cause en 2011 – ce contexte était celui de la crise économique qui culminait et qui a plongé dans des difficultés économiques toute une série d'entrepreneurs qui prospéraient auparavant. Ceux-ci, alors que la crise s'aggravait et persistait, sont progressivement passés d'une situation initialement sans problème du point de vue de leur solvabilité à un pourcentage de plus en plus élevé de cas d'insolvabilité, qui ont parfois [Or. 9] débouché sur une faillite. De ce point de vue également, il était donc logique de « protéger » plutôt ceux qui

ont fourni les futurs faillis plus loin dans le temps par rapport à la décision judiciaire de faillite, plutôt que ceux qui ont fait des affaires avec le failli directement avant cette décision. »

30. Dans la mesure où la possibilité de s'écarter de la règle de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 en cas de non-paiement total ou partiel du prix se fonde sur l'idée que le non-paiement de la contrepartie peut, dans certaines circonstances et en raison de la situation juridique existant dans l'État membre concerné, être difficile à vérifier ou n'être que provisoire, la juridiction de renvoi estime que ce motif ne rencontre pas les motifs qui découlent de la conclusion précitée de la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (cour suprême administrative) dans l'ordonnance du 16 juillet 2019 (référence : 1 Afs 29/2018-33, č. 3922/2019 Sb. NSS). En revanche, le fait qu'il a été statué sur la faillite du débiteur pourrait plutôt indiquer que le non-paiement de la contrepartie est définitif et qu'en cas de paiement partiel ultérieur, nous serions en présence d'une situation visée par l'article 44, paragraphe 6, de la loi sur la TVA. La juridiction de renvoi considère également que la seule réalisation de transactions imposables avec un assujetti pouvant présenter (mais pas nécessairement) des signes d'une faillite imminente ne signifie pas en soi que de telles opérations économiques seraient a priori malhonnêtes et menées uniquement dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu ; en l'espèce, rien n'indiquait non plus que la requérante ait agi dans un tel but.
31. C'est pourquoi, de l'avis de la juridiction de renvoi, la condition générale fixée pour tous les assujettis, consistant à empêcher la rectification du montant de la taxe pour toutes les créances nées six mois ou moins avant la décision de justice déclarant la faillite du débiteur n'est pas fondée sur une motivation suffisamment légitime conformément à la jurisprudence précitée de la Cour.

[OMISSIS] [Or. 10] [OMISSIS]