

## Version anonymisée

Traduction

C-262/24 – 1

**Affaire C-262/24**

**Renvoi préjudiciel**

**Date de dépôt :**

12 avril 2024

**Juridiction de renvoi :**

Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie)

**Date de la décision de renvoi :**

29 février 2024

**Partie requérante :**

Pegazus Busz Fuvarozó Kft.

**Partie défenderesse :**

Nemzeti Adó – et Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

La Fővárosi Törvényszék (Cour de Budapest-Capitale, Hongrie)

[OMISSIS]

dans le contentieux introduit par la requérante Pegazus Busz Fuvarozó Kft. ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]) [OMISSIS] à l'encontre de la partie défenderesse, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes, [OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), [OMISSIS] tendant à entendre statuer sur le contentieux administratif [OMISSIS] en relation avec une décision rendue en matière fiscale, a rendu la présente

**ordonnance**

La juridiction de céans [OMISSIS] saisit la Cour, à titre préjudiciel, des questions suivantes :

1) Faut-il considérer qu'est conforme à l'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive TVA ainsi qu'au droit à un procès équitable, reconnu comme principe général du droit à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »), en relation avec les principes de proportionnalité et de sécurité juridique, une pratique de l'administration fiscale en vertu de laquelle :

a) en dépit de ce qu'il est admis que l'événement économique mentionné sur la facture s'est bien produit, l'assujetti se voit refuser le droit à déduction par l'administration en question, qui fait valoir qu'il peut être déduit de l'ensemble des circonstances considérées par elle comme pertinentes, telles que le recours à des sous-traitants et les liens personnels, organisationnels et de participation mis au jour, le comportement dont a fait preuve avec les salariés la personne désignée comme personne de contact au quotidien dans le contrat d'entreprise principal conclu entre le client et la requérante, ainsi que le fait que les conditions d'emploi des salariés sont restées inchangées auprès des sous-traitants successifs, que le comportement de la requérante contrevient à l'exigence de l'exercice du droit conforme à sa destination, de sorte qu'il serait permis de conclure que l'activité économique est artificielle et a été créée exclusivement en vue d'obtenir un avantage fiscal, à l'encontre des objectifs du régime de la TVA, alors que les circonstances précitées découlent nécessairement de la liberté contractuelle de droit privé ainsi que des règles du droit civil, du droit du travail et du droit fiscal applicables à ces contrats et qu'elles n'ont aucun lien de causalité avec le droit de l'assujetti à déduire la TVA ?

b) l'administration fiscale apprécie comme constituant un éludement de l'imposition la circonstance que l'émetteur de la facture est en retard de paiement des impôts, taxes ou cotisations déclarés, alors qu'il a obtenu un échelonnement, en vue de s'en acquitter, de ladite administration, qui a finalement recouvré le montant de la dette dans le cadre de la procédure d'exécution forcée engagée contre le sous-traitant, de sorte que le Trésor n'a subi aucun préjudice ; ou faut-il considérer que seule la dissimulation de la taxe aux yeux de l'administration fiscale, c'est-à-dire l'absence de déclaration et de paiement, constitue un comportement frauduleux ?

c) l'administration fiscale, en invoquant le secret fiscal, n'indique pas à l'assujetti, dans le cours de la procédure, en quoi consiste le comportement considéré comme une fraude fiscale, c'est-à-dire en quoi consiste le non respect de l'obligation de paiement des impôts, taxes et cotisations, et, ainsi, n'indique ni quel est le sous-traitant concrètement concerné par le manquement, ni de quel type d'impôt ou taxe (ou cotisation) il est question, ni l'ampleur et la période du manquement, mais se borne à y faire une référence d'ordre général ?

d) l'administration fiscale, en invoquant simplement les liens personnels et organisationnels entre les sous-traitants et l'assujetti, non seulement exige de

ce dernier, pour qu'il puisse faire valoir son droit à déduction, des vérifications (concernant la dette fiscale d'un sous-traitant de l'assujetti) auxquelles cet assujetti n'a ni l'obligation, ni le droit de procéder (concernant la dette fiscale d'un sous-traitant de l'assujetti), mais suppose, sur la base de cette seule circonstance, que l'assujetti a connaissance de la dette fiscale du sous-traitant, sans vérifier sur le fond ni ce que sait réellement l'assujetti ni s'il peut avoir connaissance [de ce que l'administration suppose qu'il doit savoir] que ce soit légalement (secret fiscal), matériellement ou logiquement ? Le fait que ce sont des particuliers qui sont à l'origine des liens personnels et organisationnels modifie-t-il quelque chose au caractère fondé ou non de la connaissance [des faits imputée à l'assujetti] ?

e) la détermination de l'employeur avec lequel est nouée la relation de travail qu'entretient le salarié est opérée non pas en se fondant sur le contrat de travail sur lequel est basée la relation de travail et sur la personne qui a déclaré le salarié ainsi que sur les déclarations concordantes des employeurs et des salariés, qui confirment le contenu de ces documents, mais sur la base des déclarations en sens contraire de deux salariés (désormais, un seul), sur la base des circonstances dans lesquelles les relations de travail avec les anciens sous-traitants ont été nouées et des similitudes dans la façon dont les salariés ont été employés, ainsi que sur la base du comportement du gérant du premier employeur, qui est également la personne de contact dans le contrat d'entreprise générale, et cela sans un examen circonstancié du fondement juridique de cette constatation ?

f) l'administration fiscale reporte littéralement ses constatations relatives aux périodes antérieures sur les périodes ultérieures, sans tenir compte de l'évolution des faits pertinents au cours de chaque période, notamment de la disparition des liens personnels et organisationnels, et, en dépit de ces changements factuels, n'examine pas en quoi ceux-ci, au cours de la période en cause, ont affecté son appréciation quant à l'exercice d'un droit non conforme à sa destination, au caractère artificiel de l'activité économique et à l'existence d'un comportement frauduleux ou quant à ce que le contribuable savait ou devait savoir à cet égard ?

2) Compte tenu également de la réponse apportée à la question précédente, les articles précités de la directive TVA et, plus particulièrement, le principe de sécurité juridique font-ils obstacle à la conclusion de principe développée dans la jurisprudence, selon laquelle, lorsque peuvent être constatés des liens personnels entre la partie requérante et les émetteurs des factures, susceptibles d'avoir une incidence sur la réalisation de l'événement économique sur lequel porte la facture, il peut être considéré, sans qu'il soit nécessaire d'examiner davantage ce que savait ou devait savoir l'assujetti, que celui-ci avait connaissance d'un éludement de l'imposition consistant en l'absence d'acquittement des charges publiques ?

3) En résumé, l'administration fiscale, par la façon d'agir précitée, s'acquitte-t-elle, de la manière requise en droit, de la charge de la preuve qui pèse sur elle s'agissant de démontrer des circonstances objectives en relation avec la déduction de la TVA, ou ses conclusions doivent-elles être qualifiées de constatations fondées sur des présomptions et des suppositions, eu égard également au principe énoncé par la Cour selon lequel les règles de droit national en matière d'administration de la preuve ne doivent pas porter atteinte à l'application effective du droit de l'Union ?

4) Faut-il considérer que constitue une violation de l'article 267 TFUE, du principe de primauté du droit de l'Union, du droit à une protection juridictionnelle effective et du droit à un procès équitable au sens de l'article 47 de la Charte,

– le fait pour la juridiction nationale statuant en dernier ressort de ne pas appliquer une décision de la Cour en raison d'une différence de fait, en ce que, selon la juridiction nationale, l'objet de la décision de la Cour est une livraison de biens alors que l'objet de l'affaire dont elle est saisie est une prestation de services, ou que, toujours selon la juridiction nationale, la circonstance objective invoquée dans l'affaire en cause n'est qu'une des circonstances objectives appréciées dans la décision de l'Union applicable et que, par conséquent, seule une partie de la décision de la Cour, tout au plus, trouverait à s'y appliquer ?

– le fait pour la juridiction nationale statuant en dernier ressort, dans le cadre d'un pourvoi en cassation, d'écarter une décision adoptée sur la base d'un arrêt de la Cour rendu dans le cadre d'une procédure préjudicielle et de rendre une décision en sens contraire sans que la juridiction statuant en dernier ressort ait elle-même introduit une demande de décision préjudicielle, en dépit des contradictions en matière d'interprétation du droit de l'Union constatées dans sa décision ?

5) Compte tenu de l'effectivité des droits et des principes énumérés au point précédent ainsi que de l'obligation d'écarter le droit national contraire au droit de l'Union, une juridiction appelée à statuer à nouveau, sur renvoi de l'affaire devant elle par la juridiction statuant en dernier ressort, peut-elle, dans le cadre de la procédure sur renvoi après cassation, s'écarter des orientations qui lui ont été fournies par la juridiction statuant en dernier ressort, si elle juge ces orientations contraires au droit de l'Union et que la juridiction statuant en dernier ressort a donné lesdites orientations sans introduire de procédure préjudicielle ou que, après qu'une procédure sur renvoi après cassation a été ordonnée, la Cour, dans une affaire portant sur des faits similaires, a rendu, sur une question de droit identique, une décision [contraire] à l'interprétation du droit qui sous-tend l'injonction de reprendre la procédure ; ou bien la possibilité de déroger aux injonctions de la juridiction d'un État membre statuant en dernier ressort et d'appliquer la décision rendue ultérieurement par la Cour n'est-elle ouverte que si la

**juridiction à nouveau saisie engage une procédure préjudicielle dans le cadre du renvoi de l'affaire devant elle après cassation ?**

[OMISSIS] [élément de procédure nationale]

**Motifs****I. Les faits de l'affaire**

1) Le 13 août 2012, la requérante a entamé ses activités, dont l'objet principal était d'« autres transports terrestres de passagers ». Du 9 août 2012 au 19 septembre 2014, les gérants de la requérante ont été A, puis B. Les détenteurs des parts sociales de la requérante étaient, à partir du 9 août 2012, C, D et Déda Szerviz Kft., puis, du 6 janvier 2014 au 19 septembre 2014, E et, à partir du 19 septembre 2014, B. C, est l'épouse de B et A est une vieille connaissance de B. A a été, à partir du 30 novembre 2009, le gérant de Déda Szerviz Kft., dont les parts sociales étaient détenues par F, frère de C, à partir du 18 décembre 2008, puis par A, à partir du 28 janvier 2013. La requérante et la succursale de Déda Szerviz Kft. ont la même adresse.

2) Bombardier Transportation Hungary Kft., en tant que cliente, a conclu à plusieurs reprises avec la requérante, en qualité d'entrepreneur, un contrat d'entreprise pour une durée déterminée prenant court le 1<sup>er</sup> septembre 2012, qui était en vigueur durant la période litigieuse, du 1<sup>er</sup> juillet 2014 au 30 juin 2016, pour le transport du personnel du client vers le lieu de travail et le retour vers le domicile, sur les itinéraires indiqués à l'annexe 1 du contrat, pour chaque jour ouvrable, selon un horaire défini, ainsi que pour des besoins distincts du client (par exemple pour effectuer des travaux, pour des événements ou pour des excursions durant les week-ends ou les jours fériés). La requérante assurait les trajets les jours ouvrables au moyen de sept autobus. Selon la clause 6 du contrat, la personne de contact de la requérante était B, tandis que, pour les contacts au quotidien, la personne de contact était C. Le contrat n'excluait pas le recours à des sous-traitants pour l'exécution du contrat.

3) La requérante a eu recours à une succession de sous-traitants dans le temps pour effectuer le transport de passagers, l'exécution du marché ayant été sous-traitée, du 1<sup>er</sup> octobre 2012 au 16 février 2013, à Pegazus Travel Kft., du 18 mars 2013 au 31 décembre 2013, à Zoccoli Építőipari Kft., du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 15 novembre 2015, à Déda Szerviz Kft., et, ensuite, à HEPA Busz Kft.

4) Le 1<sup>er</sup> janvier 2014, la requérante a conclu un contrat d'entreprise avec Déda Szerviz Kft. par lequel la requérante, en tant qu'entrepreneur principal, a confié au sous-traitant, pour une durée indéterminée, l'exécution des services de transport pour lesquels la requérante s'était engagée, à savoir les trajets faisant l'objet du contrat et les trajets spéciaux. Les services de transport devaient être fournis au moyen de véhicules appartenant au sous-traitant ou loués par lui, ainsi que d'autobus répondant aux besoins. Dans la clause 2 du contrat, le sous-traitant

déclarait qu'il disposait des conditions nécessaires et des autorisations officielles pour le transport de passagers par route. Les parties se sont également mises d'accord sur les tarifs des prestations de service, dont le montant était fixé dans la clause 3 du contrat. Selon la clause 5 du contrat, la personne de contact était le gérant de chacune des deux sociétés.

