

**Affaire C-442/22**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

5 juillet 2022

**Juridiction de renvoi :**

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

**Date de la décision de renvoi :**

26 mai 2022

**Parties à la procédure de cassation :**

[P] Sp. z o.o.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Pologne)

---

[OMISSIS]

**ORDONNANCE**

**Le 26 mai 2022**

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour administrative suprême, Pologne)  
[OMISSIS] [composition]

[OMISSIS]

à l'audience du **26 mai 2022**,

au sein de l'**Izba Finansowa** (chambre fiscale)

ayant pour objet un pourvoi en cassation de **[P] sp. z o.o. à [...]**

contre l'arrêt rendu par le **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie**  
(tribunal administratif de voïvodie à Lublin, Pologne)

du 23 février 2018 (référence I SA/Lu 987/17),

dans l'affaire relative au recours de **[P] sp. z o. o. à [...]**

contre la décision du **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie** (directeur de la chambre fiscale de Lublin)

du **31 octobre 2017**, portant le numéro [...]

en matière de **taxe sur la valeur ajoutée pour les mois de janvier 2010 à avril 2014**.

a statué comme suit

**I. En application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :**

**1) L'article 203 de la directive 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) [OMISSIS] doit-il être interprété en ce sens que, lorsqu'un employé d'un assujetti à la TVA a émis une fausse facture mentionnant la TVA, sur laquelle il a indiqué les données de son employeur en tant qu'assujetti, à l'insu de ce dernier et sans son consentement, il convient de qualifier de personne mentionnant la TVA sur la facture et redevable de la TVA :**

**– l'assujetti à la TVA, dont les données ont été utilisées illégalement sur la facture, ou**

**– l'employé qui a mentionné illégalement la TVA sur une facture en utilisant les données d'un assujetti à la TVA ?**

**2) Aux fins de déterminer qui doit être qualifié, au sens de l'article 203 de la directive 2006/112 du Conseil précitée, de personne mentionnant la TVA sur une facture et redevable de la TVA dans des circonstances telles que celles exposées au point 1 ci-dessus, importe-il de savoir si l'assujetti à la TVA qui emploie un travailleur qui a illégalement mentionné les données de l'assujetti qui l'emploie sur une facture de TVA peut se voir reprocher un manque de diligence dans la surveillance de cet employé ?**

**II. [OMISSIS] [questions de procédure, ordonnance de suspension de la procédure].**

## Motivation

**I. Cadre juridique.**

**Droit de l'Union**

1. Dispositions de la directive 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [OMISSIS] [JO 2006, L 347, p. 1], ci-après la « directive 2006/112 ».

## Article 203

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

## Droit polonais

1. Dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi sur la TVA du 11 mars 2004 ; ci-après la « loi sur la TVA ») (Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée) :

### Article 108, paragraphe 1

Toute personne morale, entité organisationnelle dénuée de personnalité juridique ou personne physique qui établit une facture dans laquelle elle mentionne un montant de TVA est redevable du paiement de celle-ci.

## II. Les faits

### Procédure devant les autorités fiscales

1 Par décision du 31 octobre 2017 n° [...], le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directeur de la chambre fiscale de Varsovie ; ci-après « l'organe d'appel ») a confirmé la décision du Naczelnik Urzędu Skarbowego (directeur du centre des impôts) de P. (ci-après le « directeur du centre des impôts ») du 15 mars 2017 fixant les montants de la taxe sur la valeur ajoutée que [P] sp. z o.o. (ci-après la « requérante »), établie à [...], doit payer au titre des factures de TVA établies au cours des mois de janvier 2010 à avril 2014.

L'organe d'appel a déclaré que le contrôle fiscal et la procédure fiscale ont établi que la requérante avait émis, entre les mois de janvier 2010 et avril 2014, 1 679 factures de TVA douteuses (ne reflétant pas les ventes réelles de biens) à des entités qui ont déclaré la TVA figurant sur ces factures. Les factures de TVA douteuses n'ont pas été enregistrées dans le registre des ventes de la requérante et la TVA en aval qui y figurait n'a pas été versée au budget de l'État ni comptabilisée dans aucune des déclarations fiscales de la requérante. La requérante n'a pas non plus démontré que le risque de perte budgétaire résultant de l'émission d'un nombre important de factures de TVA douteuses pour un montant total de TVA de 1 497 847 PLN avait été écarté.

