

Affaire C-746/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

6 décembre 2022

Juridiction de renvoi :

Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie)

Date de la décision de renvoi :

18 novembre 2022

Partie requérante :

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Ordonnance de la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie)
[OMISSIS]

[OMISSIS]

Partie requérante :

[OMISSIS]

Slovenské Energetické Strojárne A. S.
(siège : SK [OMISSIS] Tlimace)

[OMISSIS]

La partie défenderesse :

[OMISSIS]

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli
Igazgatósága (direction des recours de
l'administration nationale des impôts et
douanes)

[OMISSIS]

Objet de la procédure :

([OMISSIS] Budapest [OMISSIS])

[OMISSIS]

[OMISSIS]

Contentieux administratif en matière fiscale
[OMISSIS]

Dispositif

La Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale) saisit la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en vue d'obtenir une réponse aux questions suivantes :

1. Convient-il d'interpréter l'article 23, paragraphe 2, de la directive 2008/9/CE du Conseil définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (ci-après la « directive ») en ce sens que les conditions en matière de recours prévues par cette directive sont respectées même si, dans le cadre de l'examen des demandes de remboursement de la TVA au titre de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »), une disposition de droit national – à savoir l'article 124, paragraphe 3, de az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (loi n° CLI de 2017, portant organisation de l'administration fiscale; ci-après la « loi sur l'organisation de l'administration fiscale ») – ne permet pas au demandeur, au stade de la réclamation, d'alléguer des faits nouveaux, ou d'invoquer ou de produire des éléments de preuve nouveaux, dont il avait connaissance avant l'adoption de la décision de premier degré mais qu'il n'a pas présentés, bien que l'administration fiscale l'y ait invité, ou qu'il n'a pas invoqués, ce qui se traduit par une limitation matérielle du droit de recours qui va au-delà des conditions de forme et de délai de la directive ?

2. Une réponse affirmative à la première question a-t-elle pour effet de conférer au délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive le caractère d'un délai de forclusion ? Cela est-il conforme au droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial prévu à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »), aux articles 167, 169, 170 et 171, paragraphe 1, de la directive TVA, ainsi qu'aux principes de neutralité fiscale, d'efficacité et de proportionnalité développés par la Cour de justice de l'Union européenne ?

3. Convient-il d'interpréter la disposition relative au rejet en totalité ou en partie de la demande de remboursement, prévue à l'article 23, paragraphe 1, de la directive, en ce sens qu'est conforme à ce dernier une disposition de droit national – à savoir l'article 49, paragraphe 1, sous b), de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale – prévoyant le classement de la procédure par l'administration fiscale lorsque le demandeur, après y avoir été invité par l'administration fiscale, n'a pas déposé de déclaration, ou ne s'est pas conformé à son obligation de régularisation et que, à défaut d'une telle déclaration ou d'une telle régularisation, la demande ne peut être traitée, et qu'il n'est, d'office, pas donné suite à la procédure ?

[OMISSIS] [élément de droit procédural national]

Motifs

I. Bref résumé des faits de l'affaire

- 1 La requérante est une entité économique constituée et enregistrée conformément au droit slovaque. Elle exerce son activité dans le secteur de l'énergie, principalement dans la fabrication et la vente d'équipements de chauffage, la vente de divers composants d'équipements de chauffage et une large gamme d'activités d'ingénierie complexes liées aux centrales électriques. Le 23 octobre 2019, la requérante a effectué des travaux de montage et d'installation en Hongrie, à la centrale électrique d'Újpest, en relation avec le système de chauffage n° 9, en application d'un contrat conclu avec Budapesti Erőmű Zrt. Les travaux ont débuté en juin 2020 ; au cours de ces travaux, la requérante a acquis divers biens et eu recours à différentes prestations de services en Hongrie. En tant qu'assujettie établie dans un autre État membre de la Communauté, à savoir la Slovaquie, la requérante, dans sa demande parvenue [à l'administration fiscale hongroise] le 18 février 2021, a fait valoir, en vertu de l'article 244 de 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 »), son droit au remboursement de la TVA en amont d'un montant de 37 013 654 HUF pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2020 sur des biens et services achetés en Hongrie, sur la base de 19 factures au total.
- 2 La Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adó – és Vámigazgatósága (direction des impôts et douanes pour les grands contribuables de l'administration nationale des impôts et douanes ; ci-après, l'« autorité fiscale de premier degré ») a enregistré la demande de la requérante le jour même du dépôt de celle-ci. Peu après, le 22 février 2021, l'autorité fiscale de premier degré a adressé une demande de renseignements [OMISSIS] à la requérante en application de l'article 251/F, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, afin d'éclaircir les faits et d'établir le bien-fondé du droit à remboursement pour la période fiscale couverte par les factures indiquées. L'autorité fiscale de premier degré demandait communication des documents suivants dans le délai d'un mois à compter de la signification de la demande susmentionnée : les copies de six factures non jointes à la demande ; les copies des contrats écrits sur lesquels se fondent toutes les factures mentionnées dans la demande, les copies des pièces justificatives des factures, les copies des commandes ; une déclaration de la requérante concernant l'objet de l'utilisation des services mentionnés dans les factures, l'identité de leur bénéficiaire et leur lien avec son activité économique ; les contrats entre la requérante et son client et les copies des factures délivrées aux clients attestant la réalité des services mentionnés dans les factures figurant dans la demande et utilisés par la requérante. La demande de renseignements a été envoyée par