5) Le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (direction des impôts et des douanes de Budapest-Est de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après l'« administration fiscale de premier degré ») a procédé auprès de la requérante à des contrôles portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> octobre 2012 au 31 décembre 2016 dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

6) Au cours du contrôle, le client a reconnu la relation économique nouée avec la requérante et l'exécution contractuelle de cette dernière, ce qui a été prouvé par les contrats, les commandes, les lettres de voiture, les factures et les feuilles de routes fournis à l'administration fiscale.

7) Selon les déclarations du gérant de la requérante, il a été fait appel aux sous-traitants parce que l'on souhaitait poursuivre l'activité de transports internationaux avec l'entreprise, tandis que les sous-traitants ont été remplacés pour diverses raisons, comme, dans le cas de Pegazus Travel Kft., l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité, dans le cas de Zoccoli Kft., des difficultés d'exécution, et dans le cas de Déda Szerviz Kft., la saisie et la vente qui s'en est suivie des autobus par l'administration fiscale. La raison pour laquelle les personnes assurant le transport pour le compte des différents sous-traitants étaient les mêmes est que, du fait que les tâches prévues par le contrat avec le client sont restées inchangées, que le transport des travailleurs a continué à se faire à partir des mêmes municipalités, et que l'horaire propre des bus, qui nécessitait trois allers-retours par jour, était le même, les chauffeurs devaient habiter dans la commune, car les bus étaient garés au domicile des chauffeurs entre les trajets, et, en outre, le principal problème était que le nombre de chauffeurs dans la région était faible.

8) Sur les quatre décisions prises à la suite des contrôles, deux portaient sur des périodes antérieures, non concernées par le présent contentieux. L'administration fiscale de premier degré a, dans sa décision 3625923523, concernant la période du quatrième trimestre 2012 au premier trimestre 2014, et dans sa décision 3625923501, concernant le deuxième trimestre de 2014, a constaté une différence d'imposition et une insuffisance d'imposition à la TVA à charge de la requérante, décisions que la défenderesse a confirmé par les décisions 2188026530 et 2188026552.

9) L'administration fiscale de premier degré, dans [l'une des] **décision**[s] [OMISSIS], concernant les deuxième et troisième trimestres de 2015, qui fait l'objet du présent contentieux, et dans [l'autre] **décision** [OMISSIS], a constaté à

charge de la requérante une insuffisance d'imposition à la TVA, que la défenderesse a confirmée par ses **décisions** [OMISSIS].

10) Il ressort de ces décisions que le gérant de Déda Szerviz Kft., dans le cadre du contrôle effectué auprès de cette société, a reconnu les transports sous-traités pour le compte de la requérante sur les trajets en cause, lesquels ont été portés en compte conformément aux feuilles de route émises par la requérante. La relation économique entre les deux sociétés a pris fin à la fin de l'année 2015 en raison du fait que l'administration fiscale a suspendu le numéro d'identification fiscale de Déda Szerviz Kft, raison pour laquelle la requérante a recherché un autre sous-traitant. C'est à cette date et à ce titre que la relation de travail des salariés de Déda Szerviz Kft. a pris fin.

11) Sur la base des déclarations des salariés mentionnées aux pages 9 à 14 de la décision de premier degré, l'administration fiscale a constaté que les mêmes personnes ont effectué des prestations de transport de personnes pour les sociétés sous-traitantes sur les mêmes trajets avec les mêmes véhicules de transport pendant toute la période, prestations pour lesquelles les salariés ont perçu des salaires quasi identiques dans chaque société. C'est par C, que les instructions ont été données pour plusieurs employés et c'est par C que les personnes interrogées ont été informées d'un emploi auprès de Zocoli Kft.

12) L'administration fiscale a fourni un tableau comparatif indiquant qui assurait la gestion et détenait les parts sociales de la requérante, de Déda Szerviz Kft. et de Pegazus Travel Kft. ainsi que les changements dans la gestion et la détention des parts de ces sociétés, et les adresses, identiques, des succursales des sociétés, ce qui faisait apparaître que la requérante, Pegazus Travel Kft. et Déda Szerviz Kft. présentaient un certain nombre de correspondances en matière de participation et de gestion. L'administration fiscale a également souligné que c'est la même personne qui avait déposé les déclarations des sociétés à plusieurs reprises à partir de la même adresse électronique.

13) Au vu de ce qui précède, il a été constaté qu'il existait des liens personnels et organisationnels significatifs entre les sociétés, que les sociétés avaient un profil similaire, qu'elles avaient été fondées par le même groupe de personnes et que les dates de transfert des employés d'une société à l'autre correspondaient aux dates des changements dans les sociétés. Les sociétés n'ont pas rempli leurs obligations fiscales, elles sont devenues des sociétés fantômes, à l'exception de Déda Szerviz Kft., et elles ont cessé leurs activités. Selon l'administration fiscale, la preuve d'un comportement délibéré et de mauvaise foi des personnes impliquées dans l'opération pendant plusieurs années est qu'elles ont appliqué un modèle consistant à ne pas remplir leurs obligations de paiement des cotisations pour leurs employés, mais à les externaliser à des sous-traitants, qui ont réalisé les mêmes activités pour la requérante, en se suivant immédiatement les uns les autres, et ont créé un montant important de taxe déductible grâce à l'acceptation des factures des sous-traitants. Au vu de tout ce qui précède, les transactions entre Déda Szerviz Kft. et la requérante n'ont en réalité pas eu lieu entre les parties et n'ont

pas été conformes au principe de l'exercice des droits selon leur destination, car elles avaient en réalité un double objectif, à savoir, d'une part, permettre à la requérante de réduire de manière significative et à long terme le montant de la taxe due par l'émission de factures au nom des sous-traitants et, d'autre part, éviter de payer les charges d'employeur qu'elle aurait dû payer si elle avait elle-même employé les salariés. Compte tenu de cette interdépendance personnelle et organisationnelle, la requérante devait nécessairement savoir qu'elle déduisait une TVA sur des factures qui n'avait pas été versée au budget national, participant ainsi à des opérations d'évitement de l'imposition à travers lesquelles percole ce que savaient positivement les parties. La requérante a causé un double préjudice au Trésor public en raison de ce qui précède et, par conséquent, en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, et l'article 2, paragraphe 1, de l'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi XCII de 2003 instituant un code de procédure fiscale ; ci-après l'« ancien code de procédure fiscale »), ainsi que l'article 119, paragraphe 1, l'article 120, sous a), et l'article 127, paragraphe 1, sous a), de l'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi sur la TVA »), la défenderesse a constaté une insuffisance d'imposition à charge de la requérante.

14) Il a également été constaté par la défenderesse que l'administration fiscale de premier degré a apprécié les faits et circonstances constatés dans le système logique fermé exigé par la Cour ainsi que par la jurisprudence hongroise et a fait une constatation à charge de la requérante, étant donné que la condition matérielle de l'exercice du droit de déduction, à savoir que la requérante dispose d'une facture authentique, tant sur le plan formel que matériel, n'était pas remplie, puisque le seul fait que les prestations ont été fournies n'est pas en soi de nature à établir l'authenticité des factures. L'administration fiscale a refusé à la requérante la déduction de la TVA portée sur les factures au motif qu'il était établi que l'événement économique sur la base duquel les factures avaient été émises n'avait pas eu lieu entre les parties mentionnées sur lesdites factures. La relation contractuelle entre les parties était factice, puisqu'il ressortait de tous les éléments objectifs que le but essentiel des opérations concernées était d'obtenir un avantage fiscal indu et que le comportement abusif ne pouvait donner lieu à l'autorisation de déduire la TVA, même si les conditions prévues par les dispositions pertinentes du droit national étaient remplies.

## II. Le litige au principal et la décision de la juridiction de céans

15) Dans ses recours, la **requérante** a fait valoir que l'administration fiscale en charge a manqué à son obligation d'établir les faits et a donc violé l'article 120, sous a), et l'article 127, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. Aucune réglementation n'interdit en effet à une entreprise d'exercer son activité en faisant appel à un sous-traitant et il n'existe non plus aucune réglementation prévoyant qu'un sous-traitant ne peut être une entreprise dans laquelle un lien de parenté ou d'amitié se présente avec les détenteurs des parts sociales ou les gérants de



l'entrepreneur principal, et une telle réglementation n'a pas non plus été invoquée dans les décisions. Tout entrepreneur principal emploie généralement un sous-traitant qu'il connaît et en qui il a confiance, car l'entrepreneur principal est, en vertu du droit civil, responsable du travail du sous-traitant conformément au contrat, alors que, par contre, il n'entre pas dans les obligations de l'entrepreneur principal de vérifier si son sous-traitant s'est acquitté de ses obligations de paiement envers l'administration fiscale, car, en vertu des réglementations, il n'a ni le droit ni l'obligation de le faire. La raison de l'intervention des sous-traitants a été expliquée de manière motivée au cours de la procédure, et les salariés des sous-traitants n'étaient pas employés par l'entrepreneur principal, même si leurs activités étaient coordonnées par l'entrepreneur principal, car cette obligation de coordination découlait du contrat conclu entre l'entrepreneur et son client, en particulier de la clause 6 de ce contrat, ce qui rendait indispensable que C, entretienne un contact quotidien avec les chauffeurs effectuant le travail. Il ne s'ensuit cependant pas que la requérante a exercé des droits d'employeur à leur égard, puisque le salarié est un employé de la société avec laquelle il a conclu un contrat de travail et de laquelle il reçoit son salaire, comme l'ont confirmé les déclarations des salariés interrogés, et, dès lors que les itinéraires et les horaires des services étaient identiques, il était naturel que les chauffeurs effectuent les mêmes tâches et perçoivent des salaires similaires.

16) La requérante fait valoir que l'opération économique a été réalisée entre des parties assujetties, que les gérants des entreprises sous-traitantes ont reconnu qu'elles ont effectué le travail et émis les factures, que les prestations avaient été fournies effectivement, que le paiement de leur contrepartie avait généralement été effectué par virement et qu'il était donc démontré que les entreprises avaient fourni le personnel et les moyens nécessaires. Tout cela a été admis par la défenderesse aux pages 8 et 9 de la décision sur réclamation, mais ladite défenderesse, en sanctionnant l'assujetti acquéreur pour des irrégularités commises par le fournisseur, sans examiner sur le fond s'il avait connaissance de ces irrégularités, n'a pas agi conformément à la jurisprudence de l'Union. Conformément à l'article 2, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale, les factures ont été étayées par la réalisation de l'événement économique entre la partie qui a émis les factures et le destinataire de ces factures ainsi que par le paiement de sa contrepartie, et la partie défenderesse n'a apporté la preuve contraire de cela, de sorte que la facture ne saurait être fictive.

17) S'agissant de la fraude fiscale, la requérante a fait valoir qu'il peut être considéré comme un fait établi que Déda Szerviz Kft. a déclaré la TVA figurant sur les factures émises par elle et payée par la requérante et que, si une partie de celle-ci n'a pas été payée par Déda Szerviz Kft., cela ne relève pas de la responsabilité de la requérante, de sorte que la constatation que la requérante avait connaissance du non-respect de ses obligations fiscales par Déda Szerviz Kft. relève de la simple supposition. La position de la requérante est qu'il ne peut être question de fraude fiscale lorsqu'une entreprise déclare la TVA mais ne la paie pas, puisque, dans ce cas, elle ne la cache pas aux autorités fiscales, de sorte que la dette est connue et peut faire l'objet d'une exécution forcée par l'administration

fiscale, comme cela a été le cas dans la présente affaire. La requérante fait également grief du fait que, en dépit des arguments qu'elle a avancés, la défenderesse, au cours de la procédure, n'a pas démontré, en ce qui concerne l'obligation de payer des cotisations, quelle entreprise sous-traitante n'avait pas payé quel montant de cotisations, mais a fait valoir qu'elle ne pouvait donner accès à ces informations à la requérante parce qu'elles relevaient du secret fiscal.

18) La défenderesse fait valoir que la requérante était au courant de la fraude fiscale, puisque, d'une part, il existait de multiples liens personnels entre les émetteurs de factures et la requérante et que, d'autre part, il a été prouvé que l'employeur réel des salariés était la requérante et non pas les émetteurs de factures, qui se sont suivis les uns les autres et qui déclaraient les salariés mais ne s'acquittaient pas de l'imposition. Ces deux faits permettent d'étayer le fait que le requérant avait effectivement connaissance de la fraude fiscale, car ils montrent que la requérante avait connaissance de l'existence du mécanisme d'évitement de l'imposition. La défenderesse fait également valoir que, selon l'arrêt Kfv.I.35.184/2017/6 de la Kúria (Cour suprême), il n'était plus nécessaire de démontrer l'existence d'un avantage fiscal au sens classique du terme, en ce que, si le caractère artificiel du mécanisme de facturation était établi, c'est-à-dire l'absence de considérations économiques effectives et légales dans la mise en place de ce mécanisme, la déduction peut être refusée au bénéficiaire de la facture, même en l'absence d'un avantage fiscal concrètement quantifiable.

19) Au cours du litige, la juridiction de céans a entendu le gérant de la requérante qui, maintenant sa déclaration antérieure, a indiqué que le travail avait été effectué par les mêmes chauffeurs d'autobus pour le compte de différents sous-traitants parce qu'il n'était pas possible de trouver un nombre suffisant de chauffeurs d'autobus dans la région. C'est ce que confirme également le fait que la société qui effectue actuellement des travaux pour le client emploie également les mêmes chauffeurs de bus que ceux qui étaient auparavant employés par les sous-traitants de la requérante.

20) La juridiction de céans a entendu comme témoins les gérants des sous-traitants, qui ont invoqué les mêmes raisons que la requérante pour expliquer pourquoi il avait été fait appel à des sous-traitants. Le gérant temporaire de Déda Szerviz Kft. a déclaré que la requérante s'était adressée à lui du fait des difficultés rencontrées par le sous-traitant précédent, qui avait été remplacé par Déda Szerviz Kft. avec ses autobus, puisque que sans ce travail, il aurait dû les céder. Ainsi, le transport des travailleurs a été effectué par son entreprise du 1<sup>er</sup> janvier 2014 à la fin de l'année 2015 avec ses propres salariés et ses propres véhicules jusqu'au retrait du numéro d'identification fiscale de l'entreprise. Le gérant a déclaré avoir déclaré et payé les cotisations des travailleurs. En raison de certains problèmes, il a demandé à bénéficier d'une possibilité de paiement échelonné, ce que l'administration fiscale a accepté. Bien que les paiements échelonnés aient été effectués, la dette a augmenté en raison des intérêts composés, et lorsqu'il n'a plus été possible de payer, l'administration fiscale a mis les autobus aux enchères et a retiré le numéro d'identification fiscale de l'entreprise.

21) La juridiction de céans a obtenu, auprès de l'entreprise qui, après la requérante, a conclu un contrat avec le client, une réponse à la question de savoir si et à partir de quand les chauffeurs de bus avaient effectué les services de transport en vertu du contrat conclu entre l'entreprise et le client, à partir du 2 octobre 2016.

22) La juridiction de céans a joint au dossier de la présente affaire l'arrêt 38.K.703.424/2021/6, rendu à l'encontre de la requérante en ce qui concerne les décisions [OMISSIS] relatives aux périodes antérieures, compte tenu de la nature identique des faits sur lesquels les affaires étaient fondées et des questions de fait et de droit à trancher sur la base de ces faits, dans lequel la juridiction de céans, réformant les décisions attaquées, a annulé la différence d'imposition imputée à la requérante ainsi que l'amende fiscale et les intérêts de retard imposés à ce titre.

23) Dans son **arrêt n° 38.K.703425/2020/10**, la juridiction de céans, réformant les décisions de la défenderesse, y compris celles de premier degré, a annulé la différence d'imposition, l'amende fiscale et les intérêts de retard imposés à la requérante.

24) Dans son arrêt, la juridiction de céans s'est référée aux décisions de la Cour, en relevant que les faits de la présente affaire et les arguments qu'en tire la défenderesse étaient identiques à ceux des affaires ayant donné lieu à l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), en ce que l'administration fiscale a admis la réalité des prestations fournies, mais a conclu au caractère fictif des factures, au motif qu'il n'était pas possible d'établir, comme l'exige le droit applicable, quelle est l'entreprise qui a employé les salariés. Compte tenu de cela, la juridiction de céans a estimé qu'il convenait, dans la présente affaire également, de suivre les conclusions de la Cour au point 61 de l'arrêt Mahagében et Dávid. A l'encontre des conclusions de la défenderesse, la juridiction de céans a conclu, sur la base des points 41 et 45 de l'ordonnance du 3 septembre 2020, Crewprint (C-611/19, non publiée, EU:C:2020:674), que le non-respect par l'émetteur de la facture de son obligation de verser la TVA ou le paiement partiel de celle-ci ne pouvait, à lui seul, entraîner le refus du droit à déduction de la TVA, pas plus que le fait que, selon la défenderesse, le recours à la sous-traitance n'était pas économiquement raisonnable ou qu'il existait des liens organisationnels ou personnels entre l'assujetti et l'émetteur de la facture.

25) C'est donc, en méconnaissance des décisions de la Cour, en faisant une appréciation illégale et partielle des preuves, que la défenderesse est parvenue à la conclusion que les salariés étaient employés par la requérante, puisque les sous-traitants disposaient de salariés déclarés, comme le confirment les contrats de travail, les données des registres contenant les déclarations, les déclarations des gérants et des salariés des sous-traitants et les procès-verbaux des contrôles effectués auprès des sous-traitants. Selon la juridiction de céans, les réponses écrites des salariés aux questions écrites n'étaient pas de nature à mettre en doute

l'existence d'une relation de travail entre eux et les sous-traitants en tant qu'employeurs, sur la base de leurs contrats de travail privés, et la défenderesse a en outre apprécié de manière erronée le rôle de C, à cet égard, en ne tenant pas compte de son rôle de personne de contact en vertu de la clause 6 du contrat conclu avec le client, et du fait que, en tant que gérante de la requérante et de Pegazus Travel Kft., elle avait le droit de communiquer avec les salariés, de leur donner des instructions et de négocier avec le gérant des sous-traitants au sujet des prestations à fournir.

26) Compte tenu des décisions précitées de la Cour, le fait que la requérante, Pegazus Travel Kft. et Déda Szerviz Kft. étaient détenues et gérées par le même groupe de personnes n'était pas de nature à démontrer une collusion manifestée dans le transfert des salariés, pas plus que n'était fondée la conclusion selon laquelle, du fait des liens personnels et organisationnels, le représentant de la requérante savait ou aurait dû savoir que les sous-traitants n'avaient pas payé la TVA et les cotisations ou ne les avaient payés qu'en partie, puisque, compte tenu de la direction dans laquelle se faisaient percevoir les liens personnels et organisationnels invoqués, c'est le gérant de Déda Szerviz Kft. qui avait la possibilité d'avoir connaissance des obligations de la requérante en matière de TVA, et non l'inverse. La juridiction de céans soulignait également que la requérante n'avait aucune possibilité légale à cet effet, en raison du secret fiscal invoqué par la défenderesse tant dans sa décision que dans le cadre de l'instance et relevait également que les liens personnels, que la défenderesse a jugé être un élément déterminant, n'existaient plus au cours de l'exercice fiscal 2015, qui fait l'objet du litige, et que, par conséquent, non seulement cette constatation de la défenderesse n'était pas établie par des circonstances objectives, mais qu'elle était aussi juridiquement et logiquement exclue.

27) La défenderesse ne s'est pas non plus acquittée de la charge de la preuve pesant sur elle dans le cadre de l'examen de la diligence requise, puisqu'elle a fondé uniquement ses conclusions sur le caractère fictif de l'événement économique et, par ailleurs, sur des circonstances qui ne peuvent être considérées comme des circonstances objectives au sens de la jurisprudence de la Cour et sur des preuves qui ne peuvent être considérés comme raisonnables, puisque, compte tenu des procédures d'exécution qui peuvent être engagées par l'administration fiscale, on ne peut considérer comme une fraude fiscale le fait que le contribuable n'est pas en mesure de remplir ses obligations fiscales pour quelque raison que ce soit après le dépôt de la déclaration de l'impôt ou de la taxe. Les preuves produites par la défenderesse ne permettaient donc pas de conclure, au-delà de tout doute raisonnable, que les factures avaient été émises sans événement économique réel et que les parties avaient adopté un comportement frauduleux, dès lors que les raisons invoquées par la défenderesse ne sauraient être considérées comme des circonstances objectives sur la base desquelles l'administration fiscale pouvait contester le droit du contribuable à la déduction de la taxe.

28) La juridiction de renvoi estime nécessaire de rappeler ici que, par l'arrêt n° 38.K.703.424/2021/6, qui concernait la période antérieure, elle avait

réformé les décisions attaquées et annulé la différence d'imposition, l'amende fiscale et les intérêts de retard imposés à la requérante, mais que la Kúria (Cour suprême), saisie d'un pourvoi de la défenderesse, a, par l'arrêt n° Kfv.I.35.371/2021/7, annulé l'arrêt de première instance et rejeté le recours de la requérante. S'agissant du contenu de principe de la décision, on peut lire dans le *Bírószági Határozatok Gyűjteménye* (recueil des décisions judiciaires, <https://eakta.birosag.hu/anonimizalt-hatarozatok>) que « *Dès lors que peut être constatée l'existence de liens personnels entre la requérante et les émetteurs des factures, susceptible d'avoir une incidence sur l'exécution de l'événement économique sur lequel porte la facture, la requérante a connaissance d'un éludement de l'imposition consistant en l'absence de paiement des charges publiques.* »

### **III. Ordonnance de la Kúria (Cour suprême) ordonnant le renvoi devant la juridiction de fond**

29) Par son **ordonnance n° Kfv.V.35.538/2021/7**, la Kúria (Cour suprême) a annulé l'arrêt de la juridiction de céans et lui a enjoint de mener une nouvelle procédure et de rendre une nouvelle décision.

30) Dans son ordonnance, la Kúria (Cour suprême) a conclu, en ce qui concerne l'exercice d'un droit non conforme à sa destination, que c'est à juste titre que l'administration fiscale avait relevé que la relation contractuelle entre la requérante et les sous-traitants était fictive, car il pouvait être déduit de l'ensemble des circonstances, et des liens personnels, organisationnels et de participation mis au jour, que les factures avaient pour but d'obtenir un avantage fiscal indu. En délivrant les pièces justificatives, les sous-traitants ont créé la possibilité pour la requérante d'exercer son activité sans supporter la charge des impôts, taxes et cotisations, tout en déduisant la TVA. La juridiction de première instance a tiré des conclusions déraisonnables et contraires à la logique des éléments de preuve, en dépit de ses références aux décisions invoquées de la Cour, et notamment aux points 41, 42 et 45 de l'ordonnance Crewprint, elle a ignoré les particularités propres à l'affaire contentieuse, l'identité de nombreux faits et éléments d'imposition pertinents dans la période de contrôle antérieure, et le fait qu'ils découlaient les uns des autres ainsi que le fait que l'ordonnance Crewprint, compte tenu des considérations de principe du point 22 de l'arrêt Kf.I.35.371/2021/7, s'inscrivait dans un contexte factuel différent de celui en cause dans l'affaire au principal.

31) La juridiction de première instance, du fait des conclusions différentes qu'elle a tirées du grand nombre de liens personnels et organisationnels relevés par l'administration fiscale, n'aurait pas accordé suffisamment d'importance à ces liens, de sorte qu'elle n'aurait pas été en mesure de percevoir comment ces liens ont eu une incidence sur la réalisation des événements économiques visés par les factures. La juridiction de première instance aurait également méconnu que les déclarations des chauffeurs d'autobus salariés qui travaillaient pour Déda Szerviz

Kft. en vertu d'un contrat de travail étaient claires et concordantes en ce sens qu'ils n'avaient été informés que du changement d'employeurs, mais que cela n'avait eu aucune incidence effective sur l'évolution de leur relation de travail, et que, quelle que soit la société qui les employait, les transports étaient toujours effectués sur le même trajet, avec le même véhicule et pour le même salaire. La pénurie de chauffeurs d'autobus n'est pas une explication raisonnable de tout ce qui précède.

32) Se fondant sur le procès-verbal de l'audience dans l'affaire n° 38K.703.424/2021, qui concernait la période antérieure, la Kúria (Cour suprême) a relevé que, selon la déclaration du gérant de la requérante : « S'il s'agissait d'une question technique, elle était traitée par B et les autres plaintes signalées par l'usine l'étaient par son épouse. (...) Dans le cas de Zoccoli Kft., lui et son épouse étaient présents lorsque István Demeter a parlé aux chauffeurs de bus des conditions d'emploi, et c'était également le cas avec Déda Kft. ». Zoccoli Kft. a loué les moyens de transport à Déda Kft., qui détenait des parts sociales de la requérante. Le gérant de Zoccoli Kft. n'a eu connaissance d'aucune information utile sur les opérations, mais il a indiqué que B avait assuré l'organisation de la chaîne, sans que Zoccoli Kft. dispose d'une expérience en matière de transport, ou de moyens de transport ou de références. S'agissant de réfuter le raisonnement suivi en première instance en ce qui concerne le rôle joué par C, au titre de la clause 6 du contrat d'entreprise conclu avec le client, il est fait référence au point 30 de l'arrêt n° Kf.I.35.371/2021/7, dans lequel la Kúria (Cour suprême) a considéré, compte tenu de la clause 2 du contrat, que, « dans la clause 6, le contrat ne prévoyait pas que B et C, maintienne un contact pour le compte de la requérante vis-à-vis de l'émetteur de la facture, de sorte que C, n'était pas en droit, en vertu du contrat, d'entretenir des contacts avec les salariés des émetteurs des factures[ ] ». Selon l'appréciation de la Kúria (Cour suprême), la notion de « *communication* » et celles d'établissement de la relation de travail, d'accord en matière de salaire, et d'aménagement du temps de travail ne sont pas des notions synonymes. C, a joué un rôle de direction de l'ensemble du processus de transport de voyageurs. Les mêmes constatations peuvent être faites en ce qui concerne B et A. István Demeter n'a agi que dans le cadre de Zoccoli Kft., mais son activité a été déterminée par la consultation des trois autres personnes. La Kúria (Cour suprême) soulignait qu'[« ]il y avait un tel chevauchement personnel entre la requérante et les émetteurs des factures qu'il serait vain de prétendre que les chauffeurs n'étaient pas des salariés de la requérante, leur activité relevant de la sphère d'intérêts de cette dernière ».

33) Compte tenu de ce qui précède, l'étroite interpénétration personnelle et économique a été correctement appréciée comme étant une circonstance objective par la défenderesse qui, globalement, était également fondée à conclure à l'existence d'un comportement abusif, témoignant d'un éludement de l'imposition. Le but réel des transactions, contrairement à l'appréciation de la juridiction de première instance, se heurtait au principe de l'exercice du droit conformément à sa destination. Les opérations réalisées dans le cadre de sociétés émettrices des factures, relevant de la même sphère d'intérêts et du même cercle

de connaissances, respectaient formellement les conditions du droit à déduction de la TVA, mais compte tenu du chevauchement en termes de personnel, d'organisation et de gestion effective mis au jour, les opérations artificielles réalisées dans le cadre de la chaîne n'avaient pas pour but d'obtenir des revenus sur le marché, mais d'obtenir un avantage fiscal indu, et le requérant devait avoir une vue des activités et de la situation économique des sous-traitants et, par conséquent, de leur intention de payer ou non les impôts, taxes et cotisations. L'emploi en apparence légal des salariés servait à faire naître un droit à déduction contraire au mécanisme de la TVA.

#### **IV. Dispositions pertinentes du droit de l'Union**

##### **34) Article 267 du TFUE :**

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son arrêt, demander à la Cour de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question 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.

##### **35) Article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne**

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.

##### **36) L'article 9 de la directive TVA :**

Est considéré comme « assujetti » 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.

##### **37) Article 167 de la directive TVA :**

Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

**38) Article 168, sous a), de la directive TVA :**

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants : la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

**39) Article 178, sous a), de la directive TVA :**

Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes : pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

**40) Article 220 de la directive TVA :**

Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, dans les cas suivants :

1) pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie ;

41) L'article 226 de la directive TVA énumère les seules mentions qui, sans préjudice des dispositions particulières prévues par celle-ci, doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 de cette directive.

**V. Dispositions pertinentes du droit hongrois :**

**42) L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, de l'ancien code de procédure fiscale**

Les contrats, opérations et autres actes similaires doivent être qualifiés en fonction de leur contenu réel. Un contrat ou tout autre acte juridique dépourvu de validité est pertinent du point de vue de l'imposition pour autant que son résultat économique peut être démontré.

**43) L'article 2, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale**

Les droits exercés dans les rapports juridiques intéressant la fiscalité doivent l'être conformément à leur destination. Dans l'application des lois fiscales, ne peut être qualifiée d'exercice des droits conforme à leur destination la conclusion de contrats ou la réalisation d'autres opérations dont la finalité est de contourner les dispositions des lois fiscales.

**44) L'article 97, paragraphe 4, de l'ancien code de procédure fiscale**



Au cours du contrôle, l'administration fiscale a l'obligation d'établir et de prouver les faits, sauf dans les cas où c'est le contribuable qui, en vertu d'une loi, a la charge de la preuve.

**45) L'article 97, paragraphe 6, de l'ancien code de procédure fiscale**

Lorsqu'elle établit les faits, l'administration fiscale a l'obligation de rechercher également les faits qui jouent en faveur du contribuable. Un fait ou une circonstance non prouvés ne peuvent pas – sauf dans la procédure d'estimation – être appréciés en défaveur du contribuable.

**46) Article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA :**

À moins que la loi n'en dispose autrement, le droit à déduction de la taxe prend naissance lorsqu'il faut établir la taxe due correspondant à la taxe calculée en amont (article 120).

**47) Article 120, sous a), de la loi sur la TVA :**

Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou exploités d'une autre manière, par l'assujetti – et en cette qualité- en vue d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services taxées, celui-ci a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la taxe qui lui est facturée par tout autre assujetti – y compris toute personne ou entité soumise à l'impôt simplifié sur les sociétés – à l'occasion de l'acquisition des biens ou de l'utilisation des services.

**48) Article 127, sous a), de la loi sur la TVA :**

L'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition matérielle que l'assujetti dispose personnellement dans le cas visé à l'article 120, sous a), d'une facture à son nom établissant la réalisation de l'opération.

**VI. Fondement juridique et motifs de la demande de décision préjudicielle**

49) Puisque, conformément à la jurisprudence de la Cour dans son arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335), une disposition de l'Union nécessite l'interprétation de la Cour si elle ne satisfait pas aux exigences de l'acte clair et de l'acte éclairé, c'est-à-dire si la question posée est pertinente, et que ladite disposition n'a pas encore été interprétée par la Cour ou que l'application correcte du droit de l'Union n'est pas évidente au point d'exclure tout doute raisonnable, la juridiction de céans examinera tout d'abord si les conditions de la saisine de la Cour de justice sont réunies.

50) Dans le présent litige, la question de droit à trancher est l'interprétation de l'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive TVA, lus en combinaison avec les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, sous l'aspect qui est de savoir si, en se référant à des motifs à l'égard desquelles la

Cour a déjà jugé dans plusieurs de ses arrêts qu'ils ne pouvaient être considérés comme des circonstances objectives justifiant à elles seules le refus du droit à déduction de la TVA, l'administration fiscale a démontré, conformément aux exigences de la Cour, que la requérante avait participé activement à une fraude ou qu'elle savait ou aurait dû savoir que les opérations étaient impliquées dans une fraude commise par l'émetteur de la facture, ou si ladite administration fiscale n'a fondé sa décision que sur des suppositions fondées sur des critères préétablis.

51) Considérant que l'administration fiscale s'est référée à des liens personnels et de participation entre les parties dans le souhait d'établir non seulement le comportement frauduleux de la requérante, mais également le caractère artificiel de l'événement économique en dépit de la réalité de celui-ci, et cela en invoquant l'exercice d'un droit contraire à sa destination, la juridiction de céans doit, en tenant compte également des constatations de la Kúria (Cour suprême), se prononcer à nouveau, dans le cadre de la procédure de renvoi devant elle, sur la question de savoir si l'administration fiscale était en droit de considérer le montage économique et juridique entre les parties comme étant constitutif de l'exercice d'un droit contraire à sa destination, en ce que le rôle des sous-traitants se serait limité à occuper les anciens salariés de la requérante sans s'acquitter des charges publiques, l'objectif de leur comportement frauduleux étant ainsi de réduire les coûts de la main-d'œuvre de la requérante et de permettre à celle-ci de déduire la TVA non versée au budget national, puisque les liens personnels entre la requérante et les émetteurs des factures démontraient sans réserve, selon l'administration fiscale et la Kúria (Cour suprême), que la requérante devait nécessairement avoir connaissance du sens qu'avait pris le dispositif d'évitement de l'imposition.

52) Dans l'affaire au principal, il était déjà constant que les articles de la directive TVA applicables au litige ont fait l'objet d'une interprétation de la part de la Cour en ce qui concerne un certain nombre d'aspects soulevés dans le litige, de sorte que, dans le cadre du litige au principal, la juridiction de céans n'avait, en l'absence de doute raisonnable quant à l'interprétation des dispositions applicables, pas estimé nécessaire d'engager une procédure préjudicielle, de sorte que, aux points 50 à 56 de l'arrêt annulé, elle a fondé sa décision sur la jurisprudence de la Cour, conformément à l'obligation qui pèse sur elle en ce sens, et, en particulier, sur les constatations des décisions rendues dans les affaires Mahagében et Dávid et Crewprint, en raison du caractère identique des faits des affaires.

53) Or, selon le point 26 de l'ordonnance de renvoi après cassation de la Kúria (Cour suprême), la juridiction de céans, en dépit des références qu'elle fait aux décisions de la Cour invoquées, en particulier à l'ordonnance Crewprint et aux points 41, 42 et 45 de celle-ci, aurait méconnu les particularités de la présente affaire ainsi que la constatation de principe qu'a fait ladite Kúria au point 22 de l'arrêt Kf.I.35.371/2021/7, rendu dans une autre affaire concernant la requérante, relative à une période antérieure ayant fait l'objet d'un contrôle, constatation selon laquelle, « (...) parmi les éléments visés dans l'ordonnance Crewprint, seuls les

*liens personnels et organisationnels sont mentionnés dans la décision de la défenderesse et (...) les autres éléments de faits examinés par la Cour ne font pas l'objet de l'affaire. La Kúria (Cour suprême) a également souligné que, dans la décision faisant l'objet du contrôle juridictionnel, la partie défenderesse avait invoqué le caractère fictif de la relation contractuelle entre les parties, en relation avec le fait que l'objectif essentiel des transactions en cause était l'obtention d'un avantage fiscal. Le fait que les factures ont été formellement émises n'est aucunement contesté. L'ordonnance [Crewprint] a donc été rendue sur des faits différents de ceux du présent litige. »*

54) La Kúria (Cour suprême) a ainsi jugé, tant dans son ordonnance dans la présente affaire que dans l'arrêt Kfv.I.35.371/2021/7, en se référant formellement aux orientations données dans les affaires jointes Mahagében et Dávid, mais, en réalité, sans tenir compte des décisions de la Cour dans des affaires similaires, que l'appréciation des éléments de preuve dans un arrêt revêtu de l'autorité de la chose jugée était manifestement déraisonnable, parce que les multiples liens qui peuvent être démontrés entre les parties, pris dans leur ensemble, permettraient d'étayer l'absence de l'événement économique identifié dans les factures et la participation de la requérante à la fraude fiscale en toute connaissance de cause, et, en conséquence de ces constatations, la Kúria (Cour suprême) a imposé à la juridiction de céans, dans le cadre de cette nouvelle procédure, de statuer sur la base de l'interprétation du droit retenue par ladite Kúria, ce qui démontre que le caractère contradictoire de l'appréciation des éléments de preuve découle d'une interprétation divergente du droit de l'Union.

55) Les lignes directrices données par la Kúria (Cour suprême) dans son ordonnance sont obligatoires pour la juridiction de céans agissant dans le cadre de la procédure de renvoi après cassation devant elle, en vertu de l'article 110, paragraphe 3, de l'a közigazgatási perrendtartásól szóló 2017. évi I. törvény (loi I de 2017 sur la procédure de contentieux administratif) visé à l'article 115, paragraphe 2, de la même loi, et ne peut s'écarter de cette obligation dans le cadre de procédures sur renvoi après cassation, même en cas de doutes quant à l'interprétation et à l'application correcte du droit de l'Union, que si la Cour rend expressément une décision contraignante pour tous dans la présente affaire.

56) En outre, la juridiction saisie d'une nouvelle procédure dans le cadre du renvoi après cassation, est également tenue de prendre en compte la motivation de l'arrêt Kfv.I.35.371/2021/7 rendu par la Kúria (Cour suprême) dans l'affaire concernant la requérante relative à la période de contrôle précédente, d'une part, en vertu de l'article 346, paragraphe 5, de [la 2016. évi CXXX. törvény a polgári perrendtartásról (loi CXXX de 2016 instaurant le code de procédure civile)] et, d'autre part, parce que la Kúria s'y est référée dans le cadre de sa décision dans la présente affaire.

57) Au point 34 de l'arrêt en question, la Kúria (Cour suprême) a donc précisé, à propos de l'ordonnance Crewprint, avec valeur contraignante pour la présente procédure, que « au vu du point 39, on peut également constater que la Cour, sur

*la base de la question qui lui était soumise, a considéré comme déterminant, dans l'affaire en cause, qu'il ait été satisfait aux exigences matérielles et formelles du droit à déduction de la TVA, prévues à l'article 168, sous a), et à l'article 178, sous a), de la directive 2006/112, et que, comme le montre le point 42, les livraisons de biens n'aient pas été contestées. En l'espèce, elle a toutefois également souligné que, dans la décision faisant l'objet du contrôle juridictionnel, la défenderesse avait invoqué le caractère fictif de la relation contractuelle entre les parties, en relation avec le fait que l'objectif essentiel des transactions en cause était l'obtention d'un avantage fiscal. Le fait que les factures ont été formellement émises n'est aucunement contesté. »*

58) En conséquence du principe précité, la Kúria (Cour suprême) rejetant le recours de la requérante pose comme principe que « *Dès lors que peut être constatée l'existence de liens personnels entre la requérante et les émetteurs des factures, susceptible d'avoir une incidence sur l'exécution de l'événement économique sur lequel porte la facture, la requérante a connaissance d'un éludement de l'imposition consistant en l'absence de paiement des charges publiques* ».

