

**Affaire C-643/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

Le 30 novembre 2020

**Juridiction de renvoi :**

Veszprémi Törvényszék (Hongrie)

**Date de la décision de renvoi :**

Le 23 novembre 2020

**Partie requérante :**

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyongazdálkodó Kft

**Partie défenderesse :**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

**Veszprémi Törvényszék**

[OMISSIS]

La Veszprémi Törvényszék (Cour de Veszprém, Hongrie), dans le litige tendant au réexamen d'une décision administrative en matière fiscale et opposant **ENERGOTT Fejlesztő és Vagyongazdálkodó Kft.** ([OMISSIS] Dunaújváros [OMISSIS]), **partie requérante**, [OMISSIS], au **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Direction des Recours de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, [OMISSIS] Székesfehérvár [OMISSIS]), **partie défenderesse**, a rendu la présente

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

La juridiction de céans décide de déférer une demande de décision préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

[OMISSIS] [élément de procédure de droit national]

La juridiction de céans défère à la Cour les questions suivantes, à titre préjudiciel, conformément à l'**article 267 TFUE** :

1.) Faut-il interpréter 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 – ci-après la « directive TVA » – compte tenu en particulier de l'arrêt du 23 novembre 2017, **Di Maura** (C-246/16, EU:C:2017:887), et de l'ordonnance du 29 janvier 2020, **Porr Építési Kft.** (C-292/19, non publiée, EU:C:2020:89) – , ainsi que les principes du droit de l'Union d'effectivité et d'équivalence, en ce sens que les États membres, en ce qui concerne la récupération de la TVA sur les créances devenues définitivement irrécouvrables, ne peuvent fixer comme point de départ du délai de prescription une date antérieure à la date à laquelle la créance donnant lieu au remboursement de la TVA devient irrécouvrable ?

2.) Faut-il interpréter l'article 90, paragraphes 1 et 2, et l'article 273 de la directive TVA – compte tenu en particulier de l'arrêt du 23 novembre 2017, **Di Maura** (C-246/16, EU:C:2017:887), et de l'ordonnance du 29 janvier 2020, **Porr Építési Kft.** (C-292/19, non publiée, EU:C:2020:89) – , ainsi que les principes du droit de l'Union d'effectivité et d'équivalence ainsi que de neutralité fiscale, en ce sens qu'est contraire à ces dispositions et ces principes la pratique d'un État membre dans l'application du droit en vertu de laquelle, dans le cadre du remboursement de la TVA sur des créances devenues définitivement irrécouvrables, le responsable de l'application du droit dans l'État membre impose aux assujettis, comme condition du remboursement de la TVA, en plus de faire valoir la créance concernée dans une procédure de liquidation, de procéder à d'autres actes en vue de recouvrer le montant de leur créance ?

3.) Faut-il interpréter l'article 90, paragraphes 1 et 2, et l'article 273 de la directive TVA – compte tenu en particulier de l'arrêt du 23 novembre 2017, **Di Maura** (C-246/16, EU:C:2017:887), et de l'ordonnance du 29 janvier 2020, **Porr Építési Kft.** (C-292/19, non publiée, EU:C:2020:89) – , ainsi que les principes du droit de l'Union d'effectivité et d'équivalence, ainsi que de neutralité fiscale, en ce sens qu'[est contraire à ces dispositions et ces principes] la pratique d'un État membre, dans l'application du droit, en vertu de laquelle, en cas de survenance d'un non-paiement, la société fournissant un service doit cesser immédiatement de fournir ce service, car au cas où elle n'adopterait pas cette attitude et continuerait de fournir le service en cause, [Or. 2] la TVA grevant les créances devenues définitivement irrécouvrables ne pourrait être réclamée, en dépit du fait que ces créances irrécouvrables le sont devenues ultérieurement ?

4.) Faut-il interpréter l'article 90, paragraphes 1 et 2, et l'article 273 de la directive TVA ainsi que les articles 15 à 17 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – compte tenu en particulier de l'arrêt du 23 novembre 2017, **Di Maura** (C-246/16, EU:C:2017:887), et de l'ordonnance du 29 janvier 2020, **Porr Építési Kft.** (C-292/19, non publiée, EU:C:2020:89) – , ainsi que les principes du droit de l'Union d'effectivité et d'équivalence ainsi que de neutralité fiscale, en ce sens qu'[est contraire à ces

**dispositions et ces principes le fait] que les conditions exposées dans les questions 2 à 4 ont été établies sans aucune base juridique par le responsable de l'application de la loi dans l'État membre à la suite de l'ordonnance **Porr Építési Kft.**, précitée, et que cet ensemble de conditions n'était pas évident pour les assujettis avant que les créances ne deviennent définitivement irrécouvrables ?**

[OMISSIS] [élément de procédure de droit national]

### **Motifs**

#### **I. Les faits de l'affaire peuvent être résumés comme suit :**

La requérante est un assujetti membre et représentant d'un groupe TVA. Le groupe Energott, en tant qu'acteur important du secteur énergétique hongrois, fournit des services publics à la population (tels que, par exemple, la fourniture d'eau potable, d'eau chaude, d'électricité, de chauffage urbain, de services de canalisation et de services communaux) qui facilitent l'approvisionnement de la population et la vie de tous les jours. D-ÉG Zrt. est, parmi d'autres sociétés, un membre du groupe qui doit être qualifié d'entreprise liée au sens de l'article 4, point 23, de l'a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (loi LXXXI de 1996 relative à l'impôt sur les sociétés et aux dividendes, ci-après la « loi sur l'ISoc »).

Une partie importante des partenaires économiques de la requérante sont des sociétés détenues directement ou indirectement par des pouvoirs locaux, auxquels le groupe TVA a fourni des services qui sont réglementés par la loi et pour lesquels la résiliation des services n'est pas permise même en cas de non-paiement. Le groupe TVA de la requérante a émis des factures au titre de ses prestations, entre avril 2007 et décembre 2016, à destination de sept débiteurs qui disposaient d'un numéro d'identification fiscale valable pendant la période d'exécution des obligations et qui ne faisaient pas l'objet d'une procédure de faillite, de liquidation ou de liquidation forcée.

