

Affaire C-397/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

29 juin 2021

Jurisdiction de renvoi :

Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie)

Date de la décision de renvoi :

25 mai 2021

Partie requérante :

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék

[OMISSIS]

[OMISSIS] La Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale) [OMISSIS], dans la procédure administrative contentieuse introduite par HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság avant son changement de nom), partie requérante, contre la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (la Direction des Recours de l'Administration nationale des Impôts et Douanes) [OMISSIS] ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), partie défenderesse, afin qu'il soit statué sur un litige de droit administratif en matière fiscale [OMISSIS], a rendu

l'ordonnance

dont le dispositif est le suivant

La juridiction de céans introduit une procédure de décision préjudicielle auprès de la Cour de justice de l'Union européenne et pose à celle-ci les questions suivantes :

1./ Faut-il interpréter les dispositions de la directive TVA, ainsi que, en lien avec celles-ci, les principes fondamentaux, en particulier les principes d'effectivité et de neutralité fiscale, en ce sens que ceux-ci s'opposent à une réglementation nationale et à une pratique nationale, fondée sur cette réglementation, en vertu desquelles, lorsqu'un assujetti à la TVA a établi par erreur une facture avec TVA à propos d'une opération exonérée de la TVA, que le destinataire de la facture a réglé la TVA à l'émetteur de la facture, et qu'il est avéré que ce dernier a versé au budget la TVA afférente à l'opération en question, l'autorité fiscale nationale ne rembourse la TVA ni à l'émetteur de la facture, ni au destinataire de celle-ci [?]

2./ Si la Cour répond par l'affirmative à la question qui précède, faut-il, dans ce cas, interpréter les dispositions de la directive TVA, ainsi que, en lien avec celles-ci, les principes fondamentaux, en particulier les principes d'effectivité, de neutralité fiscale et d'interdiction de discrimination, en ce sens que ceux-ci s'opposent à une réglementation nationale qui, dans le cas décrit au point précédent, ne permet pas au destinataire de la facture d'introduire directement sa demande de remboursement de la TVA auprès de l'autorité fiscale nationale, ou ne le lui permet que si le recouvrement de la somme équivalant au montant de la TVA en question est par ailleurs impossible ou excessivement difficile dans le cadre d'une procédure de droit civil, notamment dans le cas où l'émetteur de la facture fait entretemps l'objet d'une liquidation [?]

3./ Si la Cour répond par l'affirmative à la question qui précède, l'autorité fiscale de l'État membre a-t-elle dans ce cas l'obligation de verser des intérêts en plus de la TVA à rembourser, et, si oui, pour quelle période, et les règles générales en matière de remboursement de la TVA sont-elles à cet égard applicables [?]

[OMISSIS] [élément de procédure de droit national]

MOTIFS

I. Les faits au principal

- 1 La société aux droits desquels vient la requérante, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., a eu recours en tant que cliente, aux fins de la réalisation de travaux pour le projet intitulé « Réalisation du pavillon hongrois de l'exposition universelle de Milan de 2015 », aux services de « BHA », Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (ci-après la « Kft. »). La Kft., au titre de ces services, a émis neuf factures à l'attention de la société aux droits desquels vient la requérante, facture que cette société a réglée à la Kft. pour un montant total de 486 620 000 forints hongrois, incluant la TVA, et la Kft. a versé au budget la TVA afférente aux factures. L'autorité fiscale a constaté, à la suite du contrôle qu'elle a effectué auprès de la Kft., que l'opération en question ne relevait pas du champ d'application territorial de la loi hongroise sur la TVA et qu'elle est donc exonérée de la TVA, bien que la Kft. ait facturé celle-ci.

- 2 Le 19 juillet 2019, la requérante a introduit auprès de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (direction des impôts et des douanes régionale de Budapest-Nord, relevant de l'administration nationale des impôts et des douanes), en tant qu'autorité fiscale de premier degré, une demande visant au remboursement de 126 248 760 forints hongrois au titre de la TVA contenue dans l'ensemble des factures reçues de la part de la Kft., ainsi qu'à la fixation et au versement des intérêts y afférents. Elle a justifié sa demande en faisant valoir qu'elle avait payé les neuf factures émises par la Kft. dans leur intégralité, et que la Kft. avait reversé au budget la TVA comprise dans ces factures. Elle a expliqué qu'elle pourrait réclamer en premier lieu à l'émetteur des factures le remboursement du montant de la TVA indiqué dans sa demande de remboursement dans le cadre d'une procédure au contentieux civil, puisque la TVA avait été incluse par erreur dans les factures ainsi émises. À la suite de cette procédure au contentieux civil, l'autorité fiscale concernée devrait effectuer une régularisation par décompte envers la Kft. ; toutefois, entretemps, la Kft. a fait l'objet d'une procédure de liquidation, dans le cadre de laquelle la société aux droits desquels vient la requérante a déclaré sa créance auprès du liquidateur. D'après les informations communiquées par le liquidateur, les chances de recouvrer cette créance, qui a été enregistrée, sont à peu près nulles.
- 3 Dans le cadre de la procédure qui a été engagée à l'initiative de la requérante, l'autorité fiscale de premier degré, par sa décision [OMISSIS], a rejeté la demande de la requérante visant au remboursement de la TVA, ainsi qu'à la fixation et au versement des intérêts. La requérante a fait appel de cette décision de premier degré, qui a été confirmée par la défenderesse [OMISSIS]. L'autorité fiscale n'a pas, au-delà, contesté le fait que la requérante avait payé à la Kft. la valeur, grevée du montant de la TVA, de la contrepartie indiquée dans les factures émises au titre de la taxation ordinaire, ni que la Kft. avait fait figurer le montant de la TVA dans sa déclaration, ni que celle-ci a été intégrée dans le budget, alors même que, en application de l'article 39 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 »), le lieu de l'opération économique est l'endroit où est situé l'immeuble, c'est-à-dire Milan, ce qui signifie que l'opération en question n'a pas été réalisée sur le territoire national et qu'elle ne relève pas du champ d'application de la loi sur la TVA, de sorte que, dans ce cas, l'émetteur de la facture aurait dû, s'agissant d'une opération économique réalisée dans un lieu situé en-dehors du champ d'application de la loi sur la TVA, émettre une facture sans TVA.

II. Le litige entre les parties

- 4 La requérante a introduit un recours aux fins d'un contrôle juridictionnel de la décision de la défenderesse, dans lequel elle a conclu à titre principal à la modification de la décision en application de l'article 90, paragraphe 1, de la közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (loi n° I de 2017 portant code de procédure administrative contentieuse, ci-après le « code de procédure

administrative contentieuse ») et à ce qu'il soit constaté que c'est à bon droit qu'elle avait réclamé à l'autorité fiscale de premier degré le remboursement du montant de 126 248 760 forints indiqué dans la demande de remboursement de la TVA, ainsi que le paiement de la somme des intérêts y afférents, représentant 5 % du taux de base au jour le jour de la banque centrale sur une base annuelle en vertu de l'article 64, paragraphe 3, et de l'article 65, paragraphe 1, de l'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi CL de 2017 instituant le code de procédure fiscale, ci-après le « code de procédure fiscale »). À titre subsidiaire, elle a conclu à l'annulation ou à l'invalidation de la décision, assortie de l'obligation pour la défenderesse de mener une nouvelle procédure et d'adopter une décision conforme au contenu de la demande de remboursement ; à titre encore plus subsidiaire, elle a demandé, outre une annulation ou invalidation s'étendant également à la décision de premier degré, d'enjoindre à l'autorité fiscale de premier degré d'adopter une nouvelle décision. Elle a contesté de manière détaillée la décision rendue par l'autorité fiscale sur sa demande de remboursement. Elle a fait valoir que l'autorité fiscale, dans ses décisions, avait reconnu que la requérante avait évidemment droit à la TVA qu'elle avait payée par erreur, que cette somme était indûment parvenue dans le budget et qu'elle avait donc été payée sans fondement juridique valable. Toutefois, la requérante ne peut accéder à cette somme, car elle se heurte au rejet de la demande de remboursement, ce qui est illégal. Elle estime que le rejet de sa demande de remboursement de la TVA n'est pas conforme aux dispositions de la directive TVA, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative au remboursement de la TVA.

- 5 Dans son mémoire en réponse, la défenderesse a conclu au rejet du recours, estimant que celui-ci n'est pas fondé, et que, dans le cas présent, le lieu de l'opération économique était Milan, ce qui signifie que l'opération en question n'a pas été réalisée sur le territoire national, qu'elle ne relève pas du champ d'application de la loi sur la TVA et que la Kft. aurait dû émettre une facture sans le montant de la TVA. Étant donné que l'opération en question n'a pas d'incidence sur la TVA, elle n'a fait naître aucune obligation fiscale interne ni aucun droit à déduction. Elle estime que les décisions de la Cour invoquées par la requérante ne coïncident pas avec les faits de l'espèce, si bien qu'il n'est pas possible d'appliquer, dans le cas présent, les interprétations de la directive TVA qui ont été dégagées dans ces décisions.
- 6 Dans la présente affaire, il n'était pas contesté, entre les parties, que la Kft. avait établi une facture avec TVA à propos d'une transaction exonérée de TVA, que la requérante avait réglé cette facture dans son intégralité auprès de son émetteur et que la partie de ce règlement correspondant au montant de la TVA inscrit dans la facture fait partie intégrante du budget (en raison de versements excédentaires de la part de l'émetteur de la facture). La TVA a été versée au budget de manière indue, ce que les parties ne contestent pas, de sorte que la requérante, après l'introduction de la procédure administrative contentieuse, a également engagé une procédure au contentieux civil, le 17 mars 2020, contre le Nemzeti Adó- és Vámhivatal, au titre de l'enrichissement sans cause ; cette procédure était

pendante devant la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale) [OMISSIS] mais, au stade actuel du litige, est suspendue [OMISSIS]. Selon la requérante, cependant, dans le cas des factures avec TVA établies par à propos d'une livraison exonérée de la TVA, il convient de revenir aux dispositions de la directive TVA qui ont le caractère de principes fondamentaux, c'est-à-dire le principe d'effectivité, le principe de neutralité fiscale et [l'interdiction] de discrimination, principes fondamentaux dont on peut également déduire le principe dit de l'interdiction de l'enrichissement sans cause d'une autorité fiscale communautaire. La requérante a fondé sa demande de remboursement en substance sur les arrêts rendus par la Cour dans les arrêts C-564/15 et C-691/17, qui ne portaient pas sur des situations extérieures au champ d'application territorial de la loi sur la TVA.

III. Le droit de l'Union pertinent

- 7 Selon les termes de l'article 167 de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »), le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.
- 8 En vertu de l'article 168, initio, et 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.
- 9 L'article 45 de la directive TVA dispose que le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'agents immobiliers et d'experts, ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance, est l'endroit où le bien est situé.

IV. Le droit hongrois pertinent

- 10 Article 2, sous a), de la loi sur la TVA : sont soumises à la taxe prévue par cette loi : les livraisons de biens ou les prestations de services exécutées par l'assujetti – en cette qualité – sur le territoire national, en échange d'une contrepartie.
- 11 Article 39, paragraphe 1, de la loi sur la TVA : le lieu des prestations de services se rattachant directement à un bien immeuble est l'endroit où le bien est situé. Paragraphe 2 : les prestations de services se rattachant directement à un bien immeuble visées au paragraphe 1 comprennent notamment : les services d'agents et d'experts immobiliers, les services d'hébergement commercial, le transfert de droits d'utilisation portant sur l'utilisation d'immeubles, ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers.

- 12 Une disposition spéciale a été introduite dans la loi sur la TVA avec effet au 1^{er} janvier 2020, avec l'article 257/J, laquelle vise en substance à permettre aux assujettis de demander à l'autorité fiscale le remboursement de la TVA en amont qui ne leur a pas été remboursée par ailleurs au plus tard six mois avant l'expiration de la prescription du droit à l'établissement de la taxe. Lorsque la requérante a introduit sa demande de remboursement, la loi sur la TVA ne contenait pas cette disposition.
- 13 Article 64, paragraphe 3, du code de procédure fiscale : Par dérogation au paragraphe 1, il convient, à condition que le contribuable ne dépose pas la demande d'octroi d'un remboursement dans la déclaration fiscale clôturant la liquidation (liquidation simplifiée) ou la dissolution volontaire (dissolution volontaire simplifiée), de verser la TVA dont le remboursement est réclamé dans les trente jours à compter de la réception de la déclaration, au plus tôt toutefois à compter de l'échéance, ce délai étant porté à quarante-cinq jours lorsque le montant de la TVA récupérable dépasse un million de HUF, lorsque ce contribuable a payé intégralement, au jour de l'introduction de la déclaration, le montant, taxe comprise, de la contrepartie indiquée dans la facture de chaque opération – dont la réalisation est attestée par la facture (ou les factures) sur le fondement de laquelle (ou desquelles) il exerce son droit à déduction pour la période imposable considérée – constitutive de la base juridique de la répercussion de la taxe, ou que sa dette a disparu d'une autre façon avant cette date, et que ledit contribuable confirme dans sa déclaration que cette condition est remplie. Si un contrôle fiscal à l'encontre du contribuable faisant l'objet d'une liquidation démarre pendant cette période, ou est déjà en cours, à propos de l'aide budgétaire réclamée, le délai d'octroi de l'aide budgétaire doit être calculé à partir de la date à laquelle la décision rendue à propos des constatations du contrôle devient définitive. Aux fins de l'application de cette disposition, la contrepartie est réputée être payée lorsque le défaut de règlement provient exclusivement d'une garantie d'exécution prévue à l'avance dans le contrat.
- 14 Article 65, paragraphe 1, du code de procédure fiscale : Lorsque l'administration fiscale effectue un versement tardivement, elle paie pour chaque jour de retard un intérêt d'un taux équivalant à celui d'une pénalité de retard. Toutefois, même en cas de retard d'exécution, des intérêts ne sont pas dus lorsque la demande (déclaration) est injustifiée à hauteur d'un montant dépassant 30 % de la somme demandée (déclarée) ou que le non-remboursement est dû à un défaut de diligence du contribuable ou de la personne tenue de communiquer les informations nécessaires.

V. Nécessité de la demande de décision préjudicielle

- 15 Selon la juridiction de céans, le litige opposant les parties ne peut, en raison des règles du droit hongrois et de la pratique de l'administration fiscale reposant sur celles-ci, et, par conséquent, des règles du droit hongrois et de la pratique de l'administration fiscale en vigueur au moment où la requérante a introduit sa

demande, être résolu sans considérer le droit communautaire, notamment les principes de la directive TVA, conjointement au droit que la juridiction nationale est tenue d'appliquer, et, en particulier, sans examiner le point de savoir si les règles de droit hongrois, et la pratique de l'administration fiscale reposant sur celles-ci, mettent en œuvre les exigences requises par le droit de l'Union découlant de la neutralité de la TVA, de la sécurité juridique, de l'effectivité et de l'interdiction de discrimination.

- 16 Le présent litige a pour objet la pratique de l'administration fiscale existant en droit hongrois et découlant du champ d'application territorial de la loi sur la TVA en vigueur en 2019, à la date de l'introduction de la demande de la requérante, en vertu de laquelle l'autorité fiscale ne remboursait pas au destinataire de la facture la TVA indûment acquittée par celui-ci alors qu'une obligation de remboursement aurait pu être déduite des dispositions ayant caractère de principes fondamentaux. En ce qui concerne le droit à déduction et son corollaire, le droit au remboursement de la TVA indûment perçue, l'autorité fiscale a interprété la règle de droit national en ce sens que la requérante n'avait pas droit au remboursement de la TVA indiquée dans les factures litigieuses – et dont les parties ne contestent pas qu'elle ait été payée – alors même que la Kft. a versé la TVA en question au budget, qu'il n'y a aucun soupçon de fraude et que, dans le cas présent, la jurisprudence de la Cour dans les arrêts Farkas (C-564/15) et PORR Építési Kft. (C-691/17) n'est pas applicable, car il s'agit en l'espèce d'une opération exonérée de la TVA, ce qui signifie qu'il n'y a pas de droit à déduction, tandis que, dans les affaires susmentionnées, la TVA avait été payée sur la base de factures établies en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, alors que les opérations pertinentes relevaient du mécanisme de l'autoliquidation.
- 17 Selon l'autorité fiscale, la requérante n'a pas droit au remboursement de la TVA parce que le lieu de la prestation de services n'était pas situé sur le territoire national, si bien qu'un droit à déduction ne saurait non plus entrer en ligne de compte et que, d'ailleurs, la requérante elle-même n'a pas souhaité exercer son droit à déduction mais a fondé sa demande sur un droit au remboursement de la TVA, et qu'en outre elle n'a pas non plus prouvé qu'elle aurait eu recours à la prestation de services en tant qu'assujettie. Le problème n'est pas, contrairement à ce qui était le cas dans les affaires Farkas et PORR Építési Kft, que les parties auraient dû appliquer une autre modalité de taxation (autoliquidation) prévue par le droit interne au lieu des factures établies en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, mais qu'elles auraient d'emblée dû établir une facture traitant l'opération économique considérée comme ne relevant pas du champ d'application de la loi sur la TVA. Selon l'autorité fiscale, aucun droit au remboursement de la TVA en faveur de la requérante ne peut être déduit des décisions de la Cour. L'objet du présent litige est le droit national tel qu'il était en vigueur avant le 1^{er} janvier 2020, et sur lequel repose la pratique de l'autorité fiscale en application de laquelle la demande de remboursement de la TVA de la requérante a été jugée injustifiée.

- 18 La juridiction saisie au principal attend de la part de la Cour des orientations sur le point de savoir si règles du droit hongrois applicables *ratione temporis* au litige, ainsi que la pratique de l'administration fiscale qui repose sur celles-ci, sont compatibles avec la jurisprudence communautaire pertinente, ainsi qu'avec les principes d'effectivité, de neutralité de la TVA et d'interdiction de discrimination, c'est-à-dire sur le point de savoir si le destinataire de la facture, lorsqu'il reçoit une facture avec TVA pour une opération qui, en principe, n'est pas soumise à la TVA et ne comporte pas de véritable droit à déduction, peut dans ce cas également introduire directement auprès de l'autorité fiscale nationale sa demande de remboursement de la TVA lorsqu'est remplie la condition en vertu de laquelle le recouvrement auprès de l'émetteur de la facture de la somme équivalant au montant de la TVA en question est impossible ou excessivement difficile dans le cadre d'une procédure de droit civil, notamment dans le cas où l'émetteur de la facture a entretemps fait l'objet d'une liquidation, que, selon la déclaration du liquidateur, il n'a pas été possible de modifier la facture, que l'émetteur de la facture n'a pas demandé le remboursement de la taxe payée, que la requérante a toutefois introduit une procédure au contentieux civil contre l'administration fiscale et qu'une autre condition est également remplie, à savoir qu'incontestablement la TVA fait partie intégrante du budget et que tout soupçon de fraude est exclu.
- 19 Selon la juridiction de céans, il est nécessaire de se prononcer sur le point de savoir si, dans le cas présent, où il s'agit d'une prestation de services non intérieure, c'est-à-dire qui ne relève pas du champ d'application de la loi sur la TVA, l'autorité fiscale enfreint le principe de neutralité de la TVA et le principe d'effectivité en refusant de rembourser la TVA qui a été payée sans fondement juridique sans vérifier préalablement si les émetteurs des factures peuvent rembourser au client de la prestation de la services la TVA indûment facturée, car ces principes exigent que, lorsqu'il devient impossible ou excessivement difficile que le prestataire de service rembourse à son client la TVA qui a été facturée sans fondement juridique, notamment en cas d'insolvabilité du fournisseur, le client du service puisse alors demander directement le remboursement à l'autorité fiscale.
- 20 La juridiction de céans attend une réponse à la question de savoir si, dans la mesure où le destinataire de la facture est autorisé à introduire directement une demande de remboursement auprès de l'autorité fiscale, celle-ci peut alors être introduite en vertu des règles générales et si l'autorité fiscale est obligée de payer des intérêts moratoires en ce qui concerne le remboursement et, si oui, à partir de quel moment ceux-ci peuvent être calculés, et en tenant compte de quels délais de traitement de référence.
- 21 [OMISSIS]
- 22 [OMISSIS]
- 23 [OMISSIS]

24 [OMISSIS] [éléments de procédure de droit national]

Budapest, le 25 mai 2021

[OMISSIS]

[OMISSIS] [signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL