

Affaire C-676/22**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

2 novembre 2022

Jurisdiction de renvoi :

Nejvyšší správní soud (République tchèque)

Date de la décision de renvoi :

26 octobre 2022

Partie demanderesse :

B2 Energy s.r.o.

Partie défenderesse :

Odvolací finanční ředitelství

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), saisi d'un recours introduit par la partie requérante **B2 Energy s.r.o.** [OMISSIS] contre une décision de la partie défenderesse **Odvolací finanční ředitelství** (direction d'appel des finances, République tchèque) [OMISSIS] du 21 novembre 2019 [OMISSIS] dans le cadre d'un pourvoi formé par la partie requérante contre la décision du Městský soud v Praze (cour municipale de Prague, République tchèque) du 18 août 2021 (réf. 14 Af 4/2020-48),

a jugé ce qui suit :

I. La Cour de justice **est saisie** de la question préjudicielle suivante.

L'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété à la lumière de l'arrêt du 9 décembre 2021, *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989) en ce sens qu'il y a lieu de refuser la demande d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lors de la livraison

de marchandises à destination d'un autre État membre de l'Union sans que l'administration fiscale soit tenue de prouver que le fournisseur des marchandises a été impliqué dans une fraude à la TVA, lorsque ce fournisseur n'a pas démontré la livraison des marchandises à un destinataire spécifique indiqué sur les documents fiscaux et ayant la qualité d'assujetti dans l'autre État membre, alors même que, compte tenu des éléments de fait et des informations présentés par le redevable, l'on dispose des données nécessaires pour vérifier que le véritable destinataire dans l'autre État membre avait cette qualité ?

[OMISSIS]

Motivation

I. L'objet de la procédure

[1] La requérante est une société tchèque. Le 15 juillet 2015, elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les périodes d'imposition de février, mars, avril et mai 2015. À l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale a constaté que la requérante n'avait pas démontré le respect des conditions de l'exonération de la TVA pour la livraison de marchandises à destination d'un autre État membre, dont elle souhaitait bénéficier sur le fondement de documents fiscaux indiquant la coopérative OOV-Družstvo Malinovo et la société BICOTEC LIMITED (ci-après les « destinataires des marchandises ») en tant que destinataires des marchandises. Les documents présentés concernaient des livraisons d'huile de colza à destination d'un autre État membre. La requérante a soumis à l'administration fiscale les documents fiscaux relatifs aux livraisons effectuées, y compris leurs pièces jointes sous forme de bons de commande, notes de livraison, lettres de voiture internationales, bons de pesage, confirmation de mesure de la qualité des marchandises, ainsi que les contrats-cadres d'achat, les contrats-cadres d'expédition et les relevés de comptes bancaires.

[2] L'administration fiscale n'a pas contesté que les marchandises avaient été effectivement transportées vers un autre État membre. Toutefois, elle a considéré que la requérante n'avait pas prouvé ses allégations dès lors qu'elle n'a pas établi qu'elle avait transféré le droit de disposer des marchandises en tant que propriétaire aux personnes désignées dans les documents en question comme les destinataires des marchandises (la coopérative OOV-Družstvo Malinovo et la société BICOTEC LIMITED), ni que les marchandises avaient été livrées à une personne immatriculée à la TVA dans un autre État membre. Elle ne remplissait donc pas les conditions pour bénéficier de l'exonération. Les destinataires des marchandises de la requérante n'ont déclaré ni l'acquisition de marchandises en provenance de la République tchèque, ni même la livraison intracommunautaire de marchandises dans le cadre d'une opération triangulaire, et n'ont pas payé de taxe sur les marchandises acquises en provenance d'un autre État membre. Cette livraison n'a pas été non plus certifiée en ce qui concerne les sociétés DRAGSTAL et WRATISLAVIA-BIO, lesquelles selon la requérante, étaient en fait ses clients finaux. Bien qu'un certain nombre de lettres de voiture CMR et de

bons de pesage présentés indiquaient la société WRATISLAVIA-BIO en tant que propriétaire des marchandises, ils comportaient la signature et le cachet d'une autre entité, à savoir la société Wratislavia-Biodiesel, de sorte que la requérante n'a pas démontré que les marchandises avaient été livrées à la société WRATISLAVIA-BIO. Le fait que les destinataires aient payé l'huile de colza ne signifie pas en soi qu'ils ont acquis le droit de disposer des marchandises en tant que propriétaire. Certaines lettres de voiture CMR accompagnant les factures émises en faveur des destinataires des marchandises n'ont pas été certifiées, ni même par les destinataires finaux, ou l'ont été par des entités complètement différentes. La livraison effective des marchandises aux destinataires déclarés dans un autre État membre n'a pas été confirmée par les témoins.

[3] Par les avis d'imposition du 6 octobre 2017, l'administration fiscale a donc majoré la TVA déclarée par la requérante en la fixant à 66 323 CZK pour le mois de février 2015, à 68 490 CZK pour le mois de mars 2015, à 74 359 CZK pour le mois d'avril 2015 et à 8 486 CZK pour le mois de mai 2015.

[4] Par décision du 21 novembre 2019 [OMISSIS], la défenderesse a rejeté le recours contre ces avis d'imposition. La requérante a contesté cette décision devant le Městský soud v Praze (tribunal municipal de Prague) (ci-après le « městský soud »). Par jugement du 18 août 2021 (réf. 14 Af 4/2020-48), le městský soud a rejeté le recours. Selon ce dernier, l'administration fiscale et la défenderesse contestaient, non pas la présentation des documents fiscaux (le respect des conditions formelles) et l'opération de transport des marchandises vers un autre État membre, mais la livraison des marchandises aux destinataires déclarés.

[5] Le městský soud a estimé, à la lumière de la jurisprudence de la Cour et notamment de l'arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548), que la requérante n'avait même pas démontré la livraison des marchandises à leurs destinataires finaux via les destinataires déclarés. En effet, sur les documents présentés ne figurait pas la personne ayant pris en charge les marchandises pour le compte du destinataire, ni le destinataire auquel les marchandises avaient été livrées, aucune indication à ce sujet n'ayant été donnée par les témoins interrogés. Par conséquent, il est difficile de déterminer la personne habilitée à exercer le droit de propriété sur les marchandises (huile de colza). Le městský soud a souligné que la défenderesse n'avait pas reproché à la requérante d'être impliquée dans une fraude fiscale, mais de ne pas avoir prouvé ses déclarations fiscales. Ainsi, compte tenu des faits de la présente affaire, la requérante n'aurait pas été de bonne foi s'agissant du transfert effectif du droit de propriété sur l'huile de colza aux destinataires déclarés des marchandises.

[6] La requérante a formé un pourvoi contre le jugement du městský soud, dans lequel elle a fait valoir qu'elle remplissait les conditions de l'exonération fiscale pour la livraison de marchandises vers un autre État membre de l'Union. En ce qui concerne l'appréciation du moment auquel naît le droit de propriété sur les marchandises, la requérante a d'abord affirmé que, même si elle n'avait pas attesté

la livraison des marchandises aux destinataires déclarés, elle remplissait toujours les trois conditions pour bénéficier de l'exonération de la TVA lors de la livraison des marchandises dans un autre État membre de l'Union. En effet, l'identité du véritable acquéreur auquel le droit de disposer des biens en tant que propriétaire a été transféré peut être vérifiée à partir des preuves avancées. Ces preuves ont ensuite permis de démontrer de manière concluante la prise en charge effective des marchandises dans la ville polonaise de Wrocław par leurs destinataires finaux, qui étaient des sociétés autres que celles déclarées sur les documents fiscaux correspondants.

II. Les dispositions applicables du droit de l'Union et de droit national

[7] L'article 131 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 sur la TVA »] énonce que les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.

[8] Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, de la directive sur la TVA, les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

[9] La directive sur la TVA elle-même [contrairement, par exemple, à la procédure de demande de déduction de la TVA ; voir article 168, sous a), et article 178, sous a), de cette directive] ne contient aucune disposition spécifique quant aux preuves qu'un assujetti doit produire pour avoir droit à l'exonération.

[10] L'assujetti est défini à l'article 9, paragraphe 1, de la directive sur la TVA comme quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

[11] L'article 287 de la directive sur la TVA énonce que les États membres ayant adhéré après le 1^{er} janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion. Pour la République tchèque, ce chiffre d'affaires est fixé au point 7 à 35 000 euros. Pour les autres États membres, des dérogations similaires avec des limites différentes sont prévues aux articles 284 à 286 de la directive sur la TVA.