l'autorité fiscale de premier degré à l'adresse électronique de la requérante et est réputée avoir été reçue par celle-ci.

- 3 Par décision du 6 mai 2021 [OMISSIS], l'autorité fiscale de premier degré a procédé au classement de la procédure qui avait été enclenchée par la demande, en application de l'article 49, paragraphe 1, sous b), de la loi sur l'administration fiscale, au motif que la requérante n'avait pas satisfait à son obligation de fournir des renseignements, en dépit de la demande qui lui avait été adressée en ce sens, et que, sur la base des renseignements disponibles, il n'était pas possible d'établir les faits avec l'exactitude requise.
- 4 La requérante a introduit une réclamation contre la décision de premier degré ; par la même occasion, elle s'est conformée à la demande de renseignements que lui avait adressée l'autorité fiscale de premier degré, en joignant en annexe à sa réclamation les documents indiqués dans cette demande [mentionnée au point 2 ci-dessus] [OMISSIS].
- 5 Par décision du 20 juillet 2021, la défenderesse saisie de la réclamation a confirmé la décision de premier degré. Elle a constaté que la requérante n'avait pas répondu à la demande de régularisation à la date à laquelle a été ordonnée la signification de la décision de premier degré, qu'elle n'avait pas produit les documents demandés dans le délai imparti et qu'il n'était donc pas possible de déterminer si elle avait droit au remboursement de la taxe. En effet, l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'administration fiscale prévoit que le demandeur ne peut, ni dans sa réclamation ni dans le cadre de la procédure qui s'ensuit, alléguer des faits nouveaux, ou invoquer ou produire des éléments de preuve nouveaux dont il avait connaissance avant l'adoption de la décision de premier degré mais qu'il n'a pas présentés, bien que l'administration fiscale l'y ait invité, ou dont il ne s'est pas prévalu. Dans sa demande de renseignements [mentionnée au point 2 ci-dessus] [OMISSIS], l'autorité fiscale de premier degré avait attiré l'attention de la requérante sur cette interdiction de production d'éléments nouveaux ; pour cette raison, et compte tenu des dispositions de l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, la défenderesse n'a plus la possibilité de prendre en compte, au stade de la réclamation, les documents et renseignements qui ont été envoyés par la requérante.

II. II. Les dispositions pertinentes du droit communautaire

- 6 Charte des droits fondamentaux

Article 47

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

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

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice.

7 La directive

Article premier

La présente directive définit les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), prévu à l'article 170 de la directive 2006/112/CE en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement et qui remplissent les conditions prévues à l'article 3.

Article 20

1. Lorsque l'État membre du remboursement estime ne pas être en possession de toutes les informations qui lui permettraient de statuer sur la totalité ou une partie de la demande de remboursement, il peut demander, par voie électronique, des informations complémentaires, notamment auprès du requérant ou des autorités compétentes de l'État membre d'établissement, dans la période de quatre mois visée à l'article 19, paragraphe 2. Lorsque ces informations complémentaires sont demandées auprès d'une personne autre que le requérant ou que les autorités compétentes d'un État membre, la demande doit être transmise par voie électronique uniquement, si le destinataire de la demande est équipé en conséquence.

Si nécessaire, l'État membre du remboursement peut demander d'autres informations complémentaires.