59) Il résulte des conclusions de la décision de la défenderesse, de l'argumentation de la juridiction de céans dans son arrêt en relation avec ces conclusions et des conclusions de la Kúria (Cour suprême) relatives au bien-fondé de l'examen auquel la juridiction de céans a procédé que cette dernière ne peut se conformer aux instructions qui lui ont été données par la Kúria (Cour suprême) dans le cadre de la procédure de renvoi après cassation que si elle procède à l'appréciation des preuves d'une façon opposée à la façon dont elle les a appréciées antérieurement, en tenant compte de faits à propos desquels, en se référant aux décisions de la Cour, la juridiction de céans a jugé que, en l'absence de lien de causalité, ceux-ci n'étaient pas pertinents pour la mise en œuvre de son droit à déduction de la TVA par la requérante, et que les liens personnels et organisationnels n'étaient pas en soi de nature à démontrer ce que savait ou devait savoir effectivement la requérante. Se fondant sur les décisions de la Kúria (Cour suprême) précitées, la juridiction ne peut cependant, dans le cadre de la procédure de renvoi après cassation, que rejeter le recours sans examiner ce que savait ou devait savoir la requérante, puisque la Kúria (Cour suprême), après avoir exprimé une interprétation du droit totalement contraire à celle de la juridiction de céans, a apprécié les éléments de preuve sur tous les points litigieux en se fondant sur des circonstances objectives qu'elle a jugées pertinentes, ne laissant aucune place à une appréciation différente de ces éléments de preuve dans le cadre de la procédure de renvoi après cassation.

60) Les différences significatives qui existent également dans l'appréciation des questions juridiques pertinentes pour la solution du présent litige ainsi que de la valeur probante des éléments de preuves susceptibles de démontrer les éléments de faits sur lesquels ces questions se fondent, qui sont, dans une mesure déterminante, des documents comptables, se manifestent également non seulement dans le raisonnement des juridictions saisies, mais également dans celui des

parties à la procédure, ce qui semble d'ailleurs être confirmé par le fait que la pratique de l'État membre suivie par l'administration fiscale dans l'application du droit sur ces questions diverge de celle de la juridiction nationale dans une telle mesure qu'elle est de nature à affecter non seulement les droits des parties à un procès équitable et à une protection juridictionnelle effective, mais également leurs droits à la sécurité juridique, de sorte que l'interprétation de ces questions est pertinente pour la solution du litige et affecte également le fond de la décision.

61) Les contradictions dans les arrêts rendus dans le présent litige confortent également le fait que, en dépit de l'existence d'un grand nombre de décisions de la Cour en ce qui concerne les articles de la directive TVA, la pratique de l'État membre, qui reste inchangée dans l'application du droit par l'administration fiscale et les juridictions nationales, ne correspond pas à la doctrine de l'acte clair développée dans l'affaire CILFIT, puisque l'application correcte du droit de l'Union ne s'impose pas avec une telle évidence qu'il serait possible de répondre aux questions d'interprétation soulevées dans le cadre de la présente procédure au-delà de tout doute raisonnable, compte tenu également de la nouvelle circonstance qu'il est également devenu clair, à la lumière des orientations données par la Kúria (Cour suprême) en vue de la procédure sur renvoi après cassation et des constatations à caractère de principe de l'arrêt Kf.I.35.371/2021/7, que l'essence du litige qui oppose la juridiction de céans et les chambres concernées de la Kúria (Cour suprême), agissant en tant que juridiction statuant en dernier ressort, se matérialise non seulement dans l'interprétation des règles du droit de l'Union applicables et, partant, dans l'appréciation différente des faits objectifs pertinents de l'affaire et des éléments de preuve à l'appui de ces faits, mais aussi dans l'absence d'accord entre les juridictions nationales quant à la question de savoir si une décision de la Cour dont l'objet est la déduction de la TVA doit ou peut s'appliquer à une affaire ayant pour objet l'interprétation des articles de la directive TVA du même point de vue, et en outre, si sont pertinents, s'agissant de déterminer si cette jurisprudence trouve à s'appliquer, la distinction faite selon que l'activité économique est une livraison de biens ou une prestation de services ou le fait que, dans la décision applicable de la Cour d'autres éléments objectifs que la circonstance objective invoquée dans l'affaire nationale ont fait l'objet d'une appréciation.

62) La juridiction de céans notera également que, ainsi qu'il a été confirmé au point 38 de l'ordonnance Crewprint, c'est à la juridiction nationale qu'il appartient de vérifier si les éléments objectifs invoqués par l'administration fiscale sont conformes aux exigences du droit de l'Union, sachant que ledit droit de l'Union est enfreint par toute réglementation ou pratique qui va au-delà des limites tracées par la directive TVA.

63) Le contenu et le cadre de cette obligation de contrôle du juge national ont été définis par la Cour au point 27 de l'ordonnance du 16 mai 2013, Hardimpex (C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318), où la Cour rappelle à cet égard qu'« [i]l s'ensuit qu'une juridiction nationale qui est appelée à décider si, dans un cas particulier, une opération imposable faisait défaut, et devant laquelle

*l'administration fiscale s'est notamment fondée sur des irrégularités dans la sphère de l'émetteur de la facture, doit veiller à ce que l'appréciation des éléments de preuve n'aboutisse pas à vider de son sens la jurisprudence rappelée au point 24 de la présente ordonnance et à obliger de manière indirecte le destinataire de la facture à procéder à des vérifications auprès de son cocontractant qui, en principe, ne lui incombent pas ».*

64) En dépit des dispositions des ordonnances et arrêts cités de la Cour, la question se pose donc à nouveau de savoir si c'est la pratique interprétative de l'administration fiscale et de la Kúria (Cour suprême) ou l'interprétation du droit opposée de la juridiction de céans qui est contraire à la finalité du droit à déduction de la taxe contenu à l'article 168 la directive TVA, qui fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut par principe faire l'objet de limitations, ainsi que de savoir quelle interprétation est conforme à la condition de la déduction de la taxe définie à l'article 178, sous a). Dès lors que la Kúria (Cour suprême), après avoir constaté des positions contradictoires en matière d'interprétation du droit, et avoir conclu à une appréciation manifestement déraisonnable des preuves par la juridiction de première instance et à des contradictions dans ce contexte, n'a pas jugé nécessaire d'introduire une procédure préjudicielle, c'est à la juridiction de céans qu'il incombe de le faire, ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, dans le but, également mentionné dans l'ordonnance Crewprint, que l'appréciation des éléments de preuve faite par la défenderesse ne puisse conduire à sanctionner par un refus du droit à déduction, au moyen d'une décision fondée non pas sur des preuves qui excluent le moindre doute, mais seulement sur des suppositions fondées sur des critères préétablis, un contribuable qui agit régulièrement pour faire valoir son droit à déduction de la TVA, sans violer l'exigence de l'exercice de ce droit conformément à sa destination.

## **VII. En ce qui concerne les questions posées par la juridiction de céans**

### ***Questions 1, 2 et 3.***

65) Dans le présent litige, en raison de l'appréciation du recours sur le fond par la Kúria (Cour suprême) et de l'injonction faite à la juridiction de céans de reprendre la procédure, nous nous trouvons confrontés à une situation particulière dans laquelle les questions de la juridiction doivent être formulées sur la base non seulement de l'arrêt annulé, mais également de l'ordonnance avec valeur contraignante de la Kúria (Cour suprême) et de l'arrêt de la même juridiction, rendu dans le cadre du contentieux concernant la requérante, relatif à une période de contrôle antérieure, puisque ces conclusions font apparaître une interprétation divergente des juridictions nationales, non seulement concernant des dispositions de la directive TVA, mais également concernant des constatations contenues dans des décisions de la Cour relatives à l'interprétation de ces dispositions.

66) Compte tenu des interprétations divergentes des décisions rendues dans les affaires Mahagében et Crewprint, la juridiction de céans, de manière similaire aux considérations contenues dans l'ordonnance de renvoi dans l'affaire A.T.S. 2003 Zrt [C-289/22], considère, dans la présente affaire, que, pour s'acquitter de manière appropriée de sa mission de contrôle, décrite ci-dessus, et afin d'atteindre l'objectif que l'application correcte du droit communautaire ne soit pas de nature à faire l'objet d'un doute raisonnable dans le chef de la juridiction chargée de cette interprétation, elle doit formuler des questions plus concrètes concernant l'appréciation des circonstances considérées comme objectives par l'administration fiscale et des preuves qui les étayent, eu égard également à la nécessité de donner un contenu aux notions-cadres développées et utilisées dans la jurisprudence en relation avec la déduction de la TVA, puisque c'est aux juridictions qu'incombe cette tâche, à travers leurs décisions dans des cas individuels, en laissant de moins en moins de marge à des possibilités d'interprétations divergentes.

67) Avant d'exposer les motifs des questions posées, la juridiction de céans estime nécessaire de préciser que la présente affaire porte sur une chaîne de trois opérateurs, dont le cadre juridique était défini dans le contrat d'entreprise principal conclu entre le client et la requérante et dans les contrats de sous-traitance conclus entre la requérante et les sous-traitants qui se sont succédés dans le temps, ces contrats définissant l'objet de la prestation et les exigences de qualité de celle-ci, ainsi que les tâches, droits et obligations des contractants à cet égard, les frais d'engagement et l'identité des personnes de contact.

68) Il convient également de constater qu'en l'espèce, les éléments pertinents du droit à déduction de la taxe indiqués aux points 43 et 44 de l'arrêt Mahagében, étaient réunis dans la présente affaire, puisque la requérante, souhaitant exercer le droit à déduction, a la qualité d'assujetti, qu'il n'a pas été contesté par l'administration fiscale que la prestation sur lequel elle fonde ce droit à déduction a effectivement été fournie, qu'il est démontré que la requérante a eu recours à cette prestation de services pour les besoins de ses propres opérations taxées, et que celles-ci ont également été effectuées, ainsi que cela résulte des factures et autres documents joints à celles-ci, ainsi que des déclarations concordantes des salariés qui ont effectué le transport, qu'il a été démontré que la contrepartie, TVA comprise, a bien été payée, et que les factures comportent toutes les informations exigées par la directive 2006/112, de sorte que les conditions matérielles et formelles prévues par cette directive pour la naissance et l'exercice du droit à déduction sont réunies. En outre, il n'a pas été établi que la requérante aurait présenté de fausses déclarations ou établi des factures irrégulières.

69) En vertu du point 45 de l'arrêt Mahagében, dans ces circonstances, le bénéfice du droit à déduction ne saurait être refusé à l'assujetti que si l'administration fiscale établit, au vu des éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur en amont.

70) Selon la position de l'administration fiscale, jugée correcte par la Kúria (Cour suprême), les factures et autres documents présentés ne démontrent pas l'existence de l'opération économique au sens de ces factures, compte tenu des liens personnels et organisationnels existant entre la requérante et les sous-traitants et de la réunion des circonstances jugées pertinentes par la défenderesse pour chaque sous-traitant, ces circonstances démontrant que les sociétés impliquées dans l'opération ont fait preuve d'un comportement contraire à la destination du droit invoqué, puisque l'objet des opérations avait un caractère frauduleux, compte tenu de l'intention de la requérante de réduire ses obligations fiscales, tandis que les multiples liens établis, tels que le fait que les salariés et les personnes donnant des instructions étaient les mêmes, que les détenteurs des parts sociales, les gérants et le comptable appartenaient tous à l'entourage de la requérante, et que les adresses du siège et des locaux font apparaître des similitudes, démontrent que la requérante devait nécessairement avoir connaissance du mécanisme d'évitement de l'imposition.

71) Par ses questions, la juridiction de céans souhaite donc vérifier si les constatations précitées sont, prises dans leur ensemble, conformes à la directive TVA et aux principes fondamentaux, étant donné que, selon elle, elles vont à l'encontre des orientations contraignantes de la Cour en la matière.

72) À l'appui de ses conclusions, l'administration fiscale a tout d'abord imputé à la requérante un comportement frauduleux, en ce que cette dernière a fourni non pas elle-même les services qu'elle s'était engagée à fournir par contrat, mais en utilisant d'autres moyens autorisés par le droit civil, c'est-à-dire par un recours à des sous-traitants que ne lui interdisait par le contrat d'entreprise générale, ce qui, selon l'administration fiscale, constituait un exercice abusif de ses droits, en dépit de l'accomplissement de l'activité économique, et cela en raison des liens personnels et organisationnels existant entre la requérante et les sous-traitants, l'administration fiscale se fondant sur la position que le recours à des sous-traitants n'avait d'autre but que de déplacer sur les sous-traitants l'obligation de payer les charges publiques sur les salaires des salariés, de s'abstenir, en ce qui concerne lesdits sous-traitants, de payer ces charges et de créer de la TVA déductible en acceptant les factures émises par ces derniers.

73) La juridiction de céans avait également indiqué, dans l'arrêt annulé, que la Cour avait apporté une réponse à cette question au point 41 de son ordonnance *Crewprint*, où elle indique : « (...) *selon la jurisprudence de la Cour, les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles ou les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et pour limiter leurs charges fiscales* ».

74) Au delà de cela, la Cour a aussi expressément examiné le choix de la forme de l'activité économique en relation avec l'objectif de réduire la charge fiscale de l'assujetti, dans sa réponse à la première question posée dans l'affaire *A.T.S. 2003 Zrt.*, qui est largement semblable à la présente affaire, et cela en relation avec l'examen de l'aspect particulier de l'exercice d'un droit à l'encontre de sa



destination. La réponse à cette question est que la directive TVA s'oppose à une pratique nationale consistant à qualifier d'« exercice d'un droit non-conforme à la destination de ce droit » le choix d'un assujetti d'exercer une activité économique sous la forme qui lui permet de réduire ses coûts économiques et à refuser, pour ce motif, à cet assujetti le bénéfice du droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

75) La juridiction de céans estime également nécessaire de préciser, en ce qui concerne la question I, sous a), que le fait que, en raison du recours aux sous-traitants, ce sont ces sous-traitants qui étaient tenus de retenir et verser à l'administration fiscale les charges publiques grevant les salaires de leurs salariés (impôt sur le revenu et autres cotisations) découle des dispositions du droit du travail et du droit fiscal et constitue donc une conséquence naturelle et inévitable de la sous-traitance, qui ne pouvait donc pas être considérée comme une circonstance spécifique de l'affaire, étant donné qu'elle est inévitable dans toute chaîne où le travail est effectué en recourant à un sous-traitant, et c'est pourquoi on peut également se demander, eu égard à la constatation de la Kúria (Cour suprême) contraignante pour la juridiction de renvoi, si le choix de la requérante, qui, selon les indications de la Cour, est conforme au principe de neutralité fiscale, peut être qualifié d'exercice d'un droit non conforme à sa destination et peut, du fait de l'exonération des charges publiques, être considéré comme un comportement frauduleux contraire à l'objectif de la réglementation en matière de TVA.

76) La juridiction estime également pertinent dans ce contexte, en tant que circonstances particulières de l'affaire, le fait que les parties, dans les contrats d'entreprise principale et de sous-traitance, ont stipulé la rémunération due dans le cadre du contrat d'entreprise et le prix de la prestation, et, en d'autres termes, la constatation selon laquelle la requérante a réduit ses coûts en se dispensant de supporter les charges publiques et selon laquelle les opérations artificielles n'avaient pas pour but d'obtenir des revenus sur le marché, mais bien d'obtenir un avantage fiscal indu est une constatation qui va à l'encontre des documents, car la requérante s'est engagée à fournir une prestation en contrepartie du prix de la prestation, c'est-à-dire de recettes, et qu'en outre, en contrepartie de l'exonération de l'obligation de retenir et de payer les charges publiques, elle a supporté d'autres frais, à savoir le prix de la prestation, ou, pour le dire autrement, les prestations auxquelles la requérante s'est engagées par contrat ont été fournies par une autre entreprise en contrepartie du paiement du prix de la prestation.

77) La défenderesse, s'agissant de conclure à l'exercice d'un droit non conforme à sa destination et à un comportement frauduleux, a accordé une grande importance aux liens personnels et organisationnels entre les parties contractantes, à propos desquels la Cour a également déclaré, au point 45 de l'ordonnance Crewprint, que la directive TVA « (...)s'oppose à une pratique nationale par laquelle l'administration fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée en amont au motif que (...) ledit assujetti avait des liens personnels ou organisationnels avec ledit émetteur ainsi qu'avec l'un de ces sous-traitants. (...)

*Pour fonder un tel refus, il doit être établi, autrement que par des suppositions fondées sur des critères préétablis, que ce même assujetti a participé activement à une fraude ou qu'il savait ou aurait dû savoir que ces opérations étaient impliquées dans une fraude commise par l'émetteur des factures, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier. »*

78) Par conséquent, pour que l'administration fiscale puisse légalement refuser au requérant le droit de déduire la TVA sur la base des circonstances invoquées en l'espèce, elle doit également prouver, comme l'exige la loi, que l'assujetti a participé à une fraude fiscale commise par lui-même ou par son sous-traitant.

79) La juridiction de céans estime nécessaire de préciser que, selon la jurisprudence de la Cour, le choix de la structure organisationnelle et des conditions contractuelles jugées les plus appropriées pour réduire la charge fiscale ne constitue pas, en soi, une fraude fiscale, de même qu'il a été jugé dans de nombreuses décisions que l'exercice du droit à déduction de la TVA est un droit qui constitue un principe fondamental du système commun de TVA et en fait partie intégrante et qui ne peut, en règle générale, être limité, en sorte que l'exercice de ce droit ne constitue pas, en soi, une fraude fiscale.

80) Dès lors que, en dépit de la similitude entre les faits, y compris le caractère identique des circonstances jugées objectives et pertinentes par l'administration fiscale pour refuser la déduction de la TVA, il existe une contradiction manifeste entre les conclusions de l'administration fiscale, confirmées par les chambres de la Kúria (Cour suprême), et les orientations données par la Cour dans l'affaire A.T.S. 2003 Zrt., en ce qui concerne l'exercice d'un droit non conforme à sa destination et, partant, en ce qui concerne la qualification de la fraude, la juridiction de céans, par sa question 1, sous a), cherche à obtenir la solution à ces contradictions, dans le cadre de la procédure sur renvoi après cassation.

81) Au cours de la procédure contentieuse, les parties se sont opposées sur la question de savoir s'il suffit, pour constater une évasion fiscale ou fraude fiscale contraires aux règles en matière de déduction de la TVA, que, alors que l'émetteur de la facture, à la suite d'un retard dans le paiement des impôts, taxes et contributions déclarés, a obtenu de l'administration fiscale un échelonnement des paiements, cette dernière, du fait que la dette fiscale continue à augmenter en dépit de cette facilité, procède au recouvrement de la dette dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée engagée à l'encontre du sous-traitant, de sorte que le Trésor ne subit aucune perte, ou, au contraire, faut-il considérer que seule la dissimulation des taxes et impôts à l'administration fiscale, c'est-à-dire l'absence de déclaration et de paiement, constitue un comportement frauduleux, ce que la juridiction de céans a considéré comme étant le cas dans le cadre de la question 1, sous b).

82) Dès lors que, au delà de l'obligation d'apporter la preuve des faits de droit fiscal dans les formes requises par la loi, l'administration fiscale a fondé ses conclusions quant à l'exercice d'un droit non conforme à sa destination ainsi que

la collusion des parties et, in fine, son refus de déduction de la TVA sur l'intention frauduleuse de répercuter l'obligation de contribution sur les sous-traitants et de ne pas payer ces contributions, la question est de savoir si ce qui est pertinent pour l'appréciation de la fraude fiscale, c'est le fait que les sous-traitants ont payé les cotisations salariales ou le fait que, dans le cas de Déda Szerviz Kft., malgré les facilités de paiement qui lui ont été accordées et les paiements échelonnés, la dette a conduit à l'exécution forcée sur les bus qui étaient la condition matérielle de l'exécution des obligations.

83) La question 1, sous c), qui est étroitement liée à la question précédente, porte sur le point de savoir si l'administration fiscale s'est acquittée à suffisance de droit de la preuve de l'avantage fiscal qu'elle a fait valoir (l'éludement de la taxe) en se bornant à mentionner cet avantage, sans préciser le comportement considéré comme un manquement, sachant que, dès le stade de la procédure administrative fiscale, la partie requérante avait contesté avec insistance le manquement invoqué par l'administration fiscale, laquelle s'est référée à l'arrêt Kfv.I.35.184/2017/6 de la Kúria (Cour suprême) à l'appui de la considération selon laquelle la situation de l'affaire serait une situation dans laquelle il n'est plus nécessaire de démontrer l'existence d'un avantage fiscal classique, c'est-à-dire une situation dans laquelle la déduction de la taxe peut être refusée, même en l'absence d'un avantage fiscal quantifiable, du fait du caractère artificiel du montage en matière de facturation.

84) La juridiction de céans note toutefois que, s'agissant pour l'administration fiscale de mettre au jour un avantage fiscal, la Cour a considéré, dans sa réponse à la question 1 soulevée dans l'affaire Aquila Part Prod Com, C-512/21, qu'il incombe à l'administration fiscale, d'une part, de caractériser précisément les éléments constitutifs de la fraude et de prouver les agissements frauduleux et, d'autre part, d'établir que l'assujetti a participé activement à cette fraude ou bien qu'il savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder ce droit était impliquée dans ladite fraude, ce qui n'implique pas nécessairement d'identifier tous les acteurs ayant participé à la fraude ainsi que les agissements respectifs de ceux-ci.

85) Par cette question, la juridiction de céans cherche donc à déterminer si l'administration fiscale a satisfait à son obligation d'établir les faits en matière de fraude fiscale lorsque la décision ne fait pas apparaître, en ce qui concerne les sous-traitants et pour les périodes faisant l'objet des décisions, quels sont les impôts, taxes et cotisations qui sont dû et pour quel montant, compte tenu en particulier du fait que, selon les déclarations des gérants entendus, il n'y a pas eu de dette au titre des impôts, taxes et cotisations dus sur les salaires et que Déda Szerviz Kft. a, comme en témoigne le compte fiscal joint aux pièces du litige, bénéficié de facilités de paiement en raison de sa dette, dont l'acquittement était en cours durant l'exercice 2015, et que, en outre, les déclarations de plusieurs travailleurs ont été accompagnées d'une attestation délivrée à l'occasion de la cessation de leur relation de travail avec Déda Szerviz Kft, dont il ressort que les impôts, taxes et cotisations grevant les salaires ont bien été retenues par l'employeur. L'existence et la preuve de la fraude constituent des éléments

déterminants pour trancher l'affaire, puisqu'il s'agit d'éléments de fait pertinents pour examiner la question de ce que sait ou devait savoir la requérante et que, en vertu des règles de droit national en matière de preuve, c'est à la partie défenderesse qu'il incombe de résoudre la contradiction avec les éléments de preuve à l'appui de ses conclusions, obligation dont la requérante doit pouvoir vérifier que l'administration s'est acquittée pour que le droit de recours de la requérante et le principe de la procédure équitable soient effectivement respectés.

86) Par sa question 1, sous d), la juridiction de céans s'interroge sur le cadre dans lequel s'inscrivent les obligations de vérification à charge de l'assujetti, dès lors que l'administration fiscale, dans le cadre de l'obligation de diligence pesant sur l'assujetti, sans procéder à un examen sur le fond et en invoquant les liens organisationnels et personnels, a présumé et apprécié à l'encontre de la requérante la connaissance de certains faits que la juridiction de céans, aux points 63 à 66 de son arrêt annulé, avait considéré comme juridiquement, physiquement et logiquement impossible, en soulignant que l'obligation d'effectuer les vérifications exigées par l'administration fiscale ne pouvait pas être remplie par la requérante en raison du caractère confidentiel des données relatives au respect des dispositions en matière fiscale, comme le démontre d'ailleurs le fait que l'administration fiscale elle-même, sans en apporter la preuve, n'a évoqué qu'en termes généraux l'obligation d'effectuer les vérifications exigées de la requérante concernant les manquements des sous-traitants, et ce en invoquant le secret fiscal, mais sans tenir aucun compte de l'effet de ce caractère confidentiel s'agissant d'apprécier à charge de la requérante les exigences que l'administration fiscale fait peser sur cette dernière. Dans son arrêt, la juridiction de céans avait également relevé que la direction prise par les liens organisationnels et personnels invoqués par la défenderesse permettait d'obtenir des informations dans le sens logiquement opposé de ce que la défenderesse attendait de la requérante, de sorte que celle-ci n'était pas en mesure, même en principe, d'obtenir les renseignements qu'elle avait exigés et que, en tout état de cause, les liens qui, selon l'administration fiscale, permettaient de présumer ce que la requérante savait ou devait savoir n'existaient plus au cours de l'année 2015 litigieuse.

87) Du fait des positions contraires des juridictions nationales à cet égard, la juridiction de céans, par sa question relative à l'obligation de procéder à des vérifications pesant sur la requérante ou à ce dont elle pouvait ou devait avoir pris connaissance, voudrait déterminer si, compte tenu des circonstances particulières de l'espèce, l'administration fiscale, en violation du droit de l'Union, a imposé à la requérante, en tant que condition d'exercice du droit à déduction de la TVA, des vérifications à effectuer auprès de ses sous-traitants qui ne pouvaient raisonnablement pas l'être pour diverses raisons, ou si elle a présumé à charge de la requérante la connaissance non prouvée par celle-ci de certains faits en invoquant l'existence de liens organisationnels et personnels qui n'existaient déjà plus.

88) Dès lors que, selon l'ordonnance de la Kúria (Cour suprême), la juridiction de céans n'a, à tort, pas accordé d'importance au fait que les liens personnels et

organisationnels avaient été mis en place par des particuliers, la seconde partie de la question 1, sous d), vise à déterminer la pertinence de ce fait, à l'égard duquel il y a lieu de préciser qu'étaient impliqués dans ces liens, en dehors des particuliers, une personne morale également, puisqu'il est constant que Déda Szerviz Kft. était l'un des détenteurs des parts sociales de la requérante jusqu'au 19 septembre 2014, les droits en relation avec ces parts étant exercés par un particulier du fait que les gérants étaient les mêmes. Il y a toutefois lieu d'observer que, dans son arrêt, la juridiction de céans, eu égard à ce fait, a considéré comme circonstance pertinente la direction prise par les liens personnels, qui excluait que la requérante ait connaissance de la dette fiscale de son sous-traitant, de sorte que le fait que ce soient des particuliers qui soient impliqués dans ces liens ne changeait rien à la teneur de cette constatation.

89) Comme preuve du comportement frauduleux de la requérante et de la conclusion selon laquelle les salariés étaient en fait des employés de la requérante, puisqu'ils agissaient dans l'intérêt de celle-ci, l'administration fiscale a également attaché une grande importance au fait que, après la reprise des salariés par leur nouvel employeur, leur poste, leurs fonctions et leur rémunération sont restés inchangés, et c'est pourquoi la question 1, sous e), se rapporte à cette conclusion.

90) Au point 61 de son arrêt, la juridiction de céans avait conclu, en relation avec la constatation ci-dessus, que puisque les sous-traitants étaient utilisés par la requérante pour l'exécution du contrat avec son client, dont l'objet était le transport de passagers par des services réguliers d'autobus, en vertu de la clause 1 de ce contrat, sur des trajets définis à l'annexe 1 de ce contrat, il était non seulement naturel mais également nécessaire, afin d'assurer la bonne exécution du contrat pour le client de la requérante, que les tâches, la description du poste et les conditions de travail des salariés repris en vue d'effectuer les services réguliers restent inchangées, avec pour conséquence que le montant de leur rémunération devait également être identique ou similaire. Ces circonstances ne pouvaient donc, selon la juridiction de céans, être considérées comme des circonstances objectives démontrant une collusion entre les parties et justifiant le refus du droit à déduction de la TVA.

91) Selon la Kúria (Cour suprême), en revanche, la juridiction de renvoi aurait toutefois méconnu la circonstance que les salariés « *n'avaient été informés que du changement d'employeurs, mais que cela n'avait eu aucune incidence effective sur l'évolution de leur relation de travail, et que, quelle que soit la société qui les employait, les transports étaient toujours effectués sur le même trajet, avec le même véhicule et pour le même salaire. La pénurie de chauffeurs d'autobus n'est pas une explication raisonnable de tout ce qui précède.* »

92) L'administration fiscale et la Kúria (Cour suprême) ont donc, dans ce cadre, accordé une importance décisive, à l'encontre de l'obligation d'exécuter le contrat, aux circonstances de la reprise des salariés par chacun des sous-traitants et au caractère comparable de ces circonstances, et en particulier, à cet égard, au rôle de C, en concluant, sur cette base, que les salariés avaient en réalité continué à être

employés par la requérante, en dépit de leur transfert à chaque nouveau sous-traitant, sans qu'ils aient eu leur mot à dire dans l'évolution de leur relation de travail.

93) Dès lors que l'administration fiscale impute ainsi aux parties des infractions à la réglementation en matière de droit du travail, le juge de céans a également estimé nécessaire, eu égard aux constatations de la Kúria (Cour suprême), de poser une question à cet égard, compte tenu de ce que, pour répondre à ces questions, il est non seulement nécessaire, mais également possible pour le juge administratif, conformément au point 5 du dispositif de l'arrêt *Aguila Part Prod Com*, C-512/21, d'examiner et d'apprécier également, dans le cadre du contentieux administratif, les irrégularités en matière de droit du travail.

94) La question se pose donc de savoir si l'administration fiscale, lorsqu'elle examine le caractère frauduleux d'une chaîne dans laquelle les droits et obligations des parties sont régis par une loi spécifique, est tenue de tenir compte des dispositions de cette loi. Cet élément est pertinent, selon la juridiction de renvoi, car la valeur probante, l'adéquation et la pertinence des preuves disponibles peuvent être évaluées à la lumière des dispositions légales spécifiques relatives aux faits à établir et, pour cette raison, cette question revêt également une importance particulière en l'espèce, parce que la défenderesse a accordé un poids décisif au fait que, en ce qui concerne le comportement frauduleux, il peut être établi, sur la base des déclarations des salariés, que des instructions ont été données à plusieurs salariés par C, qui, selon les constatations de la Kúria (Cour suprême), n'y était pas habilitée en sa qualité de personne de contact. Étant donné que l'administration fiscale a instamment exigé des parties qu'elles se conforment aux dispositions du droit du travail, la juridiction de céans estime que ladite administration fiscale ne peut pas non plus ignorer les prescriptions des règles de droit relatives au contenu des contrats de travail.

95) La juridiction de céans constate que la situation qui était en vigueur pendant la période qui a fait l'objet des contrôles, restée inchangée à la suite de l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> juillet 2012, de l'a 2012. évi I. törvény (loi I de 2012, ci-après le « nouveau code du travail ») faisant suite à l'a Munka törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény (loi XXII de 1992 instaurant le code du travail, ci-après l'« ancien code du travail »), est une situation dans laquelle les salariés, selon la décision de la Kúria (Cour suprême), « n'ont eu aucune influence effective sur l'évolution de leur relation de travail », ce qui signifie, dans le cadre du présent litige, que l'employeur a pris l'initiative de mettre fin à la relation de travail avec les salariés et que le droit de l'employeur de le faire est la conséquence de la législation du droit du travail dans ce domaine, qui est restée inchangée pendant des décennies. Sauf en cas de démission du salarié, chaque mode de résiliation est déclenché par l'employeur, au moyen d'une déclaration unilatérale adressée par l'employeur au salarié, exception faite de la résiliation d'un commun accord. Ainsi, selon les règles du droit du travail, l'employeur a le droit de décider quand et comment mettre fin à la relation de travail avec le salarié, ce dernier en étant informé par le fait que le licenciement ordinaire doit être effectué valablement,

c'est-à-dire par écrit, de façon dûment motivée, et notifiée conformément aux règles applicables.

96) La résiliation du contrat de travail d'un commun accord n'a pas pour but d'empêcher que la décision de l'employeur de mettre fin à la relation de travail puisse être prise en l'absence du consentement du salarié, puisque l'employeur peut le faire à tout moment par une déclaration unilatérale, mais bien de permettre aux parties de convenir d'éléments autres que ceux prévus par la loi concernant les modalités de la résiliation de la relation de travail.

97) L'article 46 du code du travail prévoit une obligation d'information à charge de l'employeur en relation avec l'établissement de la relation de travail, dans les matières définies par la loi, mais aussi après l'établissement de la relation de travail. En raison de la position subordonnée des salariés, également reconnue par le code du travail, le salarié peut se trouver dans une certaine position de négociation dans le cadre de l'établissement de la relation de travail, mais, dans la grande majorité des cas, son choix se limite à signer ou non le contrat de travail.

98) Ce n'est donc pas seulement que les salariés n'ont eu aucune influence sur l'évolution de leur relation de travail, mais aussi qu'il ne devaient pas non plus en avoir en vertu des règles du droit du travail, de sorte que la constatation de la Kúria (Cour suprême) selon laquelle les salariés ont simplement été informés des changements d'employeur, mais ne pouvaient pas avoir leur mot à dire dans l'évolution de la relation, est la preuve même que l'employeur s'est acquitté de l'obligation précédemment décrite, et c'est pourquoi, selon la juridiction de céans, les modalités et les circonstances de la cessation de la relation de travail et la fourniture des informations requises dans le cadre de la nouvelle relation de travail ne sauraient, en raison de leur nature légale, constituer la preuve d'une collusion entre les parties et ne sauraient donc être qualifiées de comportements frauduleux.

99) Les faits de l'affaire permettent de conclure que le premier sous-traitant a été contraint de se défaire de ses salariés en raison de l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire, mais qu'un nouveau sous-traitant s'est engagé à embaucher les salariés aux mêmes conditions, que les salariés ont acceptées en signant le contrat. Il en a été de même, quoique pour une raison différente, lors de la conclusion du contrat de sous-traitance entre le troisième sous-traitant et la requérante, étant entendu que les conditions identiques résultaient de l'obligation d'exécuter le contrat avec le client, puisque c'est toujours aux salariés qu'incombait le transport de passagers sur des lignes régulières, ce à quoi ni la requérante ni les sous-traitants ne pouvaient rien changer. Et une conséquence naturelle de la nouvelle relation de travail était l'obligation légale pour les nouveaux employeurs de déclarer leurs salariés.

100) Même sans qu'il soit besoin d'examiner concrètement les contrats, il apparaît que le montage incriminé s'apparente à l'institution de la succession d'employeurs, instrument juridique qui a été développé dans la jurisprudence des juridictions, avant d'être consacré en droit du travail aux articles 85/A à 85/C de

l'ancien code du travail, en vigueur durant les exercices qui ont fait l'objet du contrôle fiscal, et qui est réglementé à l'article 36 du nouveau code du travail, en tant que changement d'employeur, de sorte que le transfert de salariés à un autre employeur dans des conditions inchangées est une possibilité légale. On peut également conclure, sur la base des règles du droit du travail, que la succession d'employeur est la meilleure chose qui puisse arriver aux salariés en pareil cas, puisque leur relation de travail n'est pas interrompue, et en outre, s'agissant d'apprécier cette circonstance, on ne peut ignorer que, du fait des circonstances spécifiques de l'affaire, l'autre option pour les salariés était le chômage, à défaut d'un nouvel emploi aux mêmes conditions. Par conséquent, on peut conclure que la circonstance dont il est fait grief à la requérante découlait des règles du droit du travail, était favorable aux employés et ne pouvait donc être considérée comme un comportement frauduleux.

101) L'administration fiscale et la Kúria (Cour suprême), en relation avec les circonstances entourant la reprise des salariés, ont attaché une grande importance au rôle de C, comportement qui, selon la juridiction de céans, n'a aucun lien logique avec l'exercice par la requérante de son droit à déduction de la TVA. D'une part, elle et son mari ont été désignés comme personnes de contact en vertu de la clause 6 du contrat conclu avec le client, B comme personne de contact, et C, comme personne de contact au quotidien. Cette clause correspondait précisément aux circonstances décrites lors de l'audition personnelle de B, selon laquelle tous deux étaient présents lors de la notification de la reprise des salariés par les sous-traitants, à laquelle la Kúria (Cour suprême) s'est particulièrement référée, dans son ordonnance, en tant qu'élément de preuve d'un comportement frauduleux. Comme la juridiction de céans l'a relevé dans son arrêt, au moment de la cessation du contrat de travail des employés, c'est légalement que C, était présente, conjointement avec B, en tant que gérant du premier sous-traitant, étant noté que, quand bien même leur présence aurait été irrégulière, cela n'aurait pas fait naître de relation de travail avec la requérante à l'encontre des dispositions des contrats de travail en vigueur et valides, puisque la relation de travail était constituée par le contrat de travail et non par la « communication » avec la personne de contact, de sorte que ce fait ne pouvait avoir aucune incidence juridique sur l'acceptation du droit à déduction de la TVA de la requérante.

102) La juridiction de céans estime également nécessaire de remarquer que l'administration fiscale a constaté que C, exerçait un pouvoir de direction sur « plusieurs » salariés, se fondant sur les déclarations écrites de ces derniers, à l'encontre du contenu des contrats de travail. Cependant, sur les quinze salariés mentionnés aux pages 9 à 14 des décisions de premier degré, qui ont fait des déclarations expresses à propos de la relation de travail avec Déda Szerviz Kft., quatorze ont unanimement témoigné qu'ils étaient employés par Déda Szerviz Kft, qu'ils avaient été embauchés par le gérant de Déda Szerviz Kft, qu'ils avaient conclu leur contrat de travail avec ce dernier et que c'est de lui qu'ils recevaient leur salaire. Ces déclarations n'ont été contredites que par les déclarations d'un seul salarié, celles de József Szabó, qui a déclaré n'avoir reçu son salaire de A, le gérant de Déda Szerviz Kft, qu'après le 16 novembre 2015, mais, jusqu'alors, de



B ou de son épouse, dans une enveloppe. Sur la base du fait, établi dans l'affaire, que les salariés ont été employés par Déda Szerviz Kft. jusqu'au 15 novembre 2015, on peut constater que cette déclaration n'est pas conforme aux faits, puisque, après le 15 novembre 2015, c'est HEPA Kft. qui employait les salariés, et A n'en était pas le gérant. Selon les salariés, leurs salaires étaient souvent remis aux chauffeurs dans des enveloppes par un de leurs collègues, et cette circonstance n'était donc pas de nature à permettre d'établir la personne de l'employeur, même s'il s'agissait souvent de C.