Il ressort des faits de l'espèce que les factures litigieuses comportant les données de la requérante ont été établies à son insu et sans son consentement par [OMISSIS] [une employée] de la requérante, P.K., [OMISSIS] [qui était] la gérante d'une des stations-service appartenant à la requérante. Selon l'intention de P.K. (qui établissait physiquement les factures), les factures de TVA douteuses (dites « vierges ») devaient être liées au chiffre d'affaires réel réalisé dans la station-service exploitée par la requérante et enregistrées par les caisses enregistreuses de la requérante. À cette fin, les copies des (fausses) factures de

TVA contestées étaient accompagnées de tickets de caisse qui, toutefois, ne correspondaient pas aux activités spécifiées dans les factures émises, c'est-à-dire qu'étaient joints aux factures des tickets de caisse qui provenaient en fait d'opérations effectuées avec des entités autres que celles spécifiées sur les factures de TVA émises.

Le procédé d'émission de factures de TVA dites « vierges » a été révélé par les représentants du conseil d'administration de la requérante. Il est apparu que, pendant la période en question, P.K., dans l'exercice de ses pouvoirs liés à son emploi de gérante d'une station-service, dont celui d'émettre des factures TVA au nom de la requérante dans le cadre d'activités commerciales, a exercé, en quelque sorte, une activité parallèle consistant à faire le commerce de factures « vierges » utilisées par les entités les ayant acquises à des fins de fraude fiscale. La requérante était chaque fois mentionnée en tant qu'émettrice et les factures douteuses étaient fondamentalement différentes, en termes de graphisme et de contenu, des factures émises dans le système informatique et comptable installé et en vigueur à la station-service. Elles ont été émises en dehors de ce système, n'ont pas été transférées dans les comptes de la requérante et n'ont pas été déclarées par la requérante dans les déclarations fiscales. Ce procédé a duré pendant une période de plus de 4 ans.

L'organe d'appel a souligné que P.K. avait admis avoir utilisé illégalement les données de la requérante par laquelle elle était employée et avoir tiré profit de la commercialisation de factures de TVA douteuses. P.K. fait actuellement l'objet d'une procédure pénale. Ce faisant, elle a assuré que le conseil d'administration de la requérante n'était pas informé du procédé. Néanmoins, elle a coopéré avec les employés de la station-service qui ont rassemblé pour elle les tickets de caisse, étant rémunérés en conséquence. Il a également été établi en l'espèce que les montants de TVA au titre des factures de TVA contestées n'ont pas été enregistrés et liquidés dans les livres fiscaux de la requérante. Ces derniers ne contenaient qu'une copie électronique. Il a également été établi que l'original de la facture était remis dans une chemise bleue spécialement préparée à cet effet, située à l'une des deux caisses de la station-service, d'où les caissiers les remettaient aux clients qui venaient les chercher.

Les factures contestées étaient d'un format non standard pour le chiffre d'affaires principal de la requérante (x/P/mois/année), n'ont pas été imprimées sur papier, mais avaient un format électronique. Les copies de ces factures n'étaient accessibles qu'à P.K., c'est-à-dire qu'elles étaient conservées dans l'un des dossiers de l'ordinateur de la station-service. Elles n'ont été mises à disposition qu'en mai 2014, à la demande du président du conseil d'administration. Les tickets de caisses correspondant à ces copies de factures ont été rassemblés dans des boîtes distinctes.