Les informations demandées conformément au présent paragraphe peuvent aussi comprendre, si l'État membre du remboursement a des raisons de douter de la validité ou de l'exactitude d'une créance particulière, l'original ou une copie de la facture ou du document d'importation concerné. Les seuils visés à l'article 10 ne s'appliquent pas dans ce cas.

2. Les informations exigées conformément au paragraphe 1 doivent être fournies à l'État membre du remboursement dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations par le destinataire.

Article 21

Lorsque l'État membre du remboursement demande des informations complémentaires, il notifie au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la

demande de remboursement dans un délai de deux mois à partir de la date de réception des informations demandées ou, s'il n'a pas reçu de réponse à sa demande, dans un délai de deux mois à partir de l'expiration du délai visé à l'article 20, paragraphe 2. Toutefois, le délai dont il dispose pour décider d'accorder un remboursement total ou partiel à partir de la date de réception de la demande dans l'État membre du remboursement est toujours de six mois minimum.

Lorsque l'État membre du remboursement demande d'autres informations complémentaires, il informe le requérant, dans un délai de huit mois à partir de la réception de la demande de remboursement dans cet État membre, de la manière dont il a statué sur la totalité ou une partie de la demande de remboursement.

Article 23

1. Lorsque la demande de remboursement est rejetée en totalité ou en partie, les motifs du rejet sont notifiés au requérant par l'État membre du remboursement en même temps que la décision de rejet.
2. Des recours contre une décision de rejet d'une demande de remboursement peuvent être formés par le requérant auprès des autorités compétentes de l'État membre du remboursement, dans les formes et les délais prévus pour les réclamations relatives aux remboursements demandés par des personnes établies dans cet État membre.

Article 26

L'État membre du remboursement est redevable au requérant d'intérêts calculés sur le montant à rembourser au requérant si le remboursement est effectué après la dernière date de paiement en vertu de l'article 22, paragraphe 1.

Le premier alinéa ne s'applique pas lorsque le requérant ne fournit pas à l'État membre du remboursement dans les délais impartis les informations complémentaires ou d'autres informations complémentaires qui ont été exigées. Il en va de même jusqu'à la réception, par l'État membre du remboursement, des documents à transmettre par voie électronique en vertu de l'article 10.

Article 29

1. Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive avec effet au 1^{er} janvier 2010. Ils en informent immédiatement la Commission.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

III. Les dispositions nationales pertinentes

8 La loi sur la TVA

Le chapitre XVIII de la loi sur la TVA prévoit le droit au remboursement de la taxe payée par l'assujetti non établi.

Article 251/C, paragraphe 2

L'administration fiscale nationale statue – sous réserve de l'absence d'autres motifs de rejet – sur le fond d'une demande de remboursement de la TVA présentée par un assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté lorsque celui-ci peut justifier qu'il l'a introduite, conformément à l'article 249, paragraphe 2, au plus tard le 30 septembre de l'année suivant l'année civile pour laquelle le remboursement est demandé. Aucune demande de relevé de forclusion ne sera admise à l'expiration du délai.

Article 251/E, paragraphe 1

L'administration fiscale nationale statue sur la demande de remboursement de la taxe dans un délai de quatre mois, sauf disposition contraire de la présente loi.

Article 251/E, paragraphe 2

La décision relative à la demande de remboursement est communiquée par l'administration fiscale de l'État à l'assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté uniquement par voie électronique.

Article 251/F, paragraphe 1

Si l'administration fiscale nationale considère, sur la base des données ou autres informations dont elle dispose, qu'une décision fondée ne peut être prise sur la demande de remboursement de la taxe dans le délai fixé à l'article 251/E, paragraphe 1, elle peut, au moyen d'une demande écrite, demander des données et informations complémentaires

- a) à un assujetti non établi sur le territoire national
- b) à l'autorité matériellement et territorialement compétente qui a enregistré l'assujetti non établi sur le territoire national comme étant un assujetti établi dans cet État, conformément à l'article 244, paragraphes 2 et 3, ou
- c) à un tiers, s'il existe des motifs raisonnables de croire qu'il peut apporter une contribution substantielle à l'évaluation de la demande de remboursement.

Article 251/F, paragraphe 2

Sans préjudice d'autres dispositions du paragraphe 1, l'administration fiscale nationale peut encore une fois demander des données et informations complémentaires, également au moyen d'une demande écrite.