Les débiteurs n'ont pas payé les factures et, entre-temps, deux d'entre eux ont été déclarés dissous, l'un d'eux a fait l'objet d'une liquidation forcée, et les trois débiteurs suivants ont fait l'objet d'une procédure de liquidation :

- Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft. a été dissoute le 4 avril 2019, mais les factures de l'assujetti n'ont été réglées en aucune façon, et les créances sont ainsi devenues définitivement irrécouvrables ;
- la liquidation de Székesfehérvári Fűtőerőmű a été entamée le 14 septembre 2012, et la procédure de liquidation s'est clôturée sans qu'une partie importante des créances puissent être honorées, faute de couverture ;

- la créance détenue par la requérante à l'encontre de D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt a été présentée dans la procédure de liquidation. Les créances présentées ont été enregistrées par le liquidateur de D-ÉG Zrt., et la requérante les a donc fait valoir dans le cadre de la liquidation, mais elles n'ont pu être honorées, faute de couverture. **[Or. 3]** Le Székesfehérvári Törvényszék (Cour de Székesfehérvár, Hongrie), par voie d'ordonnance, a ordonné la publication de la clôture de la procédure de liquidation simplifiée.

Dans la période d'établissement de la taxe correspondant à la date d'exécution indiquée sur les factures attestant de l'exécution des obligations, la taxe à payer a été déterminée et déclarée par la requérante assujettie et l'administration fiscale dispose des déclarations déposées.

Le 31 décembre 2019, la requérante a introduit auprès de l'administration fiscale de premier degré, au titre de l'article 196 de l'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi CL de 2017 instituant le code de procédure fiscale), une demande de remboursement de la TVA tendant à obtenir le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires pour un montant de total de 76.565.379 HUF, antérieurement payé en relation avec des factures concernant des créances devenues irrécouvrables. La société fondait sa demande sur l'arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), et l'ordonnance du 29 janvier 2020, *Porr Építési Kft.* (C-292/19, non publiée, EU:C:2020:89).

La requérante a en outre demandé que soient établis d'office les intérêts sur la TVA à rembourser – si l'échéance de la bonification de la TVA précédait le jour de la bonification.

La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direction des Impôts et Douanes pour le comitat de Fejér de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, Hongrie, ci-après l'« administration fiscale de premier degré ») a partiellement accueilli la demande, après examen des documents présentés, par sa décision [OMISSIS] du 13 février 2020 [OMISSIS], rectifiée [ultérieurement].

L'administration, dans la motivation de sa décision, invoquait l'article 196, paragraphes 1 et 2, de l'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi CL de 2017 instituant le code de procédure fiscale, ci-après le « code de procédure fiscale », ainsi que l'article 164, paragraphe 1, de l'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi XCII de 2017 instituant le code de procédure fiscale, ci-après l'« ancien code de procédure fiscale »), en soulignant que le délai de prescription de cinq ans avait pris fin le 31 décembre 2018.

Selon la motivation de la décision, s'agissant d'établir la prescription, il convient d'appliquer les dispositions de l'ancien code de procédure fiscale, en vigueur au moment où le délai de prescription a pris cours. Le délai de prescription du droit afférent à l'établissement de la taxe doit être calculé à partir de la date du dépôt de

la déclaration de TVA (ou de l'échéance [du délai de déclaration] à défaut de dépôt d'une déclaration) en fonction de l'exécution de chaque facture ou de la date de dépôt de la déclaration de régularisation lorsqu'une déclaration de régularisation a été déposée pour prendre en compte une différence d'imposition en faveur de l'assujetti.

La date d'exécution des factures figurant à l'annexe tombait dans une période comprise entre avril 2007 et novembre 2013 et, donc, la date (d'échéance) du dépôt de la déclaration TVA (mensuelle) couvrant les factures comportant la date d'exécution la plus tardive est le mois de décembre 2013, la date correspondante de l'échéance du délai de prescription étant le 31 décembre 2018. En ce qui concerne les déclarations établies sur la base de ces factures, l'assujetti n'a pas déposé de déclaration rectificative qui entraîne une réduction de la dette fiscale, et la date à laquelle le délai de prescription prend fin n'a donc pas été modifiée. Le remboursement peut être demandé pour les montants pour lesquels le droit afférent à l'établissement de la taxe n'était pas arrivé à expiration à la date où la décision de la Cour a été rendue publique, le 24 octobre 2019. L'administration fiscale de premier degré a ainsi constaté, en ce qui concerne la TVA d'un montant total de HUF 73 208 755 reprise à l'annexe I, que le droit afférent à l'établissement de la taxe était arrivé à expiration.

L'administration fiscale de premier degré a constaté que l'assujetti n'a pas agi conformément aux exigences du principe de l'exercice des droits conformément à leur destination en vue de récupérer les montants facturés incluant un montant de 2.882.736 HUF au titre de la TVA, et c'est pourquoi la demande a été rejetée à hauteur de ce montant.

Selon la motivation de la décision, les factures concernant lesquelles le droit afférent à l'établissement de la taxe n'est pas arrivé à expiration ont été examinées au fond par l'administration du premier degré, qui a constaté que la partie de celles-ci correspondant à la TVA [Or. 4] était devenue définitivement irrécouvrable. Cependant, l'administration de premier degré, se référant à l'article 1<sup>er</sup> du code de procédure fiscale, a considéré que l'assujetti, en ce qui concerne les factures suivantes adressées à Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. et à D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt., n'avait pas démontré qu'il avait pris toutes les mesures qui pouvaient être attendues de lui en vue d'assurer le recouvrement du montant des créances. L'assujetti n'a pas agi conformément aux exigences du principe de l'exercice des droits conformément à leur destination (article 1<sup>er</sup> du code de procédure fiscale) et, dès lors que l'assujetti n'a pas pris toutes les mesures nécessaires pour assurer le recouvrement des créances, sa demande a été rejetée en ce qui concerne le remboursement d'un montant de TVA s'élevant à 3.356.625 HUF.

L'administration fiscale de premier degré a cependant constaté que l'assujetti avait droit au remboursement (en sa faveur) de la TVA, en ce qui concerne la facture établie au nom de Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., pour un

montant de 473.889 HUF correspondant à une base d'imposition de 2.229.033 HUF.

La requérante a introduit une réclamation contre la décision de l'administration fiscale.

La défenderesse, agissant en qualité d'administration fiscale de second degré, a confirmé la décision de premier degré par sa décision de deuxième degré [OMISSIS] du 3 avril 2020 (*ci-après la « décision du deuxième degré »*).

Elle indiquait, dans la motivation de sa décision, que, conformément à l'ordonnance du 24 octobre 2019, *Porr Építési Kft.* (C-292/19, non publiée, EU:C:2019:901), les États membres doivent permettre la réduction de la base d'imposition de la TVA lorsque l'assujetti peut démontrer que sa créance à l'encontre de son débiteur est devenue définitivement irrécouvrable

La défenderesse citait, dans sa motivation, l'article 196, paragraphes 1 à 3 et 6, et l'article 1<sup>er</sup>, du code de procédure fiscale, ainsi que l'article 77 de l'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, *ci-après la « loi sur la TVA »*), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020, l'article 3, paragraphe 4, point 10, de l'a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (loi C de 2000 relative à la comptabilité), et l'article 164, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale, en vigueur au moment du dépôt de la déclaration.