103) C'est donc en se fondant, en l'espèce, sur les déclarations d'un seul travailleur, en contradiction avec celles des quatorze autres travailleurs et d'autres documents, ainsi que sur la présence de B et de son épouse au moment de la cessation de la relation de travail avec les salariés, que l'administration fiscale a conclu que les salariés étaient en réalité des employés de la requérante, en dépit de leur contrat, et que C, exerçait une autorité sur eux, et c'est pourquoi la juridiction de céans, par sa question 1, sous e), voudrait déterminer si l'administration fiscale s'est acquittée de l'obligation qui pèse sur elle, en vertu du droit de l'Union, de procéder à l'administration de la preuve de la manière requise en droit, afin d'obtenir des indications sur les circonstances pertinentes dans ce contexte.

104) S'agissant de la question 1, sous f), la juridiction de céans constate que le changement d'employeurs et les circonstances de ce changement n'apparaissent pas, sur la base des faits constatés, avoir eu de relation avec les liens personnels et organisationnels soulignée par l'administration fiscale, puisque l'administration fiscale n'a pas invoqué de tels liens dans le cas de Zoccoli Kft, alors que ce changement s'est passé de la même manière en ce qui concerne cette société, et que, en outre, la qualité en laquelle les salariés ont été employés par Déda Szerviz Kft. n'a pas été affectée par le fait incontesté qu'il a été mis fin, le 19 septembre 2014, aux liens personnels entre cette entreprise et la requérante, auxquels l'administration fiscale attache une grande importance. En outre, l'administration de la preuve à laquelle il a été procédé devant la juridiction de céans a permis d'établir que, à la suite de la résiliation du contrat d'entreprise principale conclu avec le client, le nouveau contractant principal a également employé comme chauffeurs de bus les mêmes personnes que celles qui effectuaient le transport à l'époque de la requérante. On peut en effet constater, sur la base de la réponse demandée à la société, que sur les dix personnes qui effectuaient le transport pour cette société au moment de la demande, sept effectuaient déjà des transports pour Déda Kft, tandis que deux personnes n'ont été employées comme nouveaux chauffeurs qu'à partir de 2018. Sur cette base, on peut donc conclure que les salariés qui ont transporté les employés du client sont les mêmes que ceux qui l'ont fait pour le client pendant la période litigieuse, et qu'en d'autres termes, les mêmes chauffeurs ont été employés pour la même tâche par des entreprises totalement indépendantes de la requérante, indépendamment de tous liens personnels.

105) Cette question porte ainsi sur le point de savoir si, dans les décisions qu'elle adopte au titre de périodes de contrôle successives, l'administration fiscale doit,

pour s'acquitter à suffisance de droit de la charge de la preuve qui pèse sur elle, tenir compte, lorsqu'elle établit ses constatations, des changements intervenus dans les circonstances objectives qu'elle juge pertinentes, ou si, indépendamment de ces changements, elle peut reprendre pour les périodes suivantes les constatations qu'elle a faites au cours des périodes précédentes, sans examiner ni si les circonstances dont il est fait grief sont bien présentes ni le caractère raisonnable du lien entre les circonstances actuelles et le droit de l'assujetti à la déduction de la TVA.

106) Dans ce contexte, par sa deuxième question, la juridiction de céans demande s'il existe une circonstance objective dont la preuve de l'incidence sur son activité économique rend inutile toute preuve supplémentaire jugée pertinente par la Cour, c'est-à-dire si l'administration fiscale agit conformément à la directive TVA si, en invoquant cette circonstance, elle s'abstient d'examiner ce que savait ou devait savoir l'assujetti.

107) La juridiction de céans demande en somme, par sa troisième question, si, dans la présente affaire, il ne convient pas de considérer comme une extension indirecte, au sens du point 27 de l'ordonnance du 16 mai 2013, *Hardimpex* (C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318), de l'obligation générale de vérifications pesant sur l'assujetti qui souhaite bénéficier du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée l'exigence de l'administration fiscale en vertu de laquelle le contrat conclu entre l'assujetti et l'émetteur de la facture et l'événement économique qui en fait l'objet, en dépit du fait qu'il ne peut être contesté que le contrat a été exécuté, n'est reconnu par l'administration fiscale comme un contrat réel et non fictif et la prestation de service comme un événement économique effectif, sans que ladite administration ait examiné ce que savait ou devait savoir l'assujetti, que si l'assujetti vérifie, au cours de la relation économique, si les entreprises qui ont contracté avec la requérante ont respecté leurs obligations de déclaration et de paiement des impôts, non seulement en matière de TVA, mais aussi en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques et autres cotisations retenues sur les salaires, et si les activités de ces entreprises sont exercées légalement et régulièrement, et cela sur la base de critères à propos desquels la Cour a déjà jugé qu'ils ne peuvent pas en eux-mêmes constituer un motif de refus du droit à déduction fiscale.

#### ***Sur les questions 4 et 5***

108) Eu égard au fait que les ordonnances *Crewprint* et *Vikingo* continue à faire l'objet d'interprétations divergentes dans leur application en droit national, eu égard également aux décisions contraires des juridictions nationales saisies des contentieux qui se sont déroulés après ces ordonnances et qui ont été affectés par des questions préjudicielles, et eu égard, enfin, au fait que la juridiction intervenant en dernier ressort n'a pas appliqué ces décisions dans les contentieux initiés par la requérante dans la présente affaire, la juridiction de céans a estimé que, pour mener à bien la mission de contrôle décrite ci-dessus, ainsi que pour assurer une application efficace du droit de l'Union, il était également nécessaire

de formuler des questions relatives à la primauté du droit de l'Union et du droit de l'État membre et à la sécurité juridique, ainsi que, en relation avec celles-ci, des questions relatives à une protection juridictionnelle effective et au droit des parties à un procès équitable, en ce qu'une violation de ce principe fondamental peut également survenir en raison d'interprétations divergentes du droit de l'Union, ainsi que de l'absence de prise en compte des décisions de l'Union.

109) La juridiction de céans, au point VI de la présente ordonnance, en particulier aux points 54 à 58 et 62 à 64, a exposé les motifs de ses questions 4 et 5, qu'elle ne souhaite pas répéter ici, et elle souhaite uniquement indiquer, en relation avec ce qui précède, qu'en dépit des nombreuses décisions de la Cour, notamment après qu'ont été rendues l'ordonnance Crewprint, déjà invoquée dans la présente affaire, et l'ordonnances Vikingo, similaire à la précédente, la jurisprudence de l'État membre est restée inchangée et les juridictions nationales se sont abstenues de les appliquer en invoquant différents motifs, tels que la forme de la décision, l'absence d'identité des faits ou les différences entre les circonstances objectives, et cela en dépit du fait que les orientations en matière d'interprétation du droit de l'Union données par la Cour revêtent un caractère général et de principe et que leur application s'impose aux juridictions des États membres et aux organes de ceux-ci chargés de l'application du droit, obligation dont la mise en œuvre n'impliquent pas que les éléments de fait et de droit soient totalement identiques.

110) Par la deuxième partie de la quatrième question, la juridiction de renvoi demande si, lorsque la Kúria (Cour suprême), dans le cadre d'une procédure en cassation, entend s'écarter d'un arrêt rendu sur la base d'une décision de la Cour dans le cadre d'un litige affecté par une procédure préjudicielle, en raison des contradictions dans l'interprétation du droit qu'elle a constatées dans sa décision, il lui incombe, en tant que juridiction statuant en dernier ressort, d'engager une procédure préjudicielle.

111) À cet égard, la juridiction de céans notera que l'article 267 TFUE impose une obligation aux juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel en droit interne. Alors que, conformément à l'article 267 TFUE, les juridictions qui ne statuent pas en dernier ressort peuvent décider de saisir ou non la Cour à propos d'un dilemme d'interprétation, les juridictions statuant en dernier ressort sont tenues de demander à la Cour des orientations et d'éviter ainsi une interprétation éventuellement incorrecte. Ces juridictions ne sont donc, en principe, pas en droit de lever elles-mêmes l'incertitude qui se pose en matière d'interprétation, et elles ne peuvent être dispensées de l'obligation de saisir la Cour que sous certaines conditions. La faculté de s'en abstenir qui leur est ouverte est celle d'un acte clair, fruit de la jurisprudence de la Cour, c'est-à-dire une situation dans laquelle l'application correcte du droit de l'Union s'impose avec une telle évidence qu'il est possible de répondre, au-delà de tout doute raisonnable, à la question d'interprétation qui se pose.

112) Ainsi, par sa question, la juridiction de céans souhaite savoir si, lorsqu'une juridiction statuant en dernier ressort, en raison d'une divergence dans l'interprétation du droit de l'Union dans un litige affecté par une procédure préjudicielle, entend s'écarter des considérations de l'arrêt de la juridiction [qui fait l'objet du pourvoi], l'acte clair peut être considéré comme un instrument permettant à la juridiction statuant en dernier ressort de s'abstenir d'engager une procédure préjudicielle, ou cette juridiction est-elle tenue, en vertu de l'article 267 TFUE, de procéder à un renvoi préjudiciel et de demander l'interprétation de la Cour, compte tenu également de l'intérêt que ne voient pas le jour des décisions des juridictions de l'État membre comportant des interprétations divergentes ou incorrectes. Selon la Cour, en effet, c'est cet objectif qui doit être gardé à l'esprit lorsqu'une juridiction nationale s'interroge sur l'opportunité de lui demander des orientations.

113) S'agissant de la dernière question, la juridiction de céans relève que la Cour, après qu'a été rendue l'ordonnance de la Kúria (Cour suprême) dans la présente affaire, s'est prononcée dans les affaires Aquila Part Prod Com (C-512/21) et A.T.S. 2003 Zrt. (C-289/22), dans lesquelles les questions posées correspondent, en substance, aux questions de droit qu'il convient d'examiner dans la présente affaire, et cela du fait du caractère extrêmement semblable de la façon de procéder de l'administration fiscale, et ainsi du caractère identique de la circonstance justifiant le refus du droit à déduction de la TVA de la requérante, du fait, en outre, que cette circonstance représente, selon les conclusions de l'administration fiscale, l'exercice d'un droit non conforme à sa destination et implique le caractère artificiel de l'opération, ainsi que, en outre encore, du fait de l'effet identique sur les constatations faites quant à l'existence d'une fraude fiscale, et du fait d'un schéma similaire dans l'appréciation des preuves, mais en raison de ce que la présente procédure est une procédure sur renvoi après cassation et de ce que la juridiction de céans est liée par les prescriptions du droit applicable, ladite juridiction ne peut tenir compte [des décisions rendues dans ces affaires] sans que la Cour ne réponde à des questions préjudicielles, dont la plupart sont identiques à celles des affaires précitées.

114) Étant donné que les arrêts de la Cour sont contraignants pour tous les États membres de l'Union et que tous les juges nationaux sur le territoire de l'Union agissent en tant que juges européens et que l'un des principes fondamentaux qui s'impose à eux est le respect des lois, y compris le principe de primauté du droit de l'Union, la juridiction de céans a formulé, dans ses deux dernières questions, le dilemme de savoir comment résoudre, dans le cadre d'une procédure sur renvoi après cassation, une contradiction entre deux décisions contraignantes. La juridiction de céans demande donc également, par sa cinquième question, si, lorsque la juridiction statuant en dernier ressort, en dépit ce qu'elle indique aux points 110 à 112 de son ordonnance, n'a pas introduit de procédure préjudicielle, la juridiction saisie de la procédure sur renvoi après cassation est tenue, également en relation avec les décisions ayant une force contraignante de la juridiction statuant en dernier ressort, par l'obligation d'écarter le droit national découlant de la primauté du droit de l'Union, y compris en ce qui concerne les décisions

contraignantes de la juridiction statuant en dernier ressort, ou si cette obligation ne vise qu'à passer outre les réglementations nationales contraires au droit de l'Union, ou si le juge de céans doit à nouveau engager une procédure préjudicielle, même si, dans une décision intervenue entretemps, la Cour a répondu aux questions qui font l'objet du litige.

115) En résumé, la juridiction de renvoi a considéré que, en dépit des orientations données dans les décisions de la Cour, sans examen des éléments subjectifs qui sont présents à l'article 120, sous a), et à l'article 127, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, ainsi que dans les arrêts de la Cour (savait, ou aurait dû savoir, en prenant toutes les précautions pouvant être raisonnablement exigées), le droit à déduction est vidé de son contenu, tel qu'il est défini à l'article 168 et à l'article 178, sous a), de la directive TVA, ainsi que dans les arrêts de la Cour et notamment ceux qui ont été rendus dans des affaires hongroises, de sorte qu'il ne reste plus de marge de manœuvre pour l'application par analogie des arrêts de la Cour, hormis une référence formelle à des arrêts de cette dernière, si bien que le litige ne peut être tranché sans l'introduction d'une procédure de décision préjudicielle.

[116][OMISSIS] [éléments de procédure nationale]

Budapest, le 29 février 2024

[OMISSIS] [signatures]

DOCUMENT DÉTRUIT