Article 251/F, paragraphe 3

Au moyen de la demande écrite visée aux paragraphes 1 et 2, l'exemplaire original ou une copie certifiée conforme du document visé à l'article 127, paragraphe 1, sous a), c) et d), au nom de l'assujetti qui n'est pas établi sur le territoire national, attestant la réalisation de l'opération, peuvent être réclamés s'il existe des doutes raisonnables quant à la base juridique du remboursement de la taxe ou quant au montant de la taxe en amont dont le remboursement est demandé. Les plafonds fixés à l'article 250, paragraphe 1 ne s'appliquent pas dans ce cas.

Article 251/F, paragraphe 4

Le délai de réponse est d'un mois à compter de la date de signification de la demande visée aux paragraphes 1 et 2.

Article 251/G, paragraphe 1

Dans le cas où la personne qui introduit une demande de remboursement de la TVA est un assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté, c'est uniquement par voie électronique que l'administration fiscale nationale notifie la demande de renseignements visée à l'article 251/F, paragraphes 1 et 2 aux destinataires visés à l'article 251/F, paragraphe 1, sous a) et b), et c'est également uniquement par voie électronique qu'elle réceptionne la réponse de ces destinataires, sauf si la demande de renseignements implique la transmission de l'exemplaire original ou d'une copie certifiée conforme du document visé à l'article 127, paragraphe 1, sous a), c) et d), au nom de l'assujetti établi dans un autre État membre, attestant la réalisation de l'opération, et qu'il ne s'agit pas d'un document qui a été créé dans un format électronique.

Article 251/G, paragraphe 2

Sans préjudice d'autres dispositions du paragraphe 1, lors de l'évaluation de la demande de remboursement de la TVA d'un assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté, la communication a également lieu uniquement par la voie électronique telle que prévue audit paragraphe, dans le cas où, selon le registre de l'administration fiscale nationale, le destinataire visé à l'article 251/F, paragraphe 1, sous c), dispose des outils nécessaires aux fins d'une telle communication électronique.

Article 251/H, paragraphe 1

Lorsque l'administration fiscale nationale a fait usage du droit prévu à l'article 251/F, paragraphes 1 et 2, elle statue sur la demande de remboursement de la TVA dans les deux mois à compter de la réception de la réponse apportée à la demande de renseignements, ou, si elle n'a pas reçu, sur le fond, de réponse complète à cette demande de renseignements, dans les deux mois qui suivent l'expiration du délai prévu à l'article 251/F, paragraphe 4.

Article 251/H, paragraphe 2

Si l'administration fiscale nationale décide d'accepter la demande de remboursement de la TVA, ou de l'accepter partiellement, et que le délai calculé conformément au paragraphe 1 est inférieur à six mois à compter de la date de réception de la demande de remboursement de la TVA, le délai dont dispose l'administration fiscale nationale pour prendre sa décision est, par dérogation au paragraphe 1, de six mois à compter de la date de réception de la demande de remboursement.

Article 251/I, paragraphe 1

Si l'administration fiscale nationale décide d'accepter la demande de remboursement de la TVA, ou de l'accepter partiellement, elle se prononce sur le remboursement de la TVA en même temps qu'elle prend sa décision, ou en tout cas au plus tard dans le délai de 10 jours ouvrables après la décision.

Article 251/I, paragraphe 4

En cas de retard dans le paiement du remboursement de l'impôt par l'administration fiscale nationale, des intérêts au taux de la pénalité de retard seront dus pour chaque jour de retard. L'administration fiscale nationale n'est pas tenue de payer ces intérêts si l'assujéti qui n'est pas établi sur le territoire national n'a pas donné, dans le délai prévu pour statuer, de réponse complète sur le fond à la demande de renseignements visée à l'article 251/F, paragraphes 1 et 2.

9 La loi sur l'organisation de l'administration fiscale

Article 49, paragraphe 1, sous b) [classement de la procédure].

L'administration fiscale procède au classement de la procédure lorsque le demandeur, après y avoir été invité par l'administration fiscale, n'a pas déposé de déclaration, ou ne s'est pas conformé à son obligation de régularisation et que, à défaut d'une telle déclaration ou d'une telle régularisation, la demande ne peut être traitée, et qu'il n'est, d'office, pas donné suite à la procédure.