Elle constatait que la réduction de la base d'imposition était légalement liée à l'obligation de paiement de la taxe par l'assujetti et partageait son sort juridique, de sorte que les dispositions relatives aux subventions ne trouvaient plus à s'appliquer à l'expiration du délai de prescription.

Elle faisait en outre valoir qu'en vertu de l'article 78, paragraphe 1, de l'az adóigazgatási eljárás részlet szabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet [décret du gouvernement 465/2017. (XII.28.) relatif aux modalités de la procédure suivie par l'administration fiscale, *ci-après le « décret sur la procédure »*], l'administration fiscale peut procéder à des contrôles dans le délai de prescription des droits relatifs à l'établissement de l'impôt. Une fois expiré le délai de prescription, il n'est plus possible de contrôler ni le contexte de l'opération juridique, ni la survenance de l'irrécouvrabilité, ni la période de l'insolvabilité et de la procédure de liquidation.

Les conditions du remboursement, en ce qui concerne les périodes affectées par la prescription, ne peuvent pas faire l'objet d'un contrôle, et la récupération de la taxe n'est donc légale ni au moyen d'une demande, ni dans le cadre d'une déclaration de régularisation. C'est pour cette raison que la défenderesse a considéré comme infondée la position de la requérante selon laquelle le délai de prescription devait être calculé à partir du moment où la créance devenait irrécouvrable.

Il est nécessaire d'indiquer que l'administration fiscale de premier degré n'a pas appliqué les dispositions de la loi sur la TVA en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

L'administration fiscale a souligné qu'elle avait soumis les factures non affectées par le délai de prescription à un nouvel examen de fond, dans le cadre duquel elle a examiné, tout d'abord, si l'assujetti avait démontré que sa créance était devenue définitivement irrécouvrable. Dans les cas où le contribuable avait établi le fait du caractère irrécouvrable de la créance mais n'avait pas pris toutes les mesures qu'on pouvait attendre de lui pour s'assurer que son partenaire s'acquitte de ses obligations financières [Or. 5] et, à défaut, n'avait pas mis fin à la relation économique et a cru sans aucun fondement qu'elle pouvait escompter le recouvrement de sa créance, l'administration fiscale de première instance a légalement refusé le remboursement. À cet égard, la défenderesse indiquait que l'assujetti ne pouvait pas répercuter sur le trésor public les conséquences de son abstention de prendre les mesures qui pouvaient être attendues de lui.

Il faut en outre tenir également compte du fait que l'assujetti doit exercer ses droits selon leur destination et ne peut répercuter sur le trésor public le risque économique de son mode de fonctionnement et les conséquences de son comportement négligent. De ce fait, s'il ne prend pas toutes les mesures qui peuvent être attendues de lui pour recouvrer sa créance, il ne peut bénéficier de la possibilité d'obtenir le remboursement de [la TVA sur] la créance irrécouvrable.

La décision indique [que] l'ordonnance [Porr Építési Kft.](#), dont c'est l'objet, offre la possibilité à l'assujetti de réclamer directement à l'administration fiscale la TVA payée sans fondement juridique au Trésor public. Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, la base d'imposition de l'assujetti est réduite dans les conditions définies par les États membres et la réglementation communautaire offre donc à l'État membre une marge d'appréciation s'agissant de déterminer quelles conditions et exigences de forme il prévoit pour la réduction de la base d'imposition. Il n'est donc en aucune façon exclu que l'administration fiscale des États membres vérifie si l'assujetti a fait tout pour que la créance ne devienne pas définitivement irrécouvrable. Du fait du comportement passif de l'assujetti, il ne peut être établi, dans la présente affaire, une violation des droits fondamentaux de l'Union que sont les principes d'effectivité, de proportionnalité et de neutralité fiscale.

Dans le cadre de la procédure de recours, la défenderesse a constaté que les factures impayées adressées aux deux partenaires de la requérante n'avaient pas été établies en relation avec des services susceptibles d'être qualifiés de missions de service public (location d'un espace de bureau au premier étage du château d'eau, services de management pouvant être lié à la liquidation) et qu'ainsi, l'assujetti n'avait aucune obligation légale de fournir le service ou d'en poursuivre la fourniture même après que son partenaire se soit abstenu de s'acquitter de ses obligations financières. À défaut de prescription réglementaire, l'assujetti pouvait s'abstenir de louer des espaces de bureau et il n'était pas non plus tenu de

conclure un contrat en vue de la prestation de services de management liés à la procédure de liquidation. L'assujetti aurait pu adresser une invitation de payer à son partenaire même dans le cas où il existerait une obligation de fournir les services en vertu de la réglementation, mais il ne l'a pas fait.

En vertu de l'a 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [décret du gouvernement 112/2012. (VI.4.)], Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft a été qualifiée d'organisme économique d'importance stratégique par le gouvernement, et la publication du moratoire temporaire avec effet immédiat a eu lieu le 29 juin 2012. L'assujetti est propriétaire de Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft depuis le 23 février 2012 et donc depuis une date antérieure à la date de publication du moratoire, et il disposait donc d'informations actuelles sur son fonctionnement et sa situation économique, et même avant que le moratoire soit accordé, il en a été client pendant des années, en sorte que l'assujetti avait déjà eu connaissance antérieurement de ce que le débiteur ne payait pas régulièrement la contrepartie des services fournis.

Dans les huit mois qui ont précédé le moratoire, le débiteur a accumulé une dette de 58.041.868 HUF sur les factures émises mensuellement. De ce fait, l'assujetti aurait pu mettre fin à la fourniture du service supplémentaire puisqu'aucune [obligation] de fourniture du service ne s'imposait à cet égard et qu'avant le moratoire, la résiliation de cette prestation de services ne dépendait que de l'assujetti. Avant la procédure de liquidation, l'assujetti n'a pas pris à l'encontre des partenaires précités les mesures qui auraient servi à éviter que les créances deviennent irrécupérables, et c'est donc légalement que l'administration fiscale de premier degré a refusé de faire droit à la demande. **[Or. 6]**

À l'encontre des décisions précitées, la partie requérante demande, dans sa requête, la constatation du caractère illégal des décisions de premier et deuxième degré et l'annulation de ces décisions.

La partie requérante fait valoir que le droit à la récupération de la TVA prend naissance du fait que les créances sont devenues irrécouvrables, ce que confirme l'ordonnance du 24 octobre 2019, **Porr Építési Kft.** (C-292/19, non publiée, EU:C:2019:901), et que ce droit ne peut donc être prescrit, en application de la règle spéciale prévue à l'article 164, paragraphe 1, deuxième phrase, du code de procédure fiscale, qu'à l'issue d'un délai prenant cours à partir du dernier jour de l'année au cours de laquelle la créance est devenue irrécouvrable et non à partir de la date d'exécution initiale.

Selon la partie requérante, la procédure de la présente affaire ayant été ouverte par la demande de ladite partie requérante du 31 décembre 2019, seules les dispositions du nouveau code de procédure fiscale, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, ont vocation à s'appliquer dans la procédure en question.

La partie requérante, dans sa requête, se réfère, en ce qui concerne le cadre juridique, à l'article 196 du code de procédure fiscale, à l'article 77 de la loi sur la



TVA et à l'article 90 de la directive TVA ainsi qu'à l'interprétation donnée par la Cour en relation avec cela.

Il découle donc clairement de la jurisprudence de la Cour que la Hongrie, en violation du droit, au moment où la partie requérante a introduit sa demande, n'avait pas correctement transposé les dispositions de l'article 90 de la directive TVA, en ce qu'elle excluait totalement la possibilité d'une réduction a posteriori de la base d'imposition du montant de la TVA sur les créances irrécouvrables, alors que la Cour considère que la règle d'exception de l'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA n'a pas vocation à s'appliquer à la TVA sur ces créances irrécouvrables.

Le point de départ de la position de la partie requérante est que le délai de prescription ne peut commencer à courir avant que le droit au remboursement de la TVA ne prenne naissance, c'est-à-dire avant qu'une demande de remboursement concrète n'ait été présentée par la partie requérante.

Dans le cadre conceptuel du code de procédure fiscale, il convient d'appliquer aux remboursements de taxes découlant du droit de l'Union les règles relatives aux subventions, en sorte que c'est conformément aux règles relatives au droit de demander une subvention qu'il peut être apprécié si le délai de prescription est ou non écoulé.

Un ensemble de conditions plus strictes que celles-là enfreindrait les principes de proportionnalité, de neutralité fiscale et d'effectivité développés en droit de l'Union. Selon l'article 196, paragraphe 6, du code de procédure fiscale (article 124/C, paragraphe 6, de l'ancien code de procédure fiscale) pour le remboursement également, ce sont par ailleurs les règles relatives aux subventions qui doivent s'appliquer au remboursement dans le cadre de la procédure spéciale.

À l'appui de la position précitée, la partie requérante invoque avec valeur de principe l'arrêt Kfv. 35.472/2016/5 de la Kúria (Cour suprême, Hongrie).

La position de la partie requérante est qu'elle n'aurait pas pu réduire la base d'imposition et la taxe à payer sur la base de l'article 77 de la loi sur la TVA au moment du dépôt de la demande, puisqu'elle ne pouvait encore le faire à aucun titre en droit hongrois. Elle n'avait par conséquent aucune possibilité de réduire a posteriori la taxe à payer et ne pouvait demander que le remboursement de la TVA payée au titre du droit de l'Union. Cette demande de remboursement ne repose donc pas sur les dispositions de la loi sur la TVA, mais directement sur le droit de l'Union (article 90 de la directive TVA), et c'est la procédure spéciale du code de procédure fiscale (ancien article 124/C et nouvel article 196) qui trouve à s'appliquer du point de vue procédural. **[Or. 7]**

La partie requérante partage la position de la partie défenderesse quant au fait que les règles de prescription applicables de façon générale aux remboursements de taxes et impôts ne trouvent pas à s'appliquer dans la procédure spéciale de l'article 196 du code de procédure fiscale. La procédure prévue dans cette

disposition forme une exception à l'article 6, paragraphe 3, du même code, et les règles relatives aux subventions, et donc également l'article 202, paragraphe 1, deuxième phrase, de ce code, qui régit la prescription (en ce que le délai de prescription prend cours au moment de l'introduction de la demande), ne concernent pas ce type de remboursement de taxes et impôts.

En vertu de l'article 196, paragraphe 6, du code de procédure fiscale (ancien article 124/C, paragraphe 6), pour le remboursement, par ailleurs, ce sont les règles relatives aux subventions qu'il convient d'appliquer dans le cadre de la procédure spéciale.

Il est logiquement impossible que la partie requérante présente une demande de remboursement de la TVA avant que la créance à laquelle elle correspond ne soit devenue irrécouvrable. La partie requérante ne conteste donc pas la possibilité que s'applique un délai de prescription, mais la façon dont la défenderesse l'applique, qui enfreint les règles de procédure invoquées ou fait obstacle à l'application effective du droit de l'Union.

Selon la partie requérante, le principe de l'exercice des droits selon leur destination, au sens du code de procédure fiscale, ne peut être enfreint que par une opération juridique dont le but est de contourner les dispositions de la loi fiscale ou d'un règlement local. Dans la présente affaire, il n'existe aucune disposition de droit fiscal dont la partie requérante pourrait souhaiter contourner la finalité sociale. Selon elle, la défenderesse n'a non plus indiqué aucune règle fiscale concrète de ce genre susceptible d'être appliquée, car le système de critères établi par la défenderesse ne figurait en effet ni dans les règles de droit ni dans les décisions d'application de la loi rendues publiques. Il ne s'agit que de conditions arbitraires élaborées par la défenderesse qui cherche à les voir s'appliquer sans fondement d'aucune sorte dans la réglementation en invoquant le fait que la requérante n'aurait pas exercé ses droits conformément à leur destination.

La partie requérante fait valoir en ce qui concerne les constatations faites par la défenderesse quant au recouvrement des créances qu'aucun comportement tendant à contourner la législation fiscale n'a cependant pu être montré dans le moindre cas et que, au contraire, la partie requérante a précisément payé la TVA conformément à la législation fiscale en vigueur en relation avec les factures émises au titre de ses livraisons et prestations pour lesquelles le paiement n'est pas intervenu par la suite.

La partie requérante considère que la pratique de la défenderesse consistant à examiner, dans le cadre des conditions de remboursement, des conditions qui ne sont fondées ni sur les règles générales du code de procédure fiscale ni sur la jurisprudence pertinente de la Cour est une pratique incorrecte.