Comme il ressort de la déclaration du président du conseil d'administration de la requérante soumise [OMISSIS] le 28 mai 2015, les activités de la requérante entre 2001 et 2015 ont consisté en la vente au détail de carburant, des activités de

promotion immobilière et d'édition, ainsi que la location d'espaces commerciaux dans un pavillon de vente et de services construit en 2013. La requérante a tenu une comptabilité complète et a été un contribuable actif et enregistré à la TVA entre 2010 et 2014, employant en moyenne 14 salariés sous contrat de travail et une personne sous contrat d'entreprise. P.K. a été employée à la station-service [...] de la rue W. à [...] du 25 novembre 2005 au 24 mai 2014, date à laquelle elle a été licenciée en application de l'article 52 du code du travail suite à la révélation de manquements à ses obligations professionnelles. Dès le début, elle a été employée comme gérante d'une station-service. Elle tenait une caisse enregistreuse, rédigeait des factures de recettes et préparait des documents pour le chef comptable. Le travail à la station-service était effectué dans un système de travail posté en deux roulements.

Le président du conseil d'administration de la requérante a indiqué qu'il avait découvert les irrégularités concernant l'émission de factures récapitulatives de TVA liées aux tickets de caisse relatifs à l'achat de carburant dans le cadre d'un contrôle croisé effectué par le centre des impôts. En conséquence, il a mené sa propre enquête interne sur cette affaire, à la suite de laquelle il a obtenu des déclarations de P.K. Celles-ci montrent qu'à partir de 2010, P.K. a émis des factures récapitulatives relatives aux tickets de caisse collectés par les employés de la station-service qu'elle gérait, et les tickets de caisse provenaient des poubelles ; tous les employés qui ont collecté les tickets de caisse en ont tiré un avantage financier ; les factures ont été soit laissées dans des enveloppes scellées, soit remises aux employés de la station-service concernés ; pour chaque facture, il y a des tickets de caisse classés dans la chaufferie [OMISSIS], étiquetés par année, de sorte que les factures émises n'étaient jamais des factures vierges et que les actions entreprises ne devaient pas porter préjudice à l'entreprise ; les factures étaient enregistrées sur l'ordinateur du bureau (inaccessibles sans déverrouillage), [P.K.] les émettait toujours en l'absence de son adjoint ; les factures étaient numérotées X/P/mois/année, X étant les numéros successifs des factures ; les factures étaient émises dans un format différent ; [P.K.] n'imprimait pas de copies des factures pour ne pas créer d'archives « papier », et comme il s'agissait de factures relatives à des tickets de caisse, elle ne les a pas transmises à la comptabilité ; les factures qu'elle a émises ne reflétaient pas l'intégralité des faits, elle a donc utilisé les données de la requérante en tant qu'émettrice, ainsi que son numéro d'identification à TVA ; sa signature et son cachet sont apposés sur les factures, et depuis 2014, il s'agit d'une signature électronique sans cachet ; l'avantage financier que tous ont reçu a été calculé sur le nombre de litres figurant sur la facture ; les employés ont reçu de l'argent selon le nombre de litres mentionnés sur les tickets de caisse, après déduction de tous les tickets de caisse qui ne convenaient pas (par exemple, trop peu de litres, deux types de carburant sur un seul ticket de caisse) ; P.K. gardait la différence entre le montant total et la somme distribuée à tous les employés.

L'organe d'appel a versé au dossier de la présente affaire les décisions fiscales rendues à cet égard pour les cocontractants de la requérante. L'ensemble des circonstances établies ont conduit les autorités fiscales à considérer unanimement

(ce qui d'ailleurs n'est pas contesté par les parties) que les factures en question documentaient une fourniture de biens et de services qui n'avait pas été effectivement réalisée, d'où leur nature de factures dites « vierges ». Ces factures, ayant pour objet la vente de biens et de services, ont contrefait la réalisation effective de la vente aux fins d'une fraude fiscale. Il a été établi en l'espèce que l'employeur – la requérante [-] n'a pas fait preuve de la diligence requise pour éviter une facturation douteuse de la TVA. L'étendue exacte des fonctions de P.K. n'était pas définie de manière exacte dans un document. En outre, les constatations effectuées montrent que celle-ci disposait d'un très large pouvoir non écrit, qui incluait la possibilité d'émettre des factures de TVA pour des tickets de caisse en dehors du système BOS au format Excel sans consentement supplémentaire de l'employeur.

Les preuves recueillies ont permis de constater, selon l'organe d'appel, que le président du conseil d'administration de la requérante savait qu'à la station-service des factures étaient émises pour des tickets de caisse, ce qui se faisait sans contrôle comptable, de sorte qu'il pouvait et devait savoir que des factures douteuses pouvaient être émises dans les conditions du système de travail à la station-service en bénéficiant des mécanismes liés au système de travail en vigueur à la station-service. En raison de l'absence de supervision et d'organisation adéquate du travail, le président du conseil d'administration de la requérante n'a découvert les irrégularités qu'à l'occasion d'un contrôle croisé. Ni les employés, ni l'autre gérant, ni l'employeur lui-même n'ont eu de soupçons ou ne se sont inquiétés de la manière dont les factures ont été remises aux postes de caisse dans des enveloppes, ce qui a pu rendre impossible le relevé des données des factures. Si, par conséquent, le président du conseil d'administration de la requérante a admis l'utilisation d'un système d'émission de factures de TVA autre que le système BOS (il a marqué son accord avec ce système) et qu'une telle possibilité était disponible à la station-service à l'époque, il est raisonnable, selon les autorités, de conclure qu'il pouvait et devait savoir que l'émission de factures d'une manière autre que dans le système BOS faciliterait le déroulement du procédé.

L'organe d'appel a souligné que P.K. n'était pas un tiers par rapport à la requérante, mais était une employée habilitée à émettre des factures. Sa relation de travail et les pouvoirs qui lui ont été conférés – gérante d'une [...] station-service appartenant à la requérante (vente de carburants), pouvoir et matériel pour émettre des factures, gestion d'une équipe d'employés qui, sur la base des procédures adoptées et appliquées à la station-service, introduisaient dans les transactions légales les factures de TVA émises par P.K. – ont fait que sa participation au procédé d'émission de factures vierges revêt une importance particulière qui, dans l'ensemble des circonstances, ne peut être ignorée.

[L'organe d'appel] a constaté que, en dépit des efforts déployés pour exclure les factures de TVA litigieuses des comptes des contreparties et minimiser la perte de recettes fiscales, celle-ci s'était déjà produite. Ainsi, lorsque le risque élevé s'est transformé en perte effective de recettes fiscales, qui n'a pas été évitée en temps



utile, il est raisonnable d'appliquer au cas d'espèce l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

### **Arrêt du Tribunal de première instance (tribunal administratif)**

- 2 Par un jugement du 23 février 2018, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (tribunal administratif de voïvodie à Lublin, Pologne) a rejeté le recours de [...] sp. z o.o., établie à [...], dirigé contre la décision susmentionnée du directeur de la chambre fiscale. Le tribunal de première instance a pleinement partagé le raisonnement de l'organe d'appel dans cette affaire.

### **Procédure devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour administrative suprême, Pologne).**

- 3 La requérante, sur le fondement de l'article 173, paragraphe 1, de l'ustawa Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (loi relative à la procédure devant les juridictions administratives), du 30 août 2002 (Dz. U. n° 153, position 1270), a contesté l'arrêt susmentionné par un pourvoi en cassation visant l'intégralité du jugement ci-dessus, en invoquant, notamment, la violation :

1. de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA en ce que :

a) la personne morale n'a pas émis les factures, mais celles-ci ont été émises par une personne physique, une employée de la requérante, dans l'intention de créer les bases pour une déduction illégale de la TVA par les entités coopérant avec elle, en agissant comme un tiers, en dehors de la relation juridique entre elle et son employeur, et en abusant du pouvoir d'émettre des factures de TVA, accordé « aux personnes habilitées à le faire » par l'organe représentant l'employeur, en ce qu'elle a indiqué comme vendeur la personne morale à l'insu de celle-ci et sans le consentement de son organe,

b) les entités dont les données indiquaient qu'elles étaient destinataires des factures étaient tenues de rembourser les dettes fiscales résultant de la diminution injustifiée de la dette fiscale, de sorte qu'il n'y a pas eu de perte de recettes publiques, alors que l'objectif fondamental de l'article 203 de la directive 2006/112 et de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, qui en est le pendant national, est de prévenir un risque de perte de recettes fiscales par la déduction [illégale] de la TVA mentionnée sur la facture par le destinataire de celle-ci, et non d'imposer à l'assujetti l'obligation de payer un certain montant en raison de l'émission d'une facture fictive,