[12] Compte tenu de la possibilité prévue à l'article 287 de la directive sur la TVA, selon le droit tchèque, un assujetti devient redevable au sens de l'article 6, paragraphe 1, du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (la loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA »)

lorsque son chiffre d'affaires réalisé au cours, au maximum, des douze derniers mois calendaires consécutifs dépasse 1 000 000 couronnes tchèques, à l'exception de la personne qui n'effectue que des opérations exonérées de la taxe sans droit à déduction.

[13] La condition de fond pour bénéficier d'une franchise de taxe est la livraison de marchandises à destination d'un autre État membre de l'Union. Le droit d'en bénéficier naît dans les conditions prévues à l'article 64 de la loi sur la TVA, dans sa version applicable à la présente affaire. Le principe de base est que la livraison de marchandises à destination d'un autre État membre par un redevable à une personne immatriculée à la taxe dans un autre État membre, qui sont expédiées ou transportées à partir du territoire national par le redevable ou par l'acquéreur ou un tiers mandaté, est exonérée de la taxe avec droit à déduction. Une exception est prévue pour la livraison de marchandises à une personne pour laquelle l'acquisition de marchandises dans un autre État membre n'est pas soumise à la taxe.

[14] Selon l'article 4, paragraphe 1, sous c), de la loi sur la TVA, par « prestation effectuée », on entend la livraison d'un bien ou la prestation d'un service à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Selon l'article 4, paragraphe 1, sous f), de la loi sur la TVA, par « personne immatriculée à la taxe », on entend une personne qui s'est vu attribuer un numéro d'identification fiscale aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre des échanges entre États membres.

[15] La livraison de marchandises est définie à l'article 13, paragraphe 1, de la loi sur la TVA comme le transfert du droit de disposer des marchandises en tant que propriétaire. Selon le paragraphe 2 de cet article, aux fins de cette loi, on entend par « livraison de marchandises à destination d'un autre État membre » la livraison de marchandises qui sont effectivement expédiées ou transportées vers un autre État membre.

[16] Selon l'article 92, paragraphe 3, du zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (loi n° 280/2009 établissant le code de procédure fiscale), l'assujetti établit toutes les circonstances qu'il est tenu de mentionner dans une déclaration fiscale ordinaire, dans une déclaration fiscale complémentaire ou dans d'autres documents.

III. Analyse de la question préjudicielle

[17] Dans la présente affaire, la juridiction de céans est confrontée à la question de savoir si l'exonération de la TVA peut être refusée pour la livraison de marchandises à destination d'un autre État membre lorsque le véritable destinataire des marchandises pour lesquelles le fournisseur demande l'exonération est inconnu.

[18] [OMISSIS]

[19] Dans sa jurisprudence relative aux articles 131 et 138 de la directive sur la TVA, la Cour a souligné à plusieurs reprises que, lors de l'appréciation du droit à

l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée ou des exigences auxquelles l'assujetti doit satisfaire, les autorités fiscales des États membres sont toujours tenues d'appliquer les principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de proportionnalité. En droit tchèque, la charge de la preuve du respect des conditions de fond incombe à l'assujetti. Or, les mêmes conclusions découlent aussi de la jurisprudence de la Cour. Cette dernière ne modifie la charge de la preuve que dans la mesure où elle interdit à l'administration fiscale et aux États membres d'imposer à l'assujetti d'autres conditions qui ne sont pas conformes aux objectifs reconnus par la directive sur la TVA. Toutefois, dans le cas de la preuve de l'implication dans une fraude fiscale, la charge de la preuve est renversée et il appartient à l'administration fiscale d'établir une telle implication.

[20] En l'absence de disposition concrète dans la directive sur la TVA quant aux preuves que l'assujetti est tenu de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, la Cour a jugé dans des cas particuliers que, pour bénéficier de l'exonération de la TVA, l'importateur doit apporter la preuve que, d'une part, au moment de l'importation, les marchandises en cause étaient destinées à être expédiées ou transportées à destination d'un autre État membre et qu'elles ont été ainsi expédiées ou transportées dans le cadre de la livraison intracommunautaire subséquente, sans avoir à démontrer l'envoi des marchandises à l'adresse spécifique de l'acquéreur. Ces preuves peuvent comprendre des documents relatifs au transport depuis un entrepôt fiscal dans l'État membre d'exportation vers un entrepôt fiscal dans un autre État membre.