Dans le cadre de l'examen au fond des conditions de la bonification de la taxe (remboursement) en ce qui concerne les factures concernées, ce ne sont pas les dispositions de la loi sur la TVA entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020 qui doivent

être examinées, mais bien uniquement la jurisprudence de la Cour ainsi que les règles générales du code de procédure fiscale relatives au remboursement.

La partie requérante se réfère à l'arrêt du 11 juin 2020, SCT (C-146/19, EU:C:2020:464), sur la base duquel la requérante dans la présente affaire a fait plus que ce qui pouvait être attendu d'elle, selon la jurisprudence de la Cour, pour obtenir la récupération du montant de ses créances, puisqu'elle les a fait inscrire dans le cadre de la procédure de liquidation, mais qu'elles n'ont pas été honorées (ou seulement dans une faible mesure).

La partie défenderesse, dans son mémoire en défense, a demandé le rejet de la requête en maintenant la position juridique servant de motivation à la décision attaquée.

Le délai de prescription général de cinq ans à compter de l'exécution est une date connue des parties, préalablement définie, qui incite à une exécution conforme au contrat et à des mesures de recouvrement de la contrepartie, au-delà de laquelle les événements n'affectent plus la dette fiscale, ni à charge ni au bénéfice de l'assujetti. [Or. 8]

Selon les observations de la partie requérante, l'administration fiscale, dans le cadre de sa procédure, ne doit examiner le respect de l'exigence de l'exercice du droit conformément à sa destination que dans la mesure où cet examen sert l'objectif de l'article 273 de la directive TVA. Pour atteindre l'objectif de l'exacte perception de la TVA, il est essentiel que l'assujetti, agissant en tant que percepteur de la taxe, prenne en temps utile les mesures appropriées pour percevoir la taxe et éviter le risque de perte de recettes fiscales.

**II.1. Le droit hongrois** (correspond aux dispositions concernées par l'affaire FGSZ Földgázszállító Zrt., C-507/20).

*L'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi XCII de 2003 instituant le code de procédure fiscale, ci-après l'« ancien code de procédure fiscale »)*

En vertu de l'article 4, paragraphe 3, sous b), du code de procédure fiscale, sauf disposition contraire de cette loi, les dispositions relatives aux subventions s'appliquent aux demandes de récupération des taxes et impôts et aux remboursements des taxes et impôts.

Article 164 – 1) Le droit afférent à l'établissement de l'impôt est prescrit par l'écoulement d'un délai de cinq ans à compter du dernier jour de l'année civile dans laquelle la déclaration ou la notification auraient dû être faite ou, à défaut de déclaration ou de notification, dans laquelle l'impôt aurait dû être payé. Le droit à la demande de subvention ou de remboursement du trop-payé, si la loi n'en dispose pas autrement, est prescrit par l'écoulement d'un délai de cinq ans à compter du dernier jour de l'année civile dans laquelle le droit à former une demande de subvention ou de remboursement est ouvert. Le délai de prescription

est prolongé de six mois si, au moment du dépôt tardif de la déclaration fiscale ou au moment de l'introduction de la demande de subvention, le délai de prescription du droit afférent à l'établissement de l'impôt ou du droit au bénéfice de la subvention était inférieur à six mois.

[...]

2) La déclaration rectificative interrompt le délai de prescription prévu au paragraphe 1, si la différence d'imposition est en faveur du contribuable.

2a) Si une juridiction rend une décision définitive concernant l'obligation fiscale du contribuable au-delà du délai de prescription du droit afférent à l'établissement de l'impôt, ledit contribuable a également le droit, en vue de la liquidation de l'obligation fiscale, de déposer une déclaration rectificative en ce qui concerne la période d'établissement de l'impôt déjà prescrite. L'administration fiscale est habilitée à vérifier l'obligation affectée par la déclaration rectificative dans un délai d'un an à compter de la réception de ladite déclaration. Si la période d'imposition couverte par la décision de justice a déjà été clôturée par un contrôle, l'administration fiscale détermine l'obligation fiscale à la demande du contribuable dans le cadre d'un nouveau contrôle.

3) Si, après l'expiration du délai de prescription du droit afférent à l'établissement de l'impôt, l'administration fiscale ou l'organe supérieur constate que l'impôt établi est en tout ou en partie illégal, elle restreint ou met fin au droit à l'exécution de l'impôt en ce qui concerne l'impôt établi illégalement dans le délai de prescription du droit au recouvrement de la taxe due.

En vertu de l'annexe 2, point I.2a de la [présente loi], le contribuable est également tenu de payer l'impôt dans le délai prévu pour l'exécution de l'obligation de déclaration défini à l'article 33, paragraphe 12. **[Or. 9]**

***L'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi CL de 2017 portant organisation de l'imposition, ci-après le « code de procédure fiscale »)***

Article 1<sup>er</sup> Dans les relations d'imposition, les droits doivent être exercés conformément à leur destination. Dans l'application des lois fiscales et des règlements des collectivités locales, ne peuvent être qualifiés d'exercice des droits conformément à leur destination les contrats et autres opérations juridiques dont l'objet est de contourner les dispositions de la loi fiscale ou des règlements des collectivités locales.

Selon l'article 6, paragraphe 3, point b, du code de procédure fiscale, sauf disposition contraire dudit code, les dispositions relatives aux subventions s'appliquent aux demande de récupération de l'impôt et aux remboursements d'impôts.

Article 65, paragraphe 1 : Lorsque l'administration fiscale effectue un versement tardivement, elle paie pour chaque jour de retard un intérêt d'un taux équivalant à

celui d'une pénalité de retard. Toutefois, même en cas de retard d'exécution, aucun intérêt n'est dû lorsque la demande (déclaration) est injustifiée à hauteur d'un montant dépassant 30 % de la somme demandée (déclarée), ou que le non-remboursement est dû à un défaut de diligence du contribuable ou de la personne tenue de communiquer les informations nécessaires.

Article 196, paragraphe 1 : Lorsque l'Alkotmánybíróság [Cour constitutionnelle, Hongrie], la Kúria [Cour suprême, Hongrie] ou la Cour [...] constatent, avec effet rétroactif au jour de la publication de la décision, qu'une règle de droit prescrivant une obligation fiscale est contraire à la Loi fondamentale ou à un acte obligatoire de l'Union européenne ou, s'il s'agit d'un règlement local, à toute autre règle de droit, et que cette décision juridictionnelle fait naître un droit à remboursement pour le contribuable, l'administration fiscale de premier degré procède au remboursement à la demande de ce dernier – selon les modalités spécifiées dans la décision concernée – conformément aux dispositions du présent article.