Article 124 [Exercice du droit de recours]

(1) La réclamation et les preuves à l'appui de celle-ci peuvent être soumises dans un délai de quinze jours à compter de la signification de la décision écrite, ou dans un délai de trente jours en cas de liquidation a posteriori de l'impôt. Cette disposition s'applique également lorsque la réclamation est introduite par voie électronique.

(2) La réclamation doit être introduite auprès de l'autorité fiscale qui a rendu la décision contestée. Le délai d'introduction de la réclamation est réputé respecté si la demande visant à introduire celui-ci a été soumise dans ce délai auprès d'une autre instance que celle qui serait matériellement et territorialement compétente.

(3) Sauf motif de nullité, le demandeur ne peut, ni dans sa réclamation ni dans le cadre de la procédure qui s'ensuit, alléguer des faits nouveaux, ou invoquer ou produire des éléments de preuve nouveaux dont il avait connaissance avant l'adoption de la décision de premier degré mais qu'il n'avait pas communiqués, s'agissant d'un élément de preuve, bien que l'administration fiscale l'y ait invité, ou dont il ne s'était pas prévalu, s'agissant d'un fait.

(4) La demande visée au paragraphe 3 contient une description des constatations et des circonstances à propos desquelles l'autorité fiscale invite le contribuable à fournir des preuves, ainsi qu'un avertissement sur les conséquences juridiques.

(5) [OMISSIS] [renonciation au droit de recours – non pertinent en l'espèce].

(6) Aux fins du présent paragraphe, sont considérés comme des faits ou des éléments de preuve nouveaux les faits ou éléments de preuve non invoqués par le contribuable et non connus de l'autorité fiscale de premier degré au moment de la prise de décision ou, en cas de contrôle, à l'expiration du délai de présentation des observations, ainsi que les éléments de preuve invoqués par le contribuable mais non communiqués à l'autorité fiscale de premier degré avant la décision ou, en cas de contrôle, avant l'expiration du délai de présentation des observations.

10 A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (loi n° I de 2017 portant code de procédure administrative contentieuse, ci-après le « code de procédure administrative contentieuse ») :

Article 78, paragraphe 4

Un fait ou une circonstance existant à l'époque de la procédure antérieure, mais qui n'a pas été apprécié dans le cadre de celle-ci, peut être invoqué par la partie requérante ou intéressée, soit lorsque celle-ci l'avait invoqué dans la procédure antérieure, mais que l'autorité administrative ne l'avait pas pris en compte dans ce cadre, soit lorsque, sans faute de sa part, elle n'en avait pas connaissance ou ne l'a pas invoqué.

IV. Le litige entre les parties

- 11 Selon la requérante, l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale n'est pas applicable dans le cadre de la procédure de remboursement de la TVA. L'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale exclut la production d'éléments de preuves nouveaux au stade de la réclamation et de la procédure engagée sur le fondement de celle-ci (ci-après : interdiction d'éléments nouveaux), ce qui est constitutif d'une limitation matérielle du droit de recours. Or, la directive contient des règles de fond et de procédure détaillées et exhaustives pour la procédure de remboursement de la TVA. L'article 23, paragraphe 2, de la directive prévoit la possibilité de former des recours contre une décision de rejet d'une demande de remboursement, en précisant que ce droit s'exerce dans les formes et les délais prévus par les règles de l'État membre du remboursement. Toutefois, en-dehors de ces exigences, la directive ne contient aucune disposition susceptible de justifier une limitation matérielle du droit de recours, que ce soit expressément ou par le biais d'un renvoi, de sorte que la restriction de fond introduite par la législation hongroise, qui interdit au demandeur d'alléguer des faits nouveaux ou d'invoquer des éléments de preuves nouveaux dont il avait connaissance avant que la décision de premier degré ne soit rendue, n'est – selon elle – pas opposable à la requérante.
- 12 La requérante a également fait valoir que le délai de régularisation d'un mois pour la présentation d'une déclaration complète n'a pas le caractère d'un délai de forclusion et qu'il était dénaturé du fait de cette limitation du droit de recours applicable en droit hongrois puisque, dans l'intervalle qui se situe après l'adoption de la décision de premier degré, mais avant la décision définitive, le demandeur ne peut plus porter à la connaissance de l'administration fiscale hongroise, afin qu'elle les prenne en compte et les apprécie, des faits, circonstances ou preuves nouveaux qui existaient lors de la procédure de premier degré mais qu'il n'a pas présentés pour un quelconque motif qui lui est imputable. Or, en vertu de l'article 26 de la directive et de l'article 251/I, paragraphe 4, de la loi sur la TVA, la seule conséquence à laquelle s'expose le demandeur qui n'a pas satisfait à une demande de régularisation dans les délais est qu'il ne peut plus prétendre au paiement d'intérêts sur le montant de la restitution due par l'État membre du remboursement, en dépit d'éventuels retards de l'administration. La requérante a indiqué qu'en droit hongrois, l'article 20, paragraphe 2, de la directive avait été transposé par l'article 251/F, paragraphe 4, de la loi sur la TVA, et que le délai d'un mois qui y est prévu n'est pas un délai de forclusion, en ce sens que son non-respect n'entraîne pas pour le demandeur de déchéance définitive de son droit au remboursement de la taxe. Par conséquent, la requérante a conservé le droit, même après l'expiration du délai de régularisation d'un mois, de produire, dans le cadre de la réclamation, les documents sur lesquels la demande de remboursement de la TVA était fondée et qui étaient nécessaires à l'administration fiscale.
- 13 Enfin, la requérante a également fait valoir que la défenderesse n'avait pas la possibilité de classer la procédure.

- 14 Selon la défenderesse, l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale est applicable aussi bien dans le cadre des affaires de déduction de la TVA des assujettis établis en Hongrie que pour l'évaluation des demandes de remboursement de la TVA d'assujettis établis dans d'autres États membres de l'Union. Cette disposition ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'UE ; en effet, il s'agit seulement d'une disposition qui empêche que la procédure de recours traîne en longueur. Ni le principe d'équivalence ni le principe d'effectivité ne sont violés. Cette conclusion est également confortée par l'article 9, paragraphe 4, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale. La dernière partie de la décision de premier degré ne distingue pas, contrairement à ce que soutient la requérante, entre les règles de forme et de fond pour l'introduction d'un recours, mais entre les règles qui régissent les modalités d'introduction du recours, et celles qui limitent ce droit. Au vu de ce qui précède, la législation nationale est conforme au droit communautaire et aux principes juridiques développés par la Cour ; les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité ne sont pas violés. La défenderesse souligne que l'expiration du délai de régularisation prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive n'emporte pas déchéance du droit, car la requérante aurait pu, en cas de non-respect dudit délai, présenter une requête en relevé de forclusion.

V. Motifs et fondement juridique du renvoi préjudiciel

- 15 Au vu des conclusions de la requête, la juridiction nationale doit se prononcer sur le point de savoir si l'interdiction d'éléments nouveaux prévue à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, appliqué par l'administration fiscale hongroise, est contraire aux dispositions de la directive – notamment de son article 23, paragraphe 2 – ainsi qu'aux principes jurisprudentiels de l'Union en matière de recours, sachant que le droit communautaire n'interdit pas complètement la production de preuves jusqu'à l'adoption de la décision définitive.
- 16 Au vu des conclusions de la requête, la juridiction nationale doit également se prononcer sur le point de savoir si l'interdiction de production d'éléments nouveaux prévue à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, appliqué par l'administration fiscale hongroise, n'a pas simultanément pour effet de transformer le délai de régularisation d'un mois en un délai de forclusion, puisque les déclarations, documents et autres preuves manquants fournis en même temps que la réclamation ne seront plus pris en compte par l'administration fiscale hongroise.
- 17 Enfin, au vu des conclusions de la requête, la juridiction de céans doit également se prononcer sur le point de savoir si les dispositions des règles de droit autorisent l'administration fiscale à procéder au classement de la procédure de remboursement de la TVA.

- 18 La juridiction de céans estime que la Cour est compétente pour statuer à titre préjudiciel. Selon la juridiction de céans, les dispositions de la directive sont applicables au remboursement de la TVA d'amont qui a été facturée à la requérante sur ses achats de biens et de prestations de services en Hongrie. La question de la compatibilité avec la directive de l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, appliqué par l'administration fiscale hongroise, se pose dans la mesure où l'application de la disposition qu'il contient dans le cadre d'une procédure de remboursement de la TVA peut avoir pour effet de conférer au délai d'un mois le caractère d'un délai de forclusion, qui coïncide avec la décision de premier degré, étant donné que, après l'adoption de cette décision de premier degré, le demandeur ne peut plus produire aucune preuve dont il avait connaissance et qu'il a omis, par sa faute, de porter à l'attention de l'administration fiscale à ce moment-là. Cela appelle également un examen de la proportionnalité de l'interdiction de la production d'éléments nouveaux à la lumière du principe fondamental du droit à un procès équitable consacré par l'article 47 de la Charte.
- 19 La juridiction de céans se réfère à l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire C-133/18 Sea Chefs Cruise Services ; dans cette affaire, l'administration fiscale française avait adressé à la requérante (Sea Chefs GmbH) une demande d'informations complémentaires, à laquelle celle-ci n'avait toutefois pas répondu dans le délai d'un mois qui lui était imparti. L'administration fiscale française avait alors rejeté la demande de remboursement de la requérante. La requérante a alors formé un recours contre cette décision de rejet, à l'appui duquel elle a produit, devant la juridiction saisie, les documents et les informations réclamés par l'administration fiscale dans sa demande d'informations complémentaires (points 26 et 27). En réponse aux questions préjudicielles, la Cour a jugé qu'il peut également être déduit des articles 21 et 26 de la directive que le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de celle-ci n'est pas un délai de forclusion (point 43). Dans l'hypothèse où le délai d'un mois visé à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive constituerait un délai de forclusion, une réponse tardive à une demande d'informations complémentaires aboutirait nécessairement au rejet de la demande de remboursement et non pas à un remboursement effectué avec retard, mais sans le bénéfice d'intérêts de retard. Il s'ensuit qu'une interprétation de cet article 20, paragraphe 2, consistant à considérer ledit délai comme un délai de forclusion reviendrait à vider l'article 26, deuxième alinéa, de la même directive de sa substance (point 45). Selon les termes de cet arrêt, l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 doit être interprété en ce sens que le délai d'un mois prévu à cette disposition pour fournir à l'État membre du remboursement les informations complémentaires demandées par cet État membre n'est pas un délai de forclusion qui implique, en cas de dépassement de ce délai ou d'absence de réponse, que l'assujetti perde la possibilité de régulariser sa demande de remboursement par la production, directement devant le juge national, d'informations complémentaires propres à établir l'existence de son droit au remboursement de la TVA (point 49).

- 20 Les faits à l'origine du présent renvoi préjudiciel diffèrent de ceux de l'affaire C-133/18, *Sea Chefs Cruise Services*, dans la mesure où la procédure administrative hongroise comporte deux degrés et que le droit hongrois prévoit expressément l'application, dans le cadre de la procédure de second degré, de l'interdiction de production d'éléments nouveaux énoncée à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, tandis que, dans l'affaire C-133/18, *Sea Chefs Cruise Services*, une telle question n'avait pas lieu d'être examinée.
- 21 Dans la présente affaire, la requérante n'a pas répondu à la demande d'information de l'administration fiscale au cours de la procédure de premier degré, mais, après avoir été informée de la décision de premier degré, elle a envoyé les documents demandés en annexe de sa réclamation. L'administration fiscale a refusé de prendre en compte les informations et documents annexés à la réclamation en raison des dispositions de l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, bien que la directive ne prévoit pas cette possibilité en cas de dépassement du délai d'un mois imposé pour fournir les informations complémentaires demandées par l'État membre du remboursement, et que les règles de la directive relatives au recours ne contiennent pas l'interdiction de production d'éléments nouveaux prévue à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale.
- 22 La juridiction de céans fait observer que le classement de la procédure n'est pas une option envisagée par la directive. En effet, la directive prévoit l'adoption d'une décision d'approbation ou de rejet de la demande de remboursement. Le chapitre XVIII de la loi sur la TVA, dans le cadre de sa transposition, ne prévoit pas non plus la possibilité de procéder au classement de la procédure. En vertu de l'article 251/C, paragraphe 2, la loi sur la TVA, l'administration fiscale nationale statue sur le fond de toute demande de remboursement qui a été introduite dans les délais. Par conséquent, tant la directive de l'Union que la loi sur la TVA qui la transpose exigent l'adoption d'une décision sur le fond. Or, l'administration fiscale hongroise, dans la présente affaire, a appliqué les dispositions de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale relatives au classement de la procédure [article 49, paragraphe 1, sous b), de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale], ce qui conduit la juridiction de céans à se demander si cette procédure est conforme aux dispositions pertinentes de la directive et de la loi sur la TVA, ou si elle leur est contraire.
- 23 La juridiction de céans se réfère également au point 26 de l'arrêt du 10 avril 1984, *von Colson et Kamann* (14/83, EU:C:1984:153), selon lequel la juridiction nationale est tenue d'interpréter son droit national à la lumière du texte et de la finalité de la directive.

VI. Explication des questions préjudicielles

- 24 Selon la juridiction de céans, le litige entre les parties ne peut être résolu sans une interprétation du droit communautaire, et notamment de l'article 23, paragraphe 2, dernière phrase, et de l'article 21, première phrase, de la directive. Dès lors que, selon la jurisprudence de la Cour dans son arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335), une disposition de droit de l'Union doit faire l'objet d'une interprétation par la Cour si la règle en cause ne satisfait pas aux exigences de l'acte clair ou de l'acte éclairé, c'est-à-dire si la question posée est pertinente, que la disposition de droit communautaire en cause n'a pas encore fait l'objet d'une interprétation par la Cour ou que l'application correcte du droit communautaire n'est pas évidente au point d'exclure tout doute raisonnable, la juridiction de céans examinera d'abord si les conditions dans lesquelles il convient de se tourner vers la Cour sont réunies.
- 25 La procédure pendante devant la juridiction nationale a pour objet la mise en œuvre, dans cet État membre, de droits que la requérante, résidente slovaque, tire de la directive ; au cours de l'examen de cette affaire, il s'est posé la question de la compatibilité de l'interdiction de production d'éléments nouveaux prévue à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale avec l'article 23, paragraphe 2, de cette directive, ainsi que de la compatibilité de l'article 49, paragraphe 1, sous b), de cette même loi avec l'article 21 de cette même directive. La requérante relève du champ d'application personnel de la directive et les droits que celle-ci lui confère doivent être garantis lors de l'évaluation des demandes de remboursement au titre de la directive TVA.
- 26 Ces questions conduisent également à s'interroger sur le point de savoir si le droit garanti par l'article 47 de la Charte, c'est-à-dire le droit de la requérante à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial, est altéré, dans le cadre d'une procédure sui generis visant à un remboursement au titre de la directive, par le fait que, en droit hongrois, le droit de la partie à la procédure de présenter des preuves est limité en raison de l'interdiction de production d'éléments nouveaux au stade de la réclamation. Cette interdiction a pour effet que la présentation de faits ou preuves nouveaux est prohibée, ce qui, logiquement, a une incidence sur la décision de l'autorité fiscale de second degré, qui est saisie de la réclamation, ainsi que sur l'issue de la procédure contentieuse résultant du recours susceptible d'être introduit contre cette dernière décision. Un autre élément pertinent à cet égard se trouve à l'article 78, paragraphe 4, du code de procédure administrative contentieuse, lequel énonce que « [u]n fait ou une circonstance existant à l'époque de la procédure antérieure, mais qui n'a pas été apprécié dans le cadre de celle-ci, peut être invoqué par la partie requérante ou intéressée, soit lorsque celle-ci l'avait invoqué dans la procédure antérieure, mais que l'autorité administrative ne l'avait pas pris en compte dans ce cadre, soit lorsque, sans faute de sa part, elle n'en avait pas connaissance ou ne l'a pas invoqué ». La juridiction de céans attend une réponse à la question de savoir si l'interdiction de production d'éléments nouveaux est proportionnée et si elle est compatible avec les garanties exigées

dans le cadre d'un procès équitable, sachant qu'elle peut se traduire par une restriction matérielle du droit de recours du contribuable.

- 27 La juridiction de céans attend également une réponse à la question de savoir si la règle restrictive prévue à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, est compatible avec la directive et la jurisprudence de l'Union relative à son interprétation, si elle est conforme aux principes de neutralité fiscale, d'efficacité et de proportionnalité, et si elle permet de garantir le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial.
- 28 La juridiction de céans cherche également à savoir si la décision de classement de la procédure prise par l'administration nationale correspond à l'adoption d'une décision d'octroi ou de rejet d'une demande de remboursement au titre de la directive lors de l'examen des demandes de remboursement de la TVA au titre de la directive TVA.

III. Autres questions de procédure

- 29 [OMISSIS] [élément de droit procédural national]

Budapest, le 18 novembre 2022.

[OMISSIS]

[signatures]