[21] S'agissant de la preuve du droit à déduction de la TVA en vertu des articles 168 et 178 de la directive sur la TVA, la Cour, dans son récent arrêt du 9 décembre 2021, *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), a répondu à la question préjudicielle posée par la chambre élargie du Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) comme suit : « *La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens que l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée en amont doit être refusé, sans que l'administration fiscale ait à prouver que l'assujetti a commis une fraude à la TVA ou qu'il savait, ou aurait dû savoir, que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une telle fraude, lorsque, le véritable fournisseur des biens ou des services concernés n'ayant pas été identifié, cet assujetti n'apporte pas la preuve que ce fournisseur avait la qualité d'assujetti, si, compte tenu des circonstances factuelles et des éléments fournis par ledit assujetti, les données nécessaires pour vérifier que le véritable fournisseur avait cette qualité font défaut.* ».

[22] La Cour confirme donc que la qualité d'assujetti du fournisseur de marchandises ou du prestataire de services (dans le cas de la République tchèque, la qualité de redevable de la TVA) est l'une des conditions de fond du droit à la déduction de la TVA. Toutefois, la Cour admet que, sous certaines conditions, le fournisseur peut ne pas être clairement identifié si les faits démontrent avec certitude qu'il avait nécessairement la qualité d'assujetti à la TVA. La charge de la

preuve incombe à la personne qui demande la déduction de la TVA. Une exception concerne la situation dans laquelle l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour vérifier si la condition de fond pour bénéficier du droit à déduction de la TVA est remplie.

[23] Selon les conclusions auxquelles est parvenue la Cour dans l'arrêt précité, il n'est donc pas nécessaire de prouver, dans le cadre d'une procédure fiscale, que la prestation imposable a été effectuée par un fournisseur déterminé en sa qualité de redevable de la TVA. Il a donc également été admis que l'identité du fournisseur pouvait ne pas être établie et que les conditions de fond pour bénéficier de la déduction de la TVA seraient néanmoins remplies si l'administration fiscale disposait des informations nécessaires pour vérifier, à la lumière des faits, que le véritable fournisseur avait la qualité de redevable de la TVA.

[24] Il résulte des faits établis dans la présente affaire que la requérante a transporté de l'huile de colza à destination d'un autre État membre sans démontrer qu'elle l'a livrée aux destinataires déclarés (la coopérative OOV-Družstvo Malinovo et la société BICOTEC LIMITED). Cependant, les marchandises ont été livrées à des adresses spécifiques situées dans un autre État membre de l'Union où leur réception a été certifiée par d'autres entités. Sur la liste de voiture CMR n° 1988977, la livraison des marchandises, dont le destinataire déclaré était la coopérative OOV-Družstvo Malinovo a été certifiée par le cachet et la signature de la société RPA. Sur les listes de voiture CMR et les bons de pesage correspondants, la livraison des marchandises pour lesquelles la société BICOTEC LIMITED était indiquée en tant que destinataire déclaré a été certifiée par le cachet et la signature de l'entité Sklad Wroclaw, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wroclaw (également désignée comme « Magazyn-Wroclaw »), ainsi que par ceux de la société Wratislavia-Biodiesel. Sur les bons de pesage présentés pour certaines livraisons examinées, la société WRATISLAVIA-BIO était inscrite en tant que propriétaire des marchandises ; ils ont été signés et tamponnés par la société Wratislavia-Biodiesel.

[25] En outre, il convient de souligner que le transport d'huile de colza de la République tchèque vers la Pologne et son déchargement ultérieur à partir des camions citernes du transporteur chez d'autres clients, non identifiés par requérante dans ses déclarations fiscales, n'étaient pas l'objet du litige, et que l'administration fiscale ne lui a pas accordé le droit à l'exonération fiscale au seul motif qu'elle n'a pas prouvé la livraison des marchandises aux destinataires déclarés. De plus, les livraisons d'huile de colza sur les lieux de destination dépassaient des dizaines de tonnes, soit une valeur de plusieurs dizaines de milliers d'euros. Il est donc difficile d'imaginer que les véritables acquéreurs des marchandises en cause n'étaient pas redevables de TVA.

[26] Ces raisons nous amènent à nous demander si les conclusions formulées dans l'arrêt Kemwater ProChemie peuvent être appliquées dans la présente affaire et si, lorsqu'il s'agit de prouver le respect des conditions de fond pour demander l'exonération de la TVA lors de la livraison de marchandises à destination d'un

autre État membre de l'Union, l'assujetti est tenu de démontrer que les marchandises ont été prises en charge par un destinataire spécifique (déclaré) qui avait la qualité d'assujetti, ou s'il suffit qu'il ressorte des faits de la cause que les marchandises ont été prises en charge dans un autre État membre de l'Union par un autre destinataire véritable et que ce dernier avait (ou d'après les faits, devait avoir) la qualité d'assujetti.