(2) Le contribuable peut introduire sa demande par écrit auprès de l'administration fiscale dans un délai de 180 jours suivant la publication ou la notification de la décision de l'Alkotmánybíróság [Cour constitutionnelle], de la Kúria [Cour suprême] ou de la Cour [...]. L'administration fiscale rejette la demande en cas de prescription, à la date de publication ou de notification de la décision, du droit afférent à l'établissement de l'impôt

(3) La demande doit mentionner, outre les données nécessaires à l'identification du contribuable auprès de l'administration fiscale, l'impôt acquitté à la date de l'introduction de la demande et dont le remboursement est demandé ainsi que le titre exécutoire sur le fondement duquel il a été acquitté ; elle doit également faire référence à la décision de la Cour constitutionnelle, de la Kúria ou de la Cour [...] et contenir une déclaration selon laquelle

a) le contribuable n'a pas, à la date de l'introduction de la demande, répercuté sur une autre personne l'impôt dont il demande le remboursement ;

b) aucun remboursement de la taxe n'a été effectué en faveur du contribuable ou de toute autre personne avant le dépôt de la demande sur la base d'une procédure administrative ou judiciaire, et aucune procédure de ce genre n'est en cours au moment du dépôt de la demande, à moins que le contribuable n'atteste auprès de l'administration fiscale, dans les quatre-vingt-dix jours suivant la demande, qu'il a été mis fin à la procédure.

(4) Si les autres conditions énoncées au paragraphe 3, points a) et b), ne sont pas remplies, l'administration fiscale rejette la demande par la voie d'une décision. En relation avec le contenu du titre exécutoire, l'administration fiscale ne met en œuvre aucun acte d'exécution entre le dépôt de la demande et la clôture définitive de la procédure et, dans le cas d'une décision ordonnant un remboursement, après qu'elle soit devenue définitive – jusqu'à l'annulation définitive ou l'annulation de cette décision.

(5) L'administration fiscale se fonde sur les faits énoncés dans le titre exécutoire justifiant le paiement de la taxe dont le remboursement est réclamé ou, si c'est nécessaire pour clarifier les faits, elle procède à l'établissement de la preuve applicable lors des contrôles, la preuve de la répercussion de la taxe pouvant également s'étendre à la personne sur laquelle le contribuable peut avoir répercuté la taxe réclamée. **[Or. 10]**

(6) Si le droit au remboursement du contribuable est fondé, l'administration fiscale paie – au moment du remboursement – un intérêt sur la taxe à rembourser, d'un taux égal au taux de base de la banque centrale, majoré de deux points de pourcentage et calculé à partir de la date de paiement de la taxe jusqu'au jour où la décision faisant droit au remboursement est devenue définitive. Le remboursement est exigible à la date à laquelle la décision y faisant droit est devenue définitive et il doit être effectué dans un délai de 30 jours à compter de la date à laquelle il est devenu exigible. Les dispositions relatives au versement des subventions sont par ailleurs applicables au remboursement régi par le présent paragraphe, à l'exception de celles de l'article 65.

Article 202, paragraphe 1 : Le droit afférent à l'établissement de l'impôt se prescrit par cinq ans à compter du dernier jour de l'année civile au cours de laquelle la déclaration ou notification afférente à cet impôt aurait dû être faite, ou, en l'absence de déclaration ou notification, au cours de laquelle l'impôt aurait dû être payé. Sauf disposition contraire de la loi, le droit de demander une subvention, de même que le droit au remboursement des trop-perçus se prescrivent par cinq ans à compter du dernier jour de l'année civile au cours de laquelle le droit de demander la subvention ou le remboursement a pris naissance.

(2) Si une juridiction rend une décision définitive concernant l'obligation fiscale du contribuable au-delà du délai de prescription du droit afférent à l'établissement de l'impôt, ledit contribuable a également le droit, en vue de la liquidation de l'obligation fiscale, de déposer une déclaration rectificative en ce qui concerne la période d'établissement de l'impôt déjà prescrite. L'administration fiscale est habilitée à vérifier l'obligation affectée par la déclaration rectificative dans un délai d'un an à compter de la réception de ladite déclaration. Si la période d'imposition couverte par la décision de justice a déjà été clôturée par un contrôle, l'administration fiscale détermine l'obligation fiscale à la demande du contribuable dans le cadre d'un nouveau contrôle.

Article 209, paragraphe 1 : Le taux de la pénalité de retard pour chaque jour civil est égal à un trois cent soixante-cinquième du taux de base de la banque centrale en vigueur au moment du retard ou de la demande faite avant échéance (comptabilisation) majoré de 5 points de pourcentage. Une pénalité de retard ne peut donner lieu elle-même à l'application d'une pénalité de retard.

Article 271, paragraphe 2 : Les dispositions de la présente loi s'appliquent aux obligations échues après son entrée en vigueur.

[...]

(7) Le contribuable, après l'entrée en vigueur de la présente loi, remplit ses obligations d'imposition, de déclaration, de paiement des taxes et impôts, de paiement anticipé des taxes et impôts, de production de preuves, de fourniture de données et de déduction fiscale relatives à la période précédant l'entrée en vigueur de la présente loi conformément aux règles en vigueur au 31 décembre 2017.

***L'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (loi CLI de 2017 portant organisation de l'administration fiscale, ci-après la « loi sur l'administration fiscale »)***

Article 137 : La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Article 139, paragraphe 1 : Les dispositions de la présente loi peuvent être appliquées dans les procédures entamées ou réouvertes après son entrée en vigueur.

(2) Les dispositions de la présente loi peuvent être appliquées aux obligations arrivées à échéance après son entrée en vigueur. **[Or. 11]**

***Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Loi CXXVII relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi sur la TVA »)***

Article 55, paragraphe 1 : L'obligation de payer la taxe prend naissance quand survient le fait par lequel est réalisée l'opération taxable (ci-après l'« exécution »).

(2) La conséquence juridique prévue au paragraphe 1 ci-dessus se produit également dans le cas où, en dépit de l'absence d'exécution, une facture est émise. Elle se produit à l'encontre de l'assujetti qui figure sur la facture comme étant le fournisseur des biens ou le prestataire du service, sauf si celui-ci prouve de manière certaine que

- a) malgré l'émission d'une facture, il n'y a pas eu exécution, ou que
- b) il y a eu exécution, mais que celle-ci est le fait d'un tiers, et que, parallèlement, il a fait immédiatement le nécessaire pour annuler la facture émise, ou que – lorsque la facture a été établie à son nom, mais par un tiers – il a immédiatement informé la personne ou l'organisme figurant sur la facture comme étant l'acquéreur des biens ou le preneur du service de l'existence d'une situation visée par les présentes dispositions, sous a) ou sous b).

Article 56 : La taxe due est constatée au moment de la réalisation – à moins que cette loi n'en dispose autrement.

Article 58, paragraphe 1 : Si les parties conviennent d'un décompte ou d'un paiement périodique pendant la livraison de biens ou la prestation de services, ou fixent la contrepartie de la livraison de biens ou la prestation de services pour une

période déterminée, l'exécution intervient le dernier jour de la période couverte par le décompte ou le paiement.

Article 77, paragraphe 1 : En cas de livraison de biens, de prestation de services ou d'acquisition intracommunautaire de biens, la modification ou la cessation du contrat – y compris en cas d'inexistence ou d'absence de validité du contrat – sont des causes de réduction a posteriori de la base d'imposition, à concurrence du montant de l'acompte ou de la contrepartie qui ont été ou doivent être remboursés en totalité ou en partie.

(2) La base d'imposition est réduite a posteriori également

a) lorsque, en cas de défaut d'exécution affectant une livraison de biens, une location ou une cession de la jouissance temporaire d'un droit à valeur patrimoniale, telles que visées à l'article 10, sous a), les parties rétablissent la situation antérieure à la conclusion du contrat ou, si cela n'est pas possible, reconnaissent la validité de l'opération pour la période qui s'étend jusqu'à la survenance du défaut d'exécution ;

b) en cas de remboursement de la consignation lors du rachat de biens consignés ;

c) lorsque, en cas de livraison de biens ou prestation de services telles que visées à l'article 58, il y a remboursement du montant à concurrence duquel la somme payée ou à payer pour l'ensemble de la période comptable dépasse la contrepartie afférente à cette période comptable.

(3) La base d'imposition peut être réduite a posteriori en cas d'accord, après l'exécution et sans modification ni cessation du contrat, d'une réduction de prix au sens de l'article 71, paragraphe 1, sous a) ou b).

(4) Si, après l'exécution de la livraison de biens ou de la prestation de services, l'assujetti, conformément aux conditions détaillées dans sa politique commerciale, rembourse de l'argent dans un but promotionnel à une personne, assujettie ou non assujettie, qui n'a pas acquis directement auprès dudit assujetti le bien ou le service dont l'achat ouvre droit au remboursement, l'assujetti qui rembourse l'argent peut réduire a posteriori la base d'imposition de la livraison de biens [Or. 12] ou de la prestation de services qui fait l'objet de ce remboursement (opération ouvrant droit à une réduction de la base d'imposition), à condition que

a) la livraison de biens ou prestation de services qui a été effectuée directement à destination de la personne qui a droit au remboursement (opération ouvrant droit à un remboursement) soit une opération imposable effectuée sur le territoire national, et que

b) la somme à rembourser soit inférieure au produit obtenu par la multiplication du nombre des opérations ouvrant droit à remboursement par le prix unitaire le plus bas, majoré de la taxe, des biens livrés ou des services fournis,



dans le cadre de la mesure promotionnelle considérée, à propos de toute opération ouvrant droit à une réduction de la base d'imposition.

(5) Dans le cadre de l'application du paragraphe 4, le montant remboursé est réputé inclure le montant de la taxe.

(6) [OMISSIS] [disposition dépourvue de pertinence pour la présente affaire]

(7) Compte tenu en particulier du principe de l'exercice des droits conformément à leur destination, la base d'imposition peut être réduite a posteriori du montant, hors taxe, de tout ou partie de la contrepartie comptabilisée comme créance irrécouvrable si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

a) l'assujetti et l'acheteur du bien ou le preneur du service sont des parties indépendantes,

b) l'assujetti avise préalablement par écrit l'acheteur du produit ou le preneur du service selon les dispositions du paragraphe 8, sauf si l'acheteur du produit ou le preneur du service ont cessé d'exister sans successeur en droit,

c) l'assujetti ne fait pas l'objet d'une procédure de faillite, de liquidation ou de liquidation forcée au moment du dépôt de la déclaration concernée par la créance irrécouvrable,

d) l'acheteur du bien ou le preneur du service ne font pas l'objet d'une procédure de faillite, liquidation ou liquidation forcée au moment de la livraison de biens ou la prestation de services servant de fondement à la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable,

e) l'acheteur du bien ou le preneur du service ne figurent pas dans la base de données des personnes qui ont une différence d'imposition d'un montant important ou une dette d'impôt d'un montant important, susceptible d'être consultée sur le site de l'administration fiscale, au moment de la livraison de biens ou de la prestation de services servant de fondement à la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable ou dans l'année précédente,

f) le numéro d'identification fiscale de l'acheteur du bien ou du preneur du service n'avait pas été supprimé au moment de la livraison de biens ou la prestation de services servant de fondement à la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable,

g) aucune information n'avait été fournie au contribuable par l'administration fiscale et douanière de l'État concernant un évitement de ses obligations fiscales par l'acheteur du bien ou du preneur du service au moment de la livraison de biens ou de la prestation de services servant de fondement à la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable,

h) il s'est écoulé au moins un an depuis que le paiement de la contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services servant de fondement à la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable est devenue exigible, et **[Or. 13]**

i) la contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services servant de fondement à la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable n'a pas été payée ou versée d'une autre manière.

(8) La notification écrite préalable doit contenir au moins les informations suivantes :

- a) la cause de la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable,
- b) le numéro de série de la facture reprenant la livraison de biens ou la prestation de services concernés par la réduction de la base d'imposition,
- c) le montant de la créance irrécouvrable (contre-partie ou contrepartie partielle, ainsi que la ventilation des montants de taxe y afférent), et
- d) une déclaration selon laquelle l'assujetti réduit a posteriori la base d'imposition du montant hors taxe de la contrepartie indiquée conformément au point c).

(9) L'assujetti est tenu de déclarer à l'administration fiscale sur le formulaire prévu à cet effet, conjointement à la déclaration TVA, le motif de la comptabilisation de la créance comme créance irrécouvrable, le numéro de série de la facture reprenant la livraison de biens ou la prestation de services concernés par la réduction de la base d'imposition, le montant de la réduction de la base d'imposition, le nom et le numéro d'identification fiscale de l'acheteur du bien ou du preneur du service, ainsi que le fait que la condition énoncée au paragraphe 7, point i), est remplie.

(10) Si, après réduction de la base d'imposition conformément au paragraphe 7, le livreur du bien ou le prestataire du service se voit verser tout ou partie de la contrepartie comptabilisée comme créance irrécouvrable, la réduction a posteriori de la base d'imposition ne peut être appliquée à concurrence du montant de la contrepartie ou de la contrepartie partielle versée. L'assujetti est tenu de déclarer à l'administration fiscale, sur le formulaire prévu à cet effet, conjointement à la déclaration TVA, le montant, diminué de la taxe, de la contrepartie ou contrepartie partielle remboursée ainsi que le nom et le numéro d'identification fiscale de l'acheteur du bien ou du preneur du service.

*L'az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (décret gouvernemental n° 465, du 28 décembre 2017, fixant les modalités de la procédure administrative en matière fiscale)*

Article 78, paragraphe 1 : Les contrôles doivent être effectués dans le délai de prescription du droit afférent à l'établissement de l'impôt ou de la subvention.

[OMISSIS] [dispositions dépourvue de pertinence pour la présente affaire]

**II.2. Le droit de l'Union** (correspond aux dispositions concernées par l'affaire FGSZ Földgázszállító Zrt., C-507/20)

*La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA)*

[Or. 14]

Article 90

(1) 1. 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.

(2) En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1.

Article 273

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, 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.

### **III. Explication des questions préjudicielles**

Selon la juridiction de céans, il ne peut être statué sur le litige entre les parties sans une interprétation du droit [de l'Union], à savoir l'article 90, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA.

La demande de remboursement de la requérante découle de l'article 90 de la directive TVA en tant que source du droit de l'Union, que le législateur hongrois

n'a pas correctement transposé en droit hongrois. Ce manquement du législateur a été constaté dans l'ordonnance du 29 janvier 2020, *Porr Építési Kft.* (C-292/19, non publiée, EU:C:2020:89). Il découle de l'article 90 de la directive TVA et de la jurisprudence constante de la Cour que le législateur hongrois aurait dû autoriser la récupération de la TVA sur les créances irrécupérables. Dès lors que cette possibilité n'était pas prévue par la loi hongroise sur la TVA au moment de la demande, le requérant a introduit sa demande dans le cadre d'une procédure spéciale (article 196 du code de procédure fiscale), en se fondant sur l'article 90 de la directive TVA, conformément à l'ordonnance *Porr Építési Kft.*

La requérante invoque également, en relation avec la nécessité d'introduire une procédure préjudicielle, le principe d'effectivité, et la jurisprudence de la Cour à cet égard, qui exigent que l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union ne soit pas rendu impossible ou excessivement difficile en pratique, du fait que l'administration commence à calculer le délai de prescription d'une demande de remboursement de la taxe alors que le droit y afférent n'a pas encore pris naissance.

Le principe d'équivalence exige que « les règles applicables aux recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit de l'Union ne [soient pas] moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne » [arrêt du 5 juin 2014, *Kone e.a.*, C-557/12, EU:C:2014:1317, point 25]. L'importance de ce principe dans la présente affaire tient au fait que l'administration fiscale impose des règles plus strictes pour les remboursements fondés sur les exigences du droit de l'Union que pour les autres remboursements de taxes.

La requérante a également souligné qu'il était nécessaire de répondre à la question relative à la prescription, mais que cette réponse n'était pas suffisante en soi, dès lors que, dans sa décision, la défenderesse a rejeté en partie la demande de la requérante en invoquant les conditions imposées par l'exigence de l'exercice des droits conformément à leur destination. **[Or. 15]**

La Cour a également clairement indiqué, dans son arrêt du 15 octobre 2020, *E. (TVA – Réduction de la base d'imposition)* (C-335/19, EU:C:2020:829), concernant une affaire polonaise, que l'article 90 de la directive TVA a un effet direct, c'est-à-dire qu'il peut être librement invoqué par les sujets de droit devant les juridictions des États membres afin de protéger leurs droits. L'effet direct de l'article 90 de la directive TVA avait également été affirmé par la Cour dans son arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), concernant une affaire hongroise, mais il a été confirmé le plus récemment au point 51 de l'arrêt C-335/19 précité.

La question soulevée dans la présente affaire ne tend donc pas à une interprétation par la Cour des règles hongroises en matière de prescription, mais à un examen par la Cour de l'application de l'article 90 de la directive TVA à travers deux principes de droit de l'Union : i) le principe d'effectivité et ii) le principe

d'équivalence. Bien qu'elle ne l'ait pas encore fait en ce qui concerne les créances irrécouvrables, la Cour a déjà, dans le cas d'autres droits tirés du droit de l'Union, examiné la relation entre le droit tiré du droit de l'Union et le délai de prescription appliqué par l'État membre. Tel est le cas, par exemple, dans l'arrêt du 28 mars 2019, *Cogeco Communications* (C-637/17, EU:C:2019:263), selon lequel l'examen de la relation entre le droit tiré du droit de l'Union et le délai de prescription est en réalité une question d'interprétation du droit de l'Union et la Cour peut examiner si la pratique de l'administration fiscale de l'État membre ne fait pas obstacle à l'exercice effectif du droit tiré du droit de l'Union.

Dans la présente affaire, la question se pose de savoir si le droit du requérant de réduire la base d'imposition, au titre l'article 90 de la directive TVA qui a vocation à s'appliquer, et ainsi de réduire a posteriori la taxe à payer, peut être refusé au moyen de l'instrument juridique hongrois de la prescription, en ce que, selon la pratique de l'administration fiscale, le délai de prescription prend cours à un moment où l'assujetti ne sait même pas encore qu'il doit s'attendre à ce que sa créance sera irrécouvrable et qu'il en résultera un droit au remboursement. La juridiction de céans considère également comme d'une importance toute particulière, s'agissant de statuer dans l'affaire, la question de savoir si, en l'absence de législation de l'État membre, la pratique des autorités fiscales des États membres peut donner forme a posteriori à un système de formalités et de conditions d'exercice du droit à déduction de la TVA qui en permette la justification devant l'administration fiscale.

Selon la requérante, les arrêts de la Cour ne portent pas sur les questions ci-dessus et n'abordent pas cette question. L'affaire C-507/20 a pour objet les principes de proportionnalité, de neutralité fiscale et d'effectivité, mais les faits de cette affaire diffèrent de ceux de la présente affaire en ce que les conditions de l'exigence d'un bon exercice du droit n'ont pas été examinées et ne pouvaient donc pas affecter le principe d'équivalence.

[OMISSIS] [Or. 16]

[OMISSIS] [éléments de procédure de droit interne]

Veszprém, le 23 novembre 2020

[OMISSIS] [signatures]