2. de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA en raison d'une interprétation erronée découlant de :

a. l'hypothèse selon laquelle « admettre l'absence de responsabilité de l'employeur à ce titre aurait pour effet de déplacer cette responsabilité des entreprises vers l'État, ce qui est inacceptable » (p. 22 des motifs de l'arrêt, 9<sup>e</sup> ligne depuis le bas), alors que, selon une interprétation littérale correcte de cette

disposition, en l'absence de responsabilité de la personne morale qui est l'employeur, il n'y a pas de transfert de la responsabilité vers le Trésor public, mais la responsabilité au titre de l'émission des factures incombe à la personne physique qui les a effectivement émises,

b. l'hypothèse selon laquelle l'émission d'une facture par une personne morale constitue un acte illégal de son employé, consistant à mentionner les données de l'employeur en tant qu'émetteur de la facture, en allant au-delà du cadre de la relation juridique qui le lie à l'employeur et en abusant du pouvoir d'émettre des factures TVA, accordé « aux personnes habilitées à le faire » par l'organe représentant l'employeur, alors qu'il n'est pas contesté qu'il n'existe aucun consentement exprès ou implicite de l'organe de la requérante à un tel acte illégal, ce qui nécessaire pour engager la responsabilité de la requérante sur le fondement de cette disposition,

c. l'hypothèse selon laquelle, pour qu'une personne morale soit tenue responsable en vertu de cette disposition, il suffit que son organe ait pu avoir connaissance du comportement illicite d'un employé de cette personne morale compte tenu de la longue période [de ce comportement], bien qu'elle n'en ait pas eu connaissance, alors qu'une interprétation correcte de la disposition indique que son application requiert la connaissance et l'acceptation effectives, par l'organe de la personne morale, de l'émission de factures « vierges » par ses employés, en plus des factures légalement émises, alors que l'éventuelle négligence en matière de contrôle du conseil d'administration d'une personne morale et l'approbation non intentionnelle d'un comportement infractionnel dans le chef de son employé, entraînant une atteinte potentielle aux intérêts patrimoniaux du Trésor public, ne peuvent constituer un fondement potentiel de la responsabilité extracontractuelle d'une personne morale que sur la base d'autres principes.

[OMISSIS] [en substance, répétition des questions posées]

### **III. Motivation de la demande de décision préjudicielle de la juridiction de renvoi**

- 4 De l'avis de la juridiction de renvoi, l'issue du recours en cassation de la requérante susmentionné requiert une réponse de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») à une question concernant l'interprétation et les règles d'application de l'article 203 de la directive 2006/112.

Le pourvoi en cassation avance un moyen tiré de la violation de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, qui transpose l'article 203 de la directive 2006/112, et invoque une interprétation de ladite disposition de la directive.

En vertu de l'article 267 TFUE, lorsqu'une question d'interprétation de dispositions d'une directive est soulevée dans une affaire pendante devant une



juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

### **Sur les questions préjudicielles**

**5** Le litige en l'espèce porte essentiellement sur la question de savoir si, dans une situation où un employé d'un assujetti à la TVA a émis, à l'insu de cet assujetti et sans son consentement, une fausse facture mentionnant la TVA, il convient de considérer que la personne qui mentionne la TVA sur la facture et est redevable de la TVA au sens de l'article 203 de la directive 2006/112 est :

- l'assujetti dont les données ont été illégalement utilisées sur la facture,
- ou bien
- l'employé qui a illégalement mentionné la TVA sur une facture en utilisant les données de l'entité assujettie à la TVA.

Dans le contexte de faits similaires à ceux de la présente affaire, deux positions sur la question d'interprétation sont exprimées dans la jurisprudence nationale des juridictions administratives.

**6** Selon la première interprétation, « il n'y a pas lieu de déterminer l'obligation de payer l'impôt sur cette base à l'encontre de l'employé coupable d'avoir émis les factures litigieuses, dès lors que la disposition vise la personne qui figure sur la facture en tant que son émetteur, c'est-à-dire la personne qui réalise la vente » (voir, par exemple, l'arrêt de la Cour administrative suprême du 10 avril 2013, I FSK 362/12). Afin de résoudre cette question, le rôle joué par la personne qui a rédigé les factures en question est mis en évidence. Il ne s'agissait pas d'un tiers vis-à-vis de la requérante et de son entreprise, mais d'une employée habilitée à émettre des factures. Sa relation de travail et les compétences qui lui ont été attribuées ont fait que sa participation au procédé d'émission de factures vierges revêt une importance particulière, qui ne peut être ignorée au regard de l'ensemble des circonstances. Il ne fait aucun doute que l'entrepreneur assume les risques liés à l'exercice d'une activité économique, à la sélection des employés et au contrôle de leurs obligations. Reconnaître l'absence de responsabilité de l'employeur pour les raisons susmentionnées aurait pour effet de transférer à l'État cette responsabilité au titre d'une activité économique par les entrepreneurs, ce qui ne saurait être accepté.

Le point de vue ci-dessus a également été partagé par la juridiction de première instance dans la présente affaire.

**7** La deuxième interprétation de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA (article 203 de la directive 2006/112), en revanche, considère qu'une entité dont les données ont été illégalement utilisées sur une facture, c'est-à-dire une entité qui a été illégalement « usurpée » par une autre entité, n'est pas l'émetteur de la facture redevable la taxe au titre de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur

la TVA. Cela s'applique également lorsque les données d'une entité assujettie à la TVA ont été utilisées illégalement (en ce sens, arrêt de la Cour administrative suprême du 27 juin 2017, IFSK 1459/15).

Cette position exprime l'avis selon lequel l'interprétation de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA ne peut pas conduire à imposer l'obligation de payer la taxe mentionnée sur la facture à une entité qui n'a rien à voir avec l'émission de cette facture.

Cette disposition stipule clairement que l'entité qui « émet la facture », et non celle dont les données ont été inscrites sur la facture en tant qu'émetteur de celle-ci, est redevable de la taxe. Bien sûr, dans la pratique, la facture contient généralement les données de l'entité qui est l'émetteur réel de la facture.

Cette disposition suppose donc un acte de la part de l'entité qui a émis la facture. Ce faisant, cet acte ne consiste pas nécessairement à rédiger de sa propre main le document de facturation. Un assujetti peut charger une personne déterminée (par exemple, un employé) d'émettre une facture en son nom. Il en va de même s'agissant de l'utilisation de la facture dans des opérations juridiques, c'est-à-dire de la transmission de la facture à l'entité pour laquelle elle a été émise, permettant ainsi que la facture soit utilisée par une autre entité dans le but de réduire la taxe due, ce qui est précisément lié au risque de perte de recettes fiscales que la disposition susmentionnée vise à éliminer.

En revanche, une entité dont les données ont été illégalement utilisées dans une facture, c'est-à-dire une entité qui a été illégalement « usurpée » par une autre entité, n'est pas l'émetteur de la facture tenu de payer la taxe au titre de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. C'est également le cas lorsque les données d'une entité assujettie à la TVA ont été utilisées illégalement.

En d'autres termes, si, à la suite d'un acte illicite d'une autre personne, est mentionnée sur une facture en tant qu'émetteur de la facture (vendeur, prestataire de services) une entité qui n'était pas au courant de l'émission de cette facture, qui n'a pas donné son accord à son émission et qui n'a pas effectivement émis la facture et n'a pas chargé quelqu'un de l'émettre et ne l'a pas utilisée dans des rapports juridiques, cette entité ne peut pas être considérée comme l'émetteur de la facture au sens de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.

Cette interprétation de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA rend inutile l'examen de la diligence de l'entité qui n'est pas l'émetteur de la facture visée par cette disposition, car l'entité qui n'est pas l'émetteur de la facture n'est pas redevable de la taxe qui y figure.

- 8 Comme on peut le constater, la divergence d'interprétation de l'article 203 de la directive 2006/112 dans le contexte de la question litigieuse nécessite une décision de la Cour.

[OMISSIS] [répétition]

L'hypothèse selon laquelle l'entité mentionnant la TVA sur la facture dans ces circonstances, et donc l'entité redevable de cette taxe en vertu de l'article 203 de la directive 2006/112, est l'entité indiquée sur la facture en tant qu'émetteur (le vendeur, l'assujetti), et ce même lorsque l'employé trompe son employeur, qui n'a pas connaissance de son procédé d'émission de fausses factures, requiert de répondre à la question de savoir si cette entité endosse une responsabilité objective au titre de l'émission des factures du seul fait que c'est son employé qui a émis cette facture TVA, ou si elle engage sa responsabilité pour faute de surveillance, au motif qu'elle n'a pas fait preuve de diligence dans l'organisation et le fonctionnement de son entreprise, y compris pour avoir confié la tâche d'émettre des factures à des personnes qu'elle employait. Dans ce deuxième cas de figure, l'employeur ignorant de la pratique frauduleuse pourrait se dégager de sa responsabilité au titre de l'article 203 de la directive dans la mesure où il ne pourrait pas lui être reproché de ne pas avoir fait preuve de la diligence requise dans le cadre de la surveillance susmentionnée. Toutefois, il faudrait alors répondre à la question de savoir si, dans une telle situation, personne ne serait redevable de la TVA mentionnée illégalement sur la facture, ou si, dans de telles circonstances, la responsabilité serait transférée à l'employé qui a mentionné illégalement cette TVA ?

En outre, l'hypothèse selon laquelle la personne qui mentionne la TVA sur une facture au sens de l'article 203 de la directive est celle qui est indiquée sur la facture en tant qu'émetteur (le vendeur, l'assujetti) requiert également de répondre à la question de savoir si l'assujetti qui existe réellement, mais qui n'a aucun lien avec la personne qui émet effectivement la facture mentionnant la TVA, qui a utilisé illégalement ses données en tant qu'émetteur de cette facture, doit également être considéré comme responsable de la mention de la TVA sur la facture.

En revanche, considérer que la personne (l'employé) qui a effectivement mentionné la TVA sur la facture en utilisant sur la facture les données de l'employeur, à l'insu et sans le consentement de ce dernier, est la personne qui mentionne la TVA sur la facture et qui est redevable de celle-ci entraîne le risque de non-respect de l'obligation prévue à l'article 203 de la directive en raison de la situation financière de cette personne. Cependant, il ne fait aucun doute que c'est cette personne (l'employé) qui a effectivement mentionné la TVA sur la facture qu'il a illégalement émise avec les données de son employeur. À ce titre, c'est cette personne qui, comme dans les circonstances de l'espèce, est le plus souvent accusée de l'infraction pénale d'émission d'une facture douteuse (fausse) en utilisant les mécanismes de la TVA, ce qui milite en faveur de la position selon laquelle les autorités répressives, en individualisant la responsabilité au titre de l'infraction, attribuent celle-ci à la personne qui a effectivement émis la facture mentionnant la TVA et non à l'assujetti dont les données ont été utilisées illégalement par cette personne. Une telle situation militerait en faveur du point de vue selon lequel, même sur le plan fiscal, c'est la personne (l'employé) qui commet effectivement la fraude fiscale en émettant une fausse facture mentionnant la TVA qui est redevable de la TVA au titre de l'article 203 de la

directive 2006/112, plutôt que l'entité dont la personne a utilisé les données sans son consentement et à son insu.

[OMISSIS] [questions procédurales et signatures].

DOCUMENT DE TRAVAIL