[27] La juridiction de céans a connaissance des conclusions formulées dans l'arrêt du 17 octobre 2019, *Unitel* (C-653/18, EU:C:2019:876), selon lesquelles le bénéficiaire de l'exonération de la TVA doit être refusé si l'absence d'identification du réel acquéreur empêche d'établir la preuve que l'opération en cause constitue une livraison de biens hors du territoire de l'Union européenne. Toutefois, cette décision concerne la situation différente d'une livraison de biens hors du territoire de l'Union européenne et ne répond pas à la question de savoir si tel est le cas même lorsque les faits de la cause démontrent de manière concluante que, bien que les marchandises n'aient pas été prises en charge par le destinataire déclaré dans les documents fiscaux, elles ont été prises en charge au lieu de destination par un autre destinataire réel qui disposait (ou devait disposer) de la qualité d'assujetti. En d'autres termes, on peut se demander si une certaine évolution de la jurisprudence antérieure de la Cour, dont fait preuve l'arrêt *Kemwater ProChemie*, peut être suivie dans un tel cas de figure. La juridiction de céans considère que la question de l'exonération de la taxe pour les livraisons de marchandises à destination d'un autre État membre est, dans une certaine mesure, comparable à celle du droit à déduction de la taxe en amont, en ce que, dans les deux cas, la condition de fond pertinente concerne le partenaire commercial de l'opération agissant en qualité d'assujetti (dans le cas du droit à déduction, il s'agit de la personne qui effectue la livraison imposable en question et dans le cas de l'exonération de la taxe pour les livraisons de marchandises à destination d'un autre État membre, il s'agit du destinataire des marchandises dans l'autre État membre).

[28] La nécessité d'appliquer les conclusions de l'arrêt *Kemwater ProChemie* également dans le cas de l'appréciation du droit à l'exonération fiscale en cas de livraison de marchandises vers un autre État membre a déjà été soulevée par le *Nejvyšší správní soud* (Cour administrative suprême) dans son arrêt du 4 février 2022 (réf. 4 Afs 115/2021– 45), dans lequel il a jugé que, pour statuer sur la demande d'un redevable de bénéficier de l'exonération de la TVA lors de la livraison de marchandises vers un autre État membre de l'Union, cette demande ne peut être refusée s'il ressort clairement des faits de la cause que le redevable a effectivement livré les marchandises dans l'autre État membre, bien qu'il n'ait pas prouvé qu'elles ont été livrées aux destinataires déclarés. Selon [la juridiction de céans], il serait contraire au principe de neutralité fiscale qu'un redevable se voie refuser le droit à l'exonération de la TVA lors de la livraison de marchandises à destination d'un autre État membre de l'Union alors qu'il a prouvé la livraison des marchandises en question à un autre destinataire réel. Toutefois, dans une telle situation, il faut vérifier s'il ressort des faits de la cause et des informations dont dispose l'administration fiscale, ou produits par le redevable, que les véritables

destinataires des marchandises en cause disposaient de la qualité d'assujetti à la TVA.

[29] En revanche, dans son arrêt du 25 mai 2022 (réf. 10 Afs 374/2020-59), le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a ensuite jugé que l'exercice du droit à l'exonération de la TVA lors de la livraison de marchandises à destination d'un autre État membre de l'Union n'était pas concerné par les conclusions de la Cour formulées dans l'arrêt *Kemwater ProChemie*. Dans cet arrêt, le [Nejvyšší správní soud] (Cour administrative suprême) a considéré que, dans un tel cas, *« il n'en demeure pas moins que le fournisseur doit prouver que son client à l'étranger a la qualité d'assujetti agissant en tant que tel »* (arrêt du 27 septembre 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592). Cette jurisprudence de la Cour est également confirmée par les arrêts récents du NSS du 10 février 2022, n° 9 Afs 274/2020 – 61, *Molton*, et du 24 février 2022, n° 1 Afs 238/2020 – 59, *Steris*, selon lesquels le fournisseur tchèque est tenu de prouver quelle entité étrangère était le véritable destinataire des marchandises ».

[30] Cette contradiction dans la jurisprudence du Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) illustre donc également la complexité de la question préjudicielle posée et la nécessité de la décision à rendre par la Cour pour la résoudre.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE