

**Affaire C-270/24****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

17 avril 2024

**Juridiction de renvoi :**

Fővárosi Törvényszék (Hongrie)

**Date de la décision de renvoi :**

3 avril 2024

**Partie requérante :**

Granulines Invest Kft.

**Partie défenderesse :**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

La [Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie ; ci-après la « juridiction de céans »)], saisie d'un recours intenté par **Granulines Invest Kft.** ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), partie requérante [OMISSIS], contre le **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (direction des recours de l'Administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie), partie défenderesse [OMISSIS], et visant à faire trancher un litige administratif né d'une décision rendue en matière fiscale, rend la présente

**ordonnance**

La juridiction de céans [OMISSIS] saisit la Cour de justice de l'Union européenne [OMISSIS] d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes :

1. L'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 226 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »), ainsi que le droit à un procès équitable consacré en tant que principe général de droit à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte ») s'opposent-ils, lorsqu'ils sont considérés à la lumière des principes fondamentaux de neutralité fiscale, de

proportionnalité, d'effectivité et de sécurité juridique, à une pratique de l'administration fiscale en vertu de laquelle celle-ci, malgré la facture servant de fondement à la demande de remboursement de la TVA et les autres pièces comptables, et en dépit du fait que la vente de biens a effectivement eu lieu, a refusé à l'assujettie le droit au remboursement de la TVA au motif que la facture était fictive parce que les faits commerciaux tels que mentionnés sur celle-ci ne se seraient pas produits en réalité et que ce n'est, ainsi, pas entre les parties indiquées sur la facture que les opérations auraient été conclues, car

- a) c'est l'assujettie qui s'est accordée avec les fabricants sur tous les points, et ce n'est qu'après qu'elle a annulé la commande que l'entreprise hongroise qui a émis la facture a été associée à l'opération afin que les conditions de l'octroi d'un certain prêt soient réunies,
- b) les machines étaient livrées directement par le fabricant à l'établissement de l'assujettie,
- c) la date mentionnée sur la facture pour la réalisation de l'opération était fausse,
- d) le prix indiqué sur la facture était excessif,
- e) l'émettrice de la facture ne s'est acquittée que partiellement et tardivement de son obligation de verser la TVA ?

2. L'article 178, sous a), de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que le droit au remboursement de la TVA soit refusé par l'administration fiscale pour le seul motif que l'assujettie détient une facture qui ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, points 6 et 7, de cette directive, alors que l'administration fiscale dispose de tous les documents et informations nécessaires pour lui permettre de vérifier que les conditions matérielles de l'exercice de ce droit sont réunies ?

- a) En cas de réponse affirmative à la question 2, une invitation à rectifier la facture faite à l'assujettie est-elle une condition préalable au remboursement de la TVA ?
- b) En cas de réponse négative à la question 2, est-il proportionné, au regard des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, d'imposer à l'assujettie une amende fiscale à 200 %, ce qui est le taux de l'amende susceptible d'être infligée en cas de dissimulation de revenus, ou de falsification ou destruction d'éléments de preuve, de livres comptables ou d'enregistrements ?

3. Les dispositions précitées de la directive TVA, ainsi que le droit à un procès équitable consacré par l'article 47 de la Charte et les principes d'effectivité, de proportionnalité et de neutralité fiscale s'opposent-ils à une

**pratique de l'administration fiscale en vertu de laquelle celle-ci, bien que les faits commerciaux mentionnés sur la facture aient eu lieu, a refusé à l'assujettie le droit de récupérer la TVA parce que la facture avait un caractère fictif – pour les raisons énumérées dans la question 1 et considérées par l'administration fiscale comme objectives –, en concluant de façon automatique, sans examiner une quelconque autre circonstance, que l'assujettie a agi au mépris de l'exigence d'exercer un droit conformément à sa destination et, sur cette base, qu'elle a – sans qu'il y ait eu d'examen spécifique de ce qu'elle savait ou aurait dû savoir – commis intentionnellement une fraude fiscale en réalisant les opérations artificielles mentionnées sur la facture ?**

## Motifs

### I. Contexte factuel de l'affaire

- [1] La requérante a commencé ses activités le 28 novembre 2012 et s'est livrée au commerce des déchets au cours de la période d'enquête.
- [2] Afin d'amener ses activités à un niveau plus élevé, la requérante a recherché et trouvé un broyeur produit par un fabricant allemand, broyeur qu'elle a commandé après avoir contacté le fabricant et lui avoir demandé de faire une offre, et pour lequel elle a versé un acompte. Elle a alors appris l'existence d'un programme de crédit qui lui permettait d'obtenir un prêt sans intérêt pour l'achat de la machine qu'elle souhaitait acquérir. Toutefois, le programme de crédit ne permettait pas d'acheter directement une machine à l'étranger et, la machine en question ne pouvant pas être achetée en Hongrie, la requérante a renoncé à l'acheter directement et a recherché un revendeur qui l'achèterait à la société allemande et auprès duquel elle pourrait ensuite acheter la machine dans le pays, dans le cadre du programme de crédit.
- [3] C'est ainsi que la requérante a, le 25 octobre 2016, conclu un contrat de livraison avec l'entreprise CastorFit Gym Kft. [ci-après « CastorFit »], en vertu duquel elle a commandé un broyeur et un séparateur magnétique. Selon les termes du contrat de livraison, le prix d'achat net des machines s'élevait à 11 430 000 forints hongrois (HUF) et leur prix d'achat brut était de 14 516 100 HUF. Au moment de la commande, l'entreprise de livraison a émis une facture d'acompte d'un montant représentant 10 % du prix de la commande. Le délai de livraison était le 31 décembre 2016, et la période durant laquelle le paiement devait être effectué a débuté le 1<sup>er</sup> novembre 2016 pour se terminer le 31 décembre 2016. Les parties ont inclus dans le contrat une clause RDA (« rendu droits acquittés ») selon laquelle les machines devaient être installées dans les locaux de la succursale de la requérante, le transport ayant, quant à lui, été commandé par l'entreprise de livraison, laquelle en a supporté les coûts.
- [4] En vertu d'un contrat de prêt passé devant notaire le 9 novembre 2016, la requérante s'est vu, dans le cadre d'un programme de crédit visant à accroître la

compétitivité des micro-, petites et moyennes entreprises, accorder un prêt sans intérêt d'un montant de 12 461 100 HUF. Selon les termes du point 12.1 du contrat de prêt, le prêt était garanti par un droit d'hypothèque inscrit sur des biens meubles décrits comme suit : un broyeur Weima WL 4 AL et un séparateur magnétique Magsy MS F3 Eco, ainsi qu'une balance pour entrepôt de type KPZ2X et d'une capacité de pesage de 3 000 kg, homologuée pour un usage commercial.

- [5] Conformément au contrat, la requérante a reçu de CastorFit une facture datée du 16 novembre 2016 et payable le même jour indiquant comme valeurs 12 230 000 HUF, dont 2 600 100 HUF de TVA, pour le broyeur Weima WL 4 AL et 2 286 000 HUF, dont 486 000 HUF de TVA, pour le séparateur magnétique Magsy MS F3 Eco.
- [6] Du montant de la facture, la requérante a, par virement, payé à l'émettrice de celle-ci 4 504 000 HUF le 16 novembre 2016 et ensuite, le 1<sup>er</sup> décembre 2016, un montant de 10 012 100 HUF provenant du prêt décaissé, tandis que la TVA indiquée sur la facture a été récupérée par elle en novembre 2016.
- [7] Le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (la direction des Impôts et Douanes pour le district de Budapest-Est de l'Administration nationale des Impôts et Douanes, Hongrie ; ci-après l'« autorité fiscale de premier degré ») a effectué chez la requérante et chez CastorFit des contrôles en vue de vérifier l'exécution de certaines obligations fiscales et la réalité de certains faits commerciaux, puis réalisé chez la requérante [OMISSIS] un contrôle préalable au remboursement de la TVA, en vue de vérifier a posteriori les déclarations relatives à la période de novembre 2016.
- [8] Au cours du contrôle effectué chez CastorFit pour vérifier la réalité de certains faits commerciaux qui auraient eu lieu durant la période allant de septembre 2015 au 31 janvier 2017, des factures, certificats de réception, bons de livraison et lettres de voiture internationales ont été produits montrant que la requérante avait réceptionné le séparateur le 4 janvier 2017 et le broyeur le 9 décembre 2016, et le gérant et fondé de pouvoir de l'entreprise de livraison a ensuite été entendu[. A]u cours du contrôle en vue de vérifier l'exécution de certaines obligations fiscales, le gérant de la requérante et le frère de celui-ci ont fait des déclarations.
- [9] En réponse à une demande de renseignement de l'autorité fiscale, l'administration fiscale allemande a informé celle-ci que l'achat de la requérante avait été modifié pour indiquer comme acheteur CastorFit et que, d'un montant de 22 000 EUR, 6 600 avaient été payés par la requérante et 15 400 par l'entreprise de livraison. Les lettres, commandes, factures, preuves de transport et relevés bancaires relatifs à l'opération ont été envoyés.
- [10] Dans [sa] **décision** [OMISSIS] – **confirmée ensuite par [une] décision** [OMISSIS] de l'autorité fiscale de deuxième degré –, l'autorité fiscale de premier degré a retenu à charge de la requérante une insuffisance de TVA pour laquelle

une récupération aurait été injustifiée et elle a, par conséquent, refusé le remboursement de ce montant et infligé une amende fiscale égale à 200 % de ce dernier.

- [11] Dans sa décision, l'autorité fiscale de premier degré a constaté que l'entreprise émettrice de la facture n'avait pas d'employé et que le gérant, unique associé de l'entreprise, représentait celle-ci. Les recettes figurant dans les déclarations de TVA présentées par l'entreprise s'élèvent à quelques centaines de milliers de HUF. Selon sa déclaration au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'année 2016, la vente de machines à la requérante a constitué 80,4 % du chiffre d'affaires net au titre de la vente de telles marchandises. L'autorité fiscale a également constaté que le montant facturé par CastorFit à la requérante incluait une marge de 31,5 %, alors que le rôle réel de l'entreprise dans l'opération était de facturer la requérante, et elle a ensuite décrit les contradictions existant entre les déclarations et les documents obtenus. En ce qui concerne l'acquisition du broyeur, il a été constaté que la requérante avait versé l'acompte directement à l'entreprise de livraison le 8 juillet 2016, alors que le contrat de livraison n'a été signé que le 25 octobre 2016, et il n'a pas été prouvé que CastorFit aurait versé l'acompte à la requérante puisque le montant en question ne figure pas dans les comptes du grand livre de l'entreprise de livraison. Selon la lettre de voiture internationale, la requérante a reçu le broyeur du transporteur le 9 décembre 2016, et, selon le certificat de réception, elle a reçu le broyeur de CastorFit à la même date, mais CastorFit a facturé la requérante en mentionnant une date d'exécution antérieure, à savoir le 16 novembre 2016, date à laquelle elle ne disposait pas encore du broyeur, de sorte que la date d'exécution figurant sur la facture est fautive.
- [12] Étant donné qu'il n'y a pas eu de contact par écrit entre CastorFit et la société allemande, les machines ont été acquises par la requérante auprès des sociétés allemande et slovaque directement, sans intervention effective de l'émettrice de la facture, et la vente a donc eu lieu non pas entre l'émettrice de la facture et les sociétés allemande et slovaque, mais bien entre les sociétés étrangères et la requérante. Il s'ensuit que les faits commerciaux décrits sur la facture ne sont pas ceux qui ont eu lieu en réalité et que, puisque l'acquisition intracommunautaire a été réalisée par la requérante, l'émettrice de la facture n'a pas détenu les machines et elle n'en disposait ni au moment de l'émission de la facture ni au moment de la livraison dans l'établissement de la requérante, de sorte qu'elle n'était pas en mesure de les vendre à cette dernière. Si la facture admise dans la comptabilité n'est pas digne de foi, ce n'est pas seulement parce que les opérations n'ont pas été conclues entre les parties, mais aussi parce que la date d'exécution indiquée sur la facture est fautive, et donc, puisque la facture décrit un fait commercial qui ne correspond pas à la réalité, la requérante ne peut pas exercer un droit de déduction sur cette base. La défenderesse a souligné – en se fondant sur l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, et l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'*az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (loi n° XCII de 2003, portant code de procédure fiscale ; ci-après l'« ancien code de procédure fiscale »), ainsi que sur 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

n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA ») – que, lorsqu’il existe un doute sur l’authenticité de la facture sur le plan de la forme ou du contenu et que le contribuable ne dispose pas d’autres pièces externes ou internes prouvant la réalité d’un fait commercial, ou qu’il existe aussi un doute sur l’authenticité de celles-ci, une procédure d’établissement des preuves est nécessaire et, si le résultat de cette procédure ne confirme pas que la facture est digne de foi quant à son contenu, le contribuable doit en supporter les conséquences. Par cette opération, la requérante a commis une fraude fiscale, car les faits commerciaux décrits sur la facture n’ont, en réalité, pas eu lieu entre les parties, et le collège des juges en droit administratif et en droit du travail de la Kúria [Cour suprême, Hongrie ; ci-après la « Kúria »] a, dans son avis n° 5 du 26 septembre 2016 [ci-après l’« avis n° 5 de 2016 de la Kúria »], dit que, dans le cas où l’opération figurant sur la facture n’a pas été effectivement réalisée, il ne faut pas examiner la question de savoir si le destinataire de la facture avait ou aurait dû avoir connaissance de la fraude. Les opérations artificielles mentionnées sur la facture visaient à l’obtention d’un avantage fiscal illégitime en contournant les dispositions de la législation fiscale, et l’émettrice de la facture a sciemment et intentionnellement commis une fraude fiscale, dont la requérante elle-même avait connaissance ainsi qu’il ressort des faits exposés. L’opération servait un double objectif, à savoir, d’une part, l’utilisation par la requérante de la machine achetée dans le pays comme garantie d’un crédit et, d’autre part, la génération d’une taxe récupérable sur la base d’une facture admise dans la comptabilité sur laquelle le prix était largement surévalué, tandis que l’émettrice de la facture ne respectait que partiellement ses obligations fiscales.

## II. La procédure juridictionnelle

- [13] Au cours de la procédure juridictionnelle, **la requérante** a reproché à la défenderesse de ne pas avoir établi les faits, car elle n’avait pas tenu compte des circonstances favorables à la requérante et avait fondé ses conclusions sur des circonstances non pertinentes, en violation du droit matériel. La requérante a fait valoir que CastorFit avait, sur la base de leur contrat, acheté la machine et payé le prix d’achat à la société allemande, puis avait restitué le montant de l’acompte à la requérante et avait vendu à celle-ci la machine qu’elle avait achetée. Les observations de la société allemande et les documents disponibles, les pièces comptables et déclarations fiscales des sociétés, la déclaration de l’entreprise de livraison, la facture et les preuves de virements bancaires confirment eux aussi que, après la commande et le virement de l’acompte, il y a eu un changement de cocontractant et la machine a été achetée par CastorFit. Face à ces preuves, la défenderesse s’est contentée d’affirmer, sans toutefois le prouver, que c’est la requérante qui avait acheté la machine, et elle n’a pas tenu compte du fait qu’une commande n’équivaut pas à un achat effectif et que l’annulation d’une commande est permise par la loi. C’est de façon injustifiée que la défenderesse s’attendait à des prestations supplémentaires de la part de CastorFit à titre d’exécution, car il s’est produit un changement de cocontractant dans un contrat portant sur une machine déjà choisie et commandée, ce qui n’est pas non plus contraire à la loi.

L'entreprise de livraison a vendu les machines à la requérante à un prix réaliste sur le marché national et a intégralement déclaré l'impôt sur son bénéfice. Se référant à la décision de principe constituée par l'arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), la requérante a souligné que l'administration fiscale doit se fonder sur des éléments objectifs pour prouver que le but fondamental des opérations concernées était d'obtenir un avantage fiscal. Or, dans cet arrangement, la requérante n'a obtenu aucun avantage fiscal, n'a commis aucune fraude fiscale et a pris une décision économiquement rationnelle, car il n'y avait pas de distributeur en Hongrie pour la machine choisie et elle a donc dû acheter celle-ci chez un revendeur.

- [14] En ce qui concerne l'augmentation de 31,5 % de la valeur du bien, la requérante a souligné que le prix net de la machine qui lui a été facturé comprenait une majoration de seulement 191 374 HUF par rapport au prix normal de la machine sur le marché, ce qui ne pouvait pas être considéré comme excessif. Dans l'offre de prix, le fabricant a, à titre individuel, proposé un prix avantageux, différent du prix normal sur le marché, étant donné que l'acheteur s'était engagé à être la référence de l'usine en Hongrie. Dans le cadre de la vente en Hongrie, CastorFit a, lors de la détermination du prix, considéré que le prix du marché était le prix du marché national puisque, en vertu de l'article 71, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, l'assiette nationale de la TVA ne pouvait pas être diminuée du montant de l'avantage accordé à titre individuel. L'émettrice de la facture n'a donc pas, contrairement à ce qu'affirme la défenderesse, augmenté la valeur du broyeur sans justification, mais elle a suivi les dispositions de la loi sur la TVA qu'elle était tenue de respecter.
- [15] En ce qui concerne la date d'exécution, la requérante a souligné que, si la facture est digne de foi, l'indication erronée de la date d'exécution ne peut pas à elle seule justifier la constatation d'une insuffisance de taxe, ainsi qu'il ressort des points 26, 39 et 42 de la circulaire 3012/2017 émise par le [Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie ; ci-après la « circulaire de l'administration fiscale »)], mais qu'il est possible, dans ce cas, de rectifier la facture, de sorte qu'il était, pour cette raison aussi, illégal d'infliger une amende fiscale de 200 %, la requérante n'ayant, en effet, pas dissimulé de revenus et falsifié de documents.
- [16] Dans son mémoire en défense, **la défenderesse**, qui maintient inchangés et réitère les points développés dans sa décision, a demandé le rejet du recours de la requérante.
- [17] **Dans son [premier] arrêt**, la juridiction de céans a réformé la décision de la défenderesse – et, par répercussion, celle de l'autorité fiscale de premier degré – en supprimant l'insuffisance de taxe constatée à charge de la requérante et l'amende fiscale infligée à celle-ci.
- [18] Se référant à la jurisprudence de l'Union et, en l'occurrence, à celle de [l'ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, ci-après

l'« ordonnance Vikingo », EU:C:2020:673)], la juridiction de céans a jugé que l'administration fiscale avait, en considérant que la facture n'était pas digne de foi sur le plan du contenu et que les parties avaient commis une fraude fiscale, refusé à la requérante le droit à déduction de la TVA en se fondant sur des circonstances qui, en elles-mêmes, ne pouvaient pas être considérées comme des circonstances objectives susceptibles de justifier le rejet du droit à déduction de l'assujetti, et [que la défenderesse ne pouvait ainsi pas se fonder sur] l'exécution partielle par l'émettrice de la facture de son obligation de payer la TVA, de même qu'elle ne pouvait pas s'appuyer sur la circonstance que le recours à la sous-traitance n'aurait, selon elle, pas été économiquement rationnel.

- [19] En refusant le droit à la récupération de la taxe au motif que faire intervenir une entreprise supplémentaire dans l'acquisition des machines ne répondait à aucune nécessité, la défenderesse avait aussi agi illégalement au regard du principe de neutralité fiscale puisque les choix de politique commerciale de la requérante ne forment pas, ainsi qu'il ressort du point 63 de l'ordonnance Vikingo, des éléments constitutifs du droit à déduction/récupération, qui est l'un des principes fondamentaux du système commun de TVA, et ne peuvent donc pas être considérés comme à l'origine d'une fraude fiscale, même en l'absence d'une condition relative au caractère raisonnable de la création d'une chaîne d'opérations. Même une intention de réduire la charge fiscale n'avait pas pu être établie en l'espèce puisque l'intervention de CastorFit avait pour objectif que les conditions du prêt que la requérante souhaitait obtenir soient respectées, comme en témoignaient les documents relatifs à l'obtention du crédit et ceux envoyés par le fabricant allemand, lesquels éléments de preuve avaient été illégalement ignorés par la défenderesse.
- [20] Il ne se justifiait pas davantage, compte tenu de la jurisprudence de l'arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), de conclure que la mise en place de l'arrangement contractuel par les parties constituait un exercice de droits non conforme à leur destination, car le choix de la requérante entre des opérations exonérées et des opérations imposables pouvait légitimement se fonder sur une série de facteurs, y compris sur des considérations fiscales dans le cadre du régime de la TVA, mais aussi au-delà. Les opérations examinées avaient eu pour but essentiel non pas l'obtention d'un avantage fiscal, mais d'autres raisons, avancées et prouvées par les parties de façon concordante. L'exercice de ce droit ne pouvait pas être considéré comme non conforme à sa destination tout simplement parce que le droit à déduction de la TVA était un corollaire nécessaire de ces opérations, l'assujettie qui souhaitait exercer le droit à déduction de la TVA n'ayant fait que récupérer la TVA qu'elle avait payée en amont, ce qui est une faculté visant à soulager les assujettis d'une charge fiscale et ne pouvant donc être considérée comme une minimisation illégale de la taxe.
- [21] La défenderesse ayant aussi beaucoup insisté sur le fait que la date d'exécution indiquée sur la facture était fautive comme preuve du caractère fictif de la facture et de la collusion entre les parties, la juridiction de céans a souligné que la période d'exécution indiquée sur la facture concernait le paiement du montant de celle-ci

et non la livraison des machines, le contrat conclu entre les parties ayant fixé comme temps de livraison la période entre le 1<sup>er</sup> novembre et le 31 décembre 2016. L'exécution a eu lieu sur la base du contrat, de sorte que ces dates, faute de lien logique, n'étaient pas de nature à prouver l'existence d'une fraude fiscale. La juridiction de céans a relevé que l'indication erronée de la date d'exécution ou de tout autre élément de la facture ne pouvait pas, à elle seule, justifier la constatation d'une insuffisance de taxe, qu'on se fondât sur les points 26, 39 et 42 de la circulaire de l'administration fiscale – citée par la requérante – ou sur la jurisprudence de la Cour de justice.

- [22] La juridiction de céans a souscrit aux arguments de la requérante concernant le prix des machines et le niveau de l'avantage, et n'a donc pas souhaité les répéter, mais elle a simplement noté que cette conclusion de la défenderesse n'était pas non plus de nature à prouver l'inexistence de faits commerciaux et la fraude fiscale puisque les parties sont, dans leurs opérations commerciales, libres de déterminer les prix et puisqu'il n'y a pas davantage de limite légale au niveau de l'avantage obtenu, tant que l'obligation fiscale sur celui-ci est exécuté, et c'est pourquoi la juridiction de céans a considéré comme dépourvue de fondement la conclusion de l'administration fiscale selon laquelle l'intention des parties lors de la fixation du prix a pu être de faire valoir un supplément de taxe déductible, le montant plus élevé de taxe déductible allant, en effet, de pair avec un montant plus élevé de taxe due par l'émetteur de la facture, qui est déclaré aux fins aussi bien de la TVA que de l'impôt sur les sociétés.
- [23] La juridiction de céans a donc jugé que la défenderesse, lorsqu'elle a conclu que les machines avaient, en fait, été acquises par la requérante et que l'intervention de l'émettrice de la facture dans les opérations avait été nécessaire uniquement pour créer un droit à déduction, c'est-à-dire pour obtenir un avantage fiscal injustifié, avait tiré une conclusion erronée – en appliquant les dispositions de droit matériel de manière illégale, et en procédant à une appréciation illicite et partielle des preuves – puisque ces dernières ont montré que les opérations, formant une chaîne fermée, avaient été effectuées conformément à la facture.
- [24] [Une] **ordonnance de la Kúria** [OMISSIS] a annulé l'arrêt de la juridiction de céans et a enjoint à celle-ci d'effectuer un nouvel examen et de rendre une nouvelle décision.
- [25] La Kúria a estimé que la motivation de l'arrêt était insuffisante, car, selon elle, la décision, après avoir exposé la base théorique, se contentait de considérer isolément l'une ou l'autre circonstance – l'exécution partielle par l'émettrice de la facture de son obligation de verser une contribution publique ; la décision liée à l'obtention d'un prêt, prise dans le cadre de la politique commerciale de la requérante, de faire un achat auprès de l'émettrice ; le choix entre des opérations exonérées d'impôt au niveau communautaire et des opérations soumises à l'impôt au niveau national – sans toutefois les analyser toutes en détail dans le contexte de l'ensemble des faits. La juridiction de céans n'avait pas examiné les relations entre la requérante et les sociétés concernées des autres États membres, ni les

données issues des demandes de renseignements internationales et des contrôles des diverses obligations fiscales, de sorte que l'appréciation de circonstances considérées ainsi isolément était restée générale.

- [26] On ne pouvait pas davantage parler d'un examen du point de savoir si un droit avait été exercé de manière non conforme à sa destination si la juridiction de céans n'identifiait pas et ne confrontait pas les faits qu'elle considérait comme pertinents. Ainsi, sa décision n'était pas suffisamment motivée dans la mesure où elle avait, sans identifier les faits sous-jacents, fondé son arrêt sur la considération que « [l]es opérations examinées en l'espèce n'ont pas eu pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal, mais d'autres raisons qui ont été avancées et prouvées de façon concordante par les parties ». La motivation en droit retenue par la juridiction de céans ne permettait pas de savoir quelles étaient ces raisons, [ni, d'ailleurs, comment l'insuffisance de taxe a même pu être constatée si, selon la défenderesse, le fait que « parties » ait été au pluriel impliquait que le but essentiel des opérations n'avait pas été l'obtention d'un avantage fiscal].
- [27] Après une motivation à caractère général, et cantonnée aux principes, portant sur la marge et le montant de la TVA déductible, la juridiction de céans avait, en ce qui concerne les faits du litige, simplement renvoyé aux conclusions de la requérante lorsqu'elle avait déclaré que « ... la juridiction de céans souscrit pleinement aux arguments de la requérante et ne souhaite donc pas les répéter... ». La décision de la défenderesse avait, en ce qui concerne la fraude fiscale, également reposé sur la considération que l'émettrice de la facture n'avait pas payé dans le délai imparti la TVA déclarée et n'en avait payé qu'une partie après l'expiration du délai. La juridiction de céans n'avait identifié aucune preuve du contraire. En conséquence, le bien-fondé des moyens, tels que formulés par la défenderesse au principal dans son pourvoi, faisant grief de l'appréciation incomplète des éléments de preuve a pu être constaté sur ce point.
- [28] En ce qui concerne la date d'exécution, l'arrêt attaqué avait apprécié les éléments de preuve d'une façon conforme aux exigences de [l'*a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény* (loi n° I de 2017 portant code de procédure administrative contentieuse ; ci-après le « code de procédure administrative contentieuse »)]. Selon la Kúria, l'article 159, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, dans la mesure où il énonce la règle générale relative à l'émission d'une facture, fait clairement apparaître que l'obligation d'émettre une facture est liée à l'exécution de l'opération et non à l'obligation de paiement de l'acquéreur du produit. Si, comme l'avait indiqué la juridiction de céans, la date d'exécution n'était pas mentionnée sur la facture mais dans le contrat, il aurait fallu en conclure que la facture avait été émise de façon erronée. Contrairement à l'avis de la juridiction de céans selon lequel cette erreur, à supposer qu'elle existât, ne pouvait pas justifier la constatation d'une insuffisance de taxe, la Kúria a souligné que les points 26, 39 et 42 de la circulaire de l'administration fiscale précitée donnent des indications sur la manière de modifier la facture pour cause d'erreur sur les données d'exécution, et la manière d'exercer le droit à déduction sur la base de la date réelle telle que modifiée. Si la juridiction de céans avait admis que,

dans le cas de la requérante, le fait commercial tel que mentionné sur la facture avait eu lieu à une date d'exécution différente, postérieure à celle indiquée sur la facture, elle aurait dû, dans sa motivation, indiquer comment, sur la base de la facture non modifiée, le droit à déduction de la TVA pouvait être exercé en novembre 2016 déjà, c'est-à-dire avant l'exécution effective, ce qui n'a pas été le cas.

**[29] Dans le cadre du nouvel examen sur le fond**, la requérante, qui maintient les arguments avancés antérieurement, a admis que la facture était erronée en ce qui concerne l'indication de la date d'exécution.

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

**[30] Article 267[, deuxième et troisième alinéas,] 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 jugement, 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.

**[31] Article 47 de la Charte :**

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.

**[32] Article 9, paragraphe 1, 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.

**[33] Article 167 de la directive TVA :**

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

**[34] 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 ; [...].

**[35] 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 dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ; [...].

**[36] Article 219 de la directive TVA :**

Est assimilé à une facture tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque.

**[37] 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 ; [...].

**[38] Article 226 de la directive TVA :**

Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 :

[...]

6) la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus ;

7) la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé à l'article 220, points 4) et 5), dans la mesure où une telle date est déterminée et différente de la date d'émission de la facture ;

[...].

**[39] Article 273 de la directive TVA :**

Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

**IV. Dispositions pertinentes du droit hongrois**

**[40] 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 au regard de l'imposition pour autant que son résultat économique peut être démontré.

**[41] 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.

**[42] 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.

**[43] 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.

**[44] 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).

**[45] Article 120, sous a), de la loi sur la TVA :**

Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou autrement exploités, par l'assujéti – 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 assujéti – 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.

**[46] Article 127, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA :**

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

**[47] Article 170, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale :**

En cas d'insuffisance de paiement de l'imposition, il y a lieu au paiement d'une amende fiscale. Le montant de l'amende s'élève, sauf disposition contraire de la présente loi, à 50 % du montant impayé. Le montant de l'amende s'élèvera à 200 % du montant impayé si la différence par rapport au montant à payer est liée à la dissimulation de revenus, ou à la falsification ou à la destruction d'éléments de preuve, de livres comptables ou d'enregistrements. Une amende fiscale est également infligée par les autorités fiscales lorsque le contribuable présente sans y avoir droit une demande d'aide ou de remboursement d'impôt ou une déclaration relative à un avoir, une aide ou un remboursement et que l'administration a constaté l'absence de droit en ce sens du contribuable avant l'allocation. L'assiette de l'amende est égale en ce cas au montant indûment réclamé.

**V. Fondement juridique de la procédure préjudicielle et raisons de sa nécessité**

**[48]** Puisque, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice 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 a d'abord dû examiner si les conditions de la saisine de la Cour de justice sont réunies.

**[49]** L'administration fiscale, sans contester la réalisation des opérations commerciales telles que mentionnées dans les factures, a estimé que les factures étaient fictives parce que les opérations avaient été conclues directement entre la requérante et les sociétés concernées des autres États membres. Pour parvenir à cette conclusion, la défenderesse s'est fondée sur le caractère injustifié de l'inclusion de l'entreprise de livraison dans la chaîne des opérations, ainsi que sur la fausseté de la date d'exécution indiquée sur la facture et sur le caractère excessif du prix des machines. Selon l'administration fiscale, cette façon de procéder revenait à

exercer un droit de manière non conforme à sa destination et équivalait, par voie de conséquence, à une fraude fiscale puisqu'elle avait pour but de créer une taxe récupérable par la requérante et que l'émettrice de la facture n'avait que partiellement respecté son obligation de paiement de la TVA.

- [50] La question de droit à trancher revenait ainsi, en l'espèce, à interpréter l'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 226 de la directive TVA en liaison avec le droit à un procès équitable reconnu en tant que principe général à l'article 47 de la Charte, ainsi qu'avec les principes de proportionnalité, de neutralité fiscale et d'effectivité, sous l'angle du point de savoir si – en invoquant des motifs dont la Cour de justice a déjà, dans plusieurs arrêts, dit qu'ils ne pouvaient pas être considérés comme des circonstances objectives justifiant en soi un refus du droit à déduction de la TVA – l'administration fiscale a prouvé, en se conformant aux exigences de la Cour de justice, que la requérante a activement participé à une fraude fiscale, ou qu'elle savait ou aurait dû savoir qu'elle était, à cause des opérations en question, impliquée dans une fraude commise par l'émettrice de la facture, ou si l'administration fiscale n'a fondé sa décision que sur des présomptions reposant sur des critères préétablis.
- [51] La Cour de justice s'est ainsi, dans un certain nombre de décisions, penchée sur l'interprétation des dispositions de la directive TVA, en particulier dans l'ordonnance Vikingo, laquelle ordonnance a été rendue dans une affaire qui concernait la Hongrie et à cause de laquelle l'examen du présent litige au cours de la procédure au principal a été suspendu, les deux affaires étant largement identiques sur le plan des faits et quant aux points de droit à trancher puisque, dans les deux, le litige a pour objet l'identification de la partie qui assume l'obligation et la charge de la preuve, et la détermination des faits pertinents et objectifs justifiant le refus du droit à déduction, ainsi que l'appréciation conforme des éléments de preuve, soit autant de questions à propos desquelles l'administration fiscale a invoqué l'avis n° 5 de 2016 de la Kúria.
- [52] Dans ladite ordonnance, la Cour de justice a dit ceci : « *En outre, selon une jurisprudence constante de la Cour, le refus du droit à déduction étant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti a commis une fraude ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude. Il appartient ensuite aux juridictions nationales de vérifier que les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs* » (point 57) ; « *Le droit de l'Union ne prévoyant pas de règles relatives aux modalités de l'administration des preuves en matière de fraude à la TVA, ces éléments objectifs doivent être établis par l'administration fiscale conformément aux règles de preuve prévues par le droit national. Cependant, ces règles ne doivent pas porter atteinte à l'efficacité du droit de l'Union* » (point 59).

- [53] Donc, selon les indications de principe de la Cour de justice, telles que confirmées une nouvelle fois dans cette ordonnance, il incombe aux juridictions nationales de vérifier que les éléments objectifs invoqués par l'administration fiscale sont conformes aux exigences du droit de l'Union, étant entendu que toute réglementation ou pratique qui va au-delà du cadre tracé par la directive TVA méconnaît le droit de l'Union.
- [54] Dans son ordonnance du 16 mai 2013, *Hardimpex* (C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318), la Cour a précisé le contenu et les contours de cette obligation de vérification en expliquant 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 » (point 27).
- [55] Dans son [premier] arrêt, la juridiction de céans avait – dans le cadre déterminé par la décision définissant le contexte de la procédure contentieuse administrative et par le recours – examiné, en se référant aux décisions de la Cour de justice – en particulier à l'ordonnance *Vikingo* –, si les circonstances invoquées par l'administration fiscale dans sa décision et contestées par la requérante pouvaient être considérées comme objectives et donc pertinentes aux fins du remboursement de la TVA de la requérante, et si l'administration fiscale s'était acquittée de la charge de la preuve qui lui incombait en se conformant à la loi, la juridiction de céans ayant, à l'issue de cet examen, estimé que la manière de procéder de l'administration fiscale avait été illégale. À cet égard, la Kúria a jugé la motivation de l'arrêt de la juridiction de céans lacunaire en ce qu'elle ne portait que sur les circonstances invoquées par l'administration fiscale et non sur celles considérées par la juridiction suprême comme pertinentes. En conséquence, la Kúria a exigé de la juridiction de céans que celle-ci, lors du nouvel examen, « examine dans le cadre de sa motivation en droit tous les éléments factuels relatifs à l'opération commerciale mentionnée sur la facture. La date d'exécution sur la facture doit être déterminée conformément à l'ordonnance de la Kúria, l'exécution pécuniaire – en ce compris la formation de la marge – doit être évaluée entre tous les participants à l'opération, et il faut tenir compte des données résultant des demandes de renseignements internationales, de l'exécution des obligations non seulement de déclaration mais aussi de versement de la taxe, de la détectabilité de la fraude fiscale, et de la mesure dans laquelle la requérante avait ou pouvait avoir connaissance de tout cela ».
- [56] Il résulte des conclusions tirées par la défenderesse dans sa décision, du raisonnement de l'arrêt de la juridiction de céans à cet égard et des constatations de la Kúria sur la pertinence de l'appréciation effectuée par la défenderesse que la juridiction de céans ne peut se conformer aux exigences de la Kúria dans le cadre de son réexamen que si elle apprécie les éléments de preuve en tenant compte des

faits à propos desquels elle a, dans son arrêt annulé, constaté – en se référant à la jurisprudence de la Cour de justice – qu'ils n'étaient pas pertinents pour que la requérante puisse faire valoir son droit à déduction de la TVA. La décision de la Kúria annulant l'arrêt qui a été rendu par la juridiction de céans permet donc de constater que les points de vue des juridictions nationales continuent à diverger quant aux limites de leur mission de vérification, ce qui – en ce qui concerne la détermination des circonstances objectives justifiant le refus du droit de récupérer la TVA, et les obligations de preuve respectives du contribuable et de l'administration fiscale – affecte non seulement l'interprétation et l'application du droit de l'Union, mais également l'interprétation des décisions de la Cour de justice dans des cas individuels, et – puisqu'il existe, sur les questions les plus fondamentales, une divergence d'opinion entre les juridictions saisies qui a nécessairement pour conséquence une différence dans l'orientation et les aspects cruciaux de leur examen – cela porte atteinte de manière significative au droit des parties à un procès équitable et à une protection juridictionnelle effective, ainsi qu'à la primauté du droit de l'Union et à la sécurité juridique.

- [57] Vu que les indications données par la Kúria dans son ordonnance imposant un réexamen de l'affaire sont, en vertu des dispositions combinées de l'article 115, paragraphe 2, et de l'article 110, paragraphe 3, du code de procédure administrative contentieuse, contraignantes pour la juridiction qui doit effectuer le nouvel examen, la juridiction de céans ne peut, en cas de doute quant à l'interprétation et à l'application correcte du droit de l'Union, s'écarter de l'obligation qui lui est faite à cet effet que si la Cour de justice adopte expressément une décision contraignante pour tous dans la présente affaire.
- [58] Puisque la Kúria, au-delà des points de vue contradictoires exprimés dans l'interprétation du droit et au-delà de la constatation de l'appréciation – selon elle – manifestement déraisonnable des éléments de preuve par la juridiction de céans, n'a pas jugé nécessaire d'introduire une demande de décision préjudicielle, celle-ci doit, comme indiqué, être formée par la juridiction de céans saisie de la nouvelle procédure d'examen, afin d'effectuer la vérification qui lui incombe en se conformant aux exigences décrites aux points 24 et 27 de l'ordonnance du 16 mai 2013, *Hardimpex* (C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318) et afin que – ainsi qu'il ressort de l'ordonnance du 3 septembre 2020, *Crewprint* (C-611/19, non publiée, EU:C:2020:674) – l'appréciation des éléments de preuve réunis ne puisse pas avoir pour conséquence de sanctionner par le rejet du droit à déduction – en vertu d'une décision fondée non pas sur des preuves irréfutables, mais uniquement sur des présomptions reposant sur des critères préétablis – un assujetti qui, dans l'exercice de son droit à déduction de la TVA, agit licitement et sans enfreindre l'exigence d'un exercice de ce droit conforme à la destination de celui-ci.
- [59] Compte tenu de ces considérations, la juridiction de céans estime que les conditions d'ouverture de la procédure préjudicielle sont réunies dans la présente affaire, car les questions posées sont pertinentes et l'application correcte du droit de l'Union directement applicable en l'espèce n'est pas, à cause de la

jurisprudence de l'État membre, évidente au point d'exclure tout doute raisonnable.

## **VI. Considérations sur les questions posées par la juridiction de céans**

- [60] En posant ses questions, la juridiction de céans cherche à savoir si – compte tenu aussi du principe de neutralité fiscale – l'étendue, la profondeur et l'amplitude du processus probatoire suivi par l'administration fiscale, qui est prescrit en vue de l'exercice du droit à déduction et s'étend à des circonstances considérées comme licites par la Kúria, comprennent les faits pertinents, si elles sont nécessaires et si elles sont proportionnées, c'est-à-dire si elles ne vont pas au-delà des limites fixées par la Cour de justice au point 61 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), compte tenu en particulier du fait que l'administration fiscale a, au cours de la procédure administrative, reproché à la requérante son manquement à l'obligation probatoire ainsi que le vice de forme entachant la facture invoquée pour récupérer la TVA, et, non contente de la priver du droit à la déduction de la TVA, l'a sanctionnée par une amende fiscale.
- [61] L'accomplissement de la tâche ordonnée par la Kúria dans le cadre d'un nouvel examen juridictionnel, c'est-à-dire l'appréciation renouvelée des éléments de preuve, intéresse le droit de l'Union à plus d'un titre. D'une part, les règles du droit de l'Union ne peuvent pas être ignorées dans le cadre de l'appréciation des éléments de preuve, car ce sont elles qui déterminent les circonstances pertinentes à prendre en considération dans l'examen du droit à déduction de la TVA, et, d'autre part, la jurisprudence nationale élaborée en vertu des règles de procédure nationales doit être conforme au droit de l'Union et aux principes fondamentaux dégagés par la jurisprudence de la Cour de justice sur la base de celui-ci, et doit donc l'être aux principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et d'effectivité, ce qui signifie, en ce qui concerne ce dernier principe, que l'appréciation des éléments de preuve par les autorités et juridictions nationales et la prise en compte, dans l'appréciation, de circonstances non pertinentes ne peuvent pas être admises au point de rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union. La violation du principe de primauté du droit de l'Union par la méconnaissance des décisions de la Cour de justice ayant valeur de précédent peut également impliquer une atteinte à la sécurité juridique lorsque les organes d'application du droit d'un État membre ne mettent pas en œuvre les normes contraignantes ou les décisions ayant valeur de précédent, ou les interprètent d'une manière contraire à la jurisprudence constante.
- [62] Les vérifications mentionnées au point 61 de l'arrêt Mahagében et Dávid ne peuvent pas être exigées des assujettis de façon générale, mais seulement lorsque les circonstances le justifient ; or, en l'espèce, l'administration fiscale n'a pas découvert de circonstance qui justifierait qu'on s'attende à des vérifications accrues de la part de la requérante puisqu'elle a seulement reproché à celle-ci d'avoir inclus l'émettrice de la facture dans l'opération et de ne pas avoir respecté une des conditions formelles de la facture – sans accepter, en ce qui concerne la

cause et la réalisation de l'opération, les déclarations concordantes, et étayées par des pièces justificatives, de la requérante, de l'émettrice des factures et du fabricant allemand – ; en revanche, l'administration a, au mépris de la présomption de bonne foi et en violation des dispositions de la directive TVA et de la réglementation nationale, exigé de la requérante, grâce à la perspective du refus du droit à déduction, la vérification de circonstances qui dépassaient les limites établies au point 61 de l'arrêt précité, une vérification que l'administration fiscale, en dépit de ses pouvoirs en tant qu'autorité administrative, n'a su effectuer que grâce aux éléments obtenus à l'issue de cinq contrôles réalisés auprès des parties et de deux demandes de renseignements internationales.

- [63] Par voie de conséquence, la juridiction de céans estime nécessaire que soient définis, en vue de l'identification des circonstances objectives pertinentes et d'une appréciation conforme au droit de l'Union des éléments prouvant ces circonstances, des critères qui permettent de circonscrire les faits susceptibles d'être pris en compte et qui soient aussi utiles à la détermination des éléments pertinents et non pertinents, et de l'étendue, du cadre et de la profondeur de ladite vérification, ainsi qu'à l'appréciation des éléments de preuve.
- [64] Par ses questions, la juridiction de céans souhaiterait savoir si l'interprétation de l'administration fiscale, qui concorde avec la jurisprudence de la Kúria, ne va pas à l'encontre de la finalité du droit à déduction consacré à l'article 168 de la directive TVA – lequel droit fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, faire l'objet de restrictions, et vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, et à assurer la neutralité de la TVA indépendamment de la finalité de l'activité et de son résultat –, et aussi [savoir si ladite interprétation] est incompatible avec la condition du droit à déduction imposée par l'article 178, sous a), de la directive.

#### *À propos de la question 1*

- [65] Même après les ordonnances rendues dans les affaires Vikingo et Crewprint, l'administration fiscale et la Kúria – se basant sur une interprétation et une application des règles de droit qui demeurent inchangées – entendent justifier le refus du droit à déduction de la TVA par le caractère fictif de l'opération commerciale et de la facture, et justifier ce caractère fictif en s'appuyant sur des circonstances dites « objectives » que la Cour de justice, dans ses décisions antérieures, n'a pas admises comme des circonstances objectives permettant de démontrer, à suffisance de droit, que l'assujetti avait ou aurait dû avoir connaissance de l'irrégularité. La juridiction de céans a toutefois, compte tenu de ce qui précède, des doutes sur le point de savoir si l'objectif du législateur européen en adoptant la directive TVA a été de priver un assujetti du droit de déduire la TVA même lorsqu'il a été démontré, et que les organes chargés de l'application du droit ont admis, que l'opération commerciale qui fait l'objet de la facture a bien été réalisée, et sur le point de savoir s'il existe un avantage fiscal illicite lorsque les entreprises en amont de la requérante ont déclaré la TVA et les

autres impôts dont elles sont redevables, mais ne les ont payés au Trésor que partiellement ou tardivement, tandis que l'assujetti a exercé son droit de récupérer la TVA en tant qu'exonération de son obligation de verser la taxe.

- [66] Pour ce faire, il est nécessaire, dans la présente affaire aussi, d'examiner si les circonstances invoquées par la défenderesse et énumérées dans la question 1 peuvent être considérées comme des éléments objectifs conformes à la pratique de la Cour de justice, celle-ci ayant, en effet, déjà pris position sur une partie des conditions objectives – à savoir sur l'inexécution de l'obligation fiscale de l'émetteur d'une facture et sur l'objectif des opérations – qui ont été invoquées en l'espèce [et qui ne sont pas considérées comme ayant un lien de causalité avec] le droit de récupérer la TVA, ce qui n'empêche pas que ces circonstances restent, en tant que circonstances motivant le rejet du droit de récupérer la TVA, présentes dans le raisonnement qui sous-tend non seulement la pratique de l'administration fiscale, mais aussi les arrêts de la Kúria.
- [67] La question se pose, en l'espèce, de savoir si l'on peut, comme nouvelle circonstance objective permettant de refuser la récupération de la TVA, faire valoir, en invoquant le caractère fictif de la facture, que ce n'est pas entre les parties indiquées sur la facture que les opérations ont été conclues et que, par conséquent, les faits commerciaux tels que mentionnés sur celle-ci ne se sont pas produits en réalité, car, si la machine a effectivement été commandée par la requérante, laquelle a aussi versé l'acompte pour le broyeur, il y a eu, avec l'annulation de la commande – ce que les règles du droit civil n'interdisent pas –, un changement de cocontractant, à la suite de quoi l'entreprise de livraison qui a succédé n'a plus eu qu'à payer le prix d'achat, aucun autre contact – y compris une correspondance écrite ultérieure – n'ayant plus eu lieu avec le fabricant. L'administration fiscale a aussi invoqué comme motif de refus le contenu de la clause RDA incluse dans le contrat entre les parties, et, à ce propos, la juridiction de céans nourrit des doutes quant au point de savoir si un changement, conforme aux règles du droit civil, du cocontractant d'un contrat de livraison, ou l'application d'un usage du commerce international qui, lorsqu'il est mis en œuvre dans le contrat de livraison, détermine le lieu de la délivrance des marchandises d'une manière contraignante pour les parties, peut constituer une raison objective de refuser le droit à la récupération de la TVA.
- [68] Selon la juridiction de céans, il n'est pas logique que le caractère fictif de la facture ou le caractère artificiel du fait commercial mentionné sur celle-ci soit lié au respect des exigences des dispositions de droit civil, car, en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 7, de l'ancien code de procédure fiscale, même une violation d'une obligation de droit civil qui entraîne l'invalidité d'un contrat n'affecte pas l'obligation d'un assujetti de payer la TVA ni, partant, le droit à déduction de la taxe qui naît en conséquence, un contrat dépourvu de validité étant, en effet, pertinent au regard de l'imposition pour autant que son résultat économique peut être démontré. Or, en l'espèce, le résultat économique du contrat de livraison entre les parties était démontrable puisque les machines – et l'administration fiscale ne le conteste pas – ont été, après paiement du prix de

vente, délivrées dans l'établissement de la requérante et que, selon les dires de celle-ci, elles y sont encore en activité et leur prix a été réglé. La juridiction de céans se demande, en conséquence, comment le droit de la requérante de récupérer la TVA peut être négativement affecté par un comportement licite alors même qu'il ne le serait pas par un comportement anticontractuel entraînant l'invalidité du contrat.

- [69] Une différence d'interprétation existe également entre les deux juridictions nationales en ce qui concerne l'appréciation de la pertinence, en tant que circonstance objective, de la marge appliquée par l'émettrice de la facture, un autre aspect qui rend nécessaire la question 1 posée à la Cour de justice puisque la juridiction de céans a approuvé l'argumentation développée par la requérante en ce qui concerne la détermination de la marge, sans toutefois la reproduire dans les motifs de l'arrêt, mais en relevant que, en l'absence de prix officiels, la détermination de la marge relève de la liberté contractuelle des parties et est donc un élément sans pertinence pour ce qui regarde le droit de la requérante de récupérer la TVA, ce qui n'a pas empêché la Kúria d'exiger un examen et une motivation supplémentaires sur ce point.

#### *À propos de la question 2*

- [70] On peut, en l'espèce, constater que les éléments pertinents constitutifs du droit à déduction de la taxe, tels qu'identifiés dans les arrêts de la Cour de justice invoqués par les parties, sont réunis ; en effet, la requérante, qui souhaite exercer le droit à déduction, a la qualité d'assujettie, il est démontré qu'elle a eu recours à la prestation sur laquelle elle fonde ce droit pour les besoins de ses propres opérations taxées, et l'opération en cause a effectivement eu lieu, comme en témoignent les factures et autres documents joints à celles-ci, ainsi que les déclarations de l'assujettie, du fabricant et du gérant et fondé de pouvoir de l'entreprise de livraison, et comme la défenderesse l'a, d'ailleurs, elle-même admis. En conséquence, toutes les conditions matérielles de la naissance et de l'exercice du droit à déduction sont réunies. En outre, il n'a pas été établi que la requérante aurait présenté de fausses déclarations.
- [71] La défenderesse a, toutefois, invoqué en la soulignant la fausseté de la date d'exécution indiquée sur la facture en tant que preuve, selon elle, du caractère artificiel de l'opération commerciale et, partant, du caractère fictif de la facture.
- [72] La juridiction de céans précise que le cadre du litige administratif est défini par la décision attaquée et par le recours puisque c'est la décision qui détermine l'objet et l'étendue du litige et que la direction que doit prendre le contrôle de légalité dépend du recours. La défenderesse ayant, dans sa décision, qualifié l'erreur relative à la date d'exécution indiquée sur la facture de donnée non conforme à la réalité et l'ayant considérée comme un fait prouvant que la facture n'était pas digne de foi – et cela, sans examiner sa véracité en tenant compte des autres documents joints à la facture –, la requérante, qui conteste cette conclusion, a, quant à elle, soutenu que, si la facture est digne de foi, l'indication erronée de la

date d'exécution ne peut pas à elle seule justifier la constatation d'une insuffisance de taxe, ainsi qu'il ressort des points 26, 39 et 42 de la circulaire de l'administration fiscale, mais qu'il est possible, dans ce cas, de rectifier la facture ; c'est pourquoi la juridiction de céans a, dans le cadre défini par la décision attaquée et le recours, examiné les données contenues dans la facture en se fondant sur les documents joints à celle-ci et conclu que la date d'exécution apparaissait dans les contrats, de sorte que – les dates d'exécution pouvant être déterminées sur cette base, et les opérations ayant eu lieu telles que prévues dans le contrat – l'erreur sur la facture ne pouvait justifier un refus du droit de récupérer la TVA, compte tenu également du fait que, selon la circulaire de l'administration fiscale invoquée par la requérante, il est possible, dans ce cas, de rectifier la facture et de constater les faits nécessaires à cette fin.

- [73] Dans son ordonnance, la Kúria a dit, à cet égard, que, « *[s]i la juridiction de céans avait admis que, dans le cas de la requérante, le fait commercial tel que mentionné sur la facture avait eu lieu à une date d'exécution différente, postérieure à celle indiquée sur la facture, elle aurait dû indiquer ses motifs quant au point de savoir comment, sur la base de la facture non modifiée, le droit à déduction de la TVA pouvait être exercé en novembre 2016 déjà, c'est-à-dire avant l'exécution effective, ce qui n'a pas été le cas* ».
- [74] C'est ainsi que la revendication du droit à déduction (récupération) de la TVA en novembre 2016, c'est-à-dire éventuellement avant la réalisation de l'opération et, d'autre part, l'exposé par la juridiction de céans des motifs pour lesquels le droit à déduction de la TVA pouvait être exercé sur la base d'une facture non modifiée sont apparus comme des éléments nouveaux dans l'ordonnance de la Kúria.
- [75] Dans l'affaire au principal – en l'absence de constatation par l'administration fiscale et d'établissement des faits sous-jacents –, l'exercice prématuré par la requérante de son droit de récupérer la TVA n'a pas, vu le cadre du litige administratif tel que décrit ci-dessus, pu être examiné, et l'incidence du vice de forme entachant la facture sur le droit à récupération de la TVA de la requérante, qui devait être examinée, devra l'être aussi – à la lumière des dispositions du droit de l'Union – dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen, en particulier la nécessité de rectifier l'erreur contenue dans la facture en tenant compte de l'injonction de la Kúria et le caractère proportionnel du taux de l'amende fiscale pour cause de vice de forme en tenant compte des conclusions formulées par la requérante dans le cadre de son recours.
- [76] La juridiction de céans renvoie à cet égard à l'arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), aux points 43 et 44 duquel il est clairement indiqué qu'« *[i]l s'ensuit que l'administration fiscale ne saurait refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif qu'une facture ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, points 6 et 7, de la directive 2006/112 si elle dispose de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites. À cet égard, l'administration fiscale ne saurait se limiter à l'examen de la facture elle-même.*

*Elle doit également tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti. Ce constat est confirmé par l'article 219 de la directive 2006/112 qui assimile à une facture tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque ».*

- [77] Aux points 47 et 48 dudit arrêt, la Cour de justice a également donné des indications sur la sévérité de la sanction pour vice de forme. Au point 48, elle a dit ceci : « *Notamment, le droit de l'Union n'empêche pas les États membres d'infliger, le cas échéant, une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction afin de sanctionner la méconnaissance des exigences formelles* ».
- [78] Puisque l'injonction de la Kúria qui doit être suivie dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen ne va pas dans le sens de cette jurisprudence, la juridiction de céans a estimé nécessaire de poser des questions relatives au vice formel de la facture, à son incidence sur le droit de la requérante à la récupération de la TVA ainsi qu'à l'éventualité de sa rectification et de la sanction qu'il appelle.

### **À propos de la question 3**

- [79] Comme indiqué au point 45 de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), 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.
- [80] Par sa question 3, la juridiction de céans souhaite donc – en renvoyant aux circonstances énumérées dans la question 1 – savoir s'il est conforme aux dispositions et aux principes fondamentaux du droit de l'Union que, dans la procédure mise en œuvre par l'administration fiscale, la principale orientation du contrôle et, parallèlement, l'objet des mesures pouvant raisonnablement être exigées consistent dans la reconstitution de tous les éléments des opérations entre les intervenants dans la chaîne, de manière à ce que – lorsque l'administration fiscale considère la création de la chaîne comme économiquement irrationnelle ou injustifiée, ou considère qu'un quelconque élément des opérations entre les intervenants dans celle-ci est illicite, n'a pas été justifié par la partie requérante ou n'est pas détectable en tant que fait non considéré par la Cour de justice comme susceptible de fonder un refus de déduction de la TVA – ces circonstances – en tant qu'éléments objectifs permettant de conclure au caractère fictif de la facture – soient considérées par ladite administration – sans examen supplémentaire et sans rechercher davantage de faits – comme des preuves de l'exercice d'un droit non conforme à sa destination et, partant – de façon automatique –, d'une fraude intentionnelle réalisée à l'aide des opérations artificielles figurant sur la facture, ce qui a pour conséquence, compte tenu de ces circonstances, que le droit à la récupération de la TVA est rejeté sans que soit spécifiquement vérifié si l'assujetti faisant valoir ce droit connaissait ou devait connaître ces circonstances.

- [81] Compte tenu des décisions rendues par la Cour de justice, il semble à la juridiction de céans qu'on puisse – sur la base aussi des indications données dans l'ordonnance Vikingo, en les appliquant au cas d'espèce – constater que les circonstances invoquées par l'administration fiscale peuvent constituer des éléments objectifs, tels que visés par les règles en matière de déduction de la TVA, qui justifient le refus du droit de récupérer la taxe, lorsque l'administration établit à suffisance de droit que l'assujetti a participé activement à une fraude fiscale, ou qu'il savait ou aurait dû savoir que lesdites opérations étaient impliquées dans une fraude commise par l'émetteur de la facture ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de livraison. Il ressort donc de la jurisprudence de la Cour de justice que l'examen des deux conditions suppose une succession de vérifications, une condition du bien-fondé des circonstances invoquées par l'administration fiscale étant la vérification préalable de ce que la requérante savait ou aurait dû savoir. Or, ces vérifications sont effectuées par l'administration fiscale conjointement et non en ordre successif, celle-ci souhaitant, comme conséquence dudit examen, prouver le comportement frauduleux – à savoir la fraude fiscale et la connaissance de celle-ci – grâce à l'existence de circonstances qu'elle ne pourrait invoquer à suffisance de droit qu'après qu'aient été prouvés le comportement frauduleux et la connaissance de celui-ci, ou encore la participation à celui-ci.
- [82] C'est ce même objectif qui est poursuivi en invoquant l'exigence de l'exercice d'un droit conforme à sa destination, également retenue par l'administration fiscale sur la base de ces circonstances et lui permettant de prouver automatiquement l'existence d'une fraude fiscale et la connaissance qu'en a l'assujetti.
- [83] En l'espèce, l'administration fiscale a vu l'objectif de la création de la chaîne – à savoir à la fois l'exercice d'un droit non conforme à sa destination et un comportement frauduleux – dans le fait que les parties ont fait naître pour la requérante une taxe récupérable, mais, en faisant cette constatation, elle n'a pas tenu compte de cette circonstance que l'objectif de la déduction de la taxe, selon l'article 168, sous a), de la directive TVA, est que l'assujetti soit entièrement soulagé du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, et puisse ainsi déduire la taxe répercutée sur lui, c'est-à-dire le montant qu'il a déjà payé ou qu'il va payer comme partie du prix d'achat. Ce comportement pourrait, selon la juridiction de céans, être considéré comme frauduleux si l'administration fiscale identifiait concrètement, au-delà des règles reconnaissant le droit de déduire la taxe, une disposition en matière de TVA que les parties auraient contournée grâce au montage litigieux ou par la violation de laquelle elles auraient commis une fraude fiscale, car, en l'absence d'une telle identification, l'exercice du droit de récupérer la TVA ne saurait, à lui seul, constituer la preuve d'une fraude fiscale, même si l'émettrice de la facture n'a pas entièrement acquitté la taxe, puisque, pour prendre cela en compte en tant que circonstance justifiant le refus du droit à déduction, la vérification à suffisance de droit de ce que la requérante savait ou devait savoir est nécessaire. En procédant à cette appréciation, l'administration fiscale a également méconnu le caractère

concordant des éléments de preuve et des déclarations dont elle disposait en ce qui concerne l'opération commerciale en cause, alors que la fraude présumée dont elle suppose l'existence impliquerait une activité et des liens coordonnés.

- [84] Le fait qu'aucune activité économique n'aurait été exercée constituait également l'un des fondements de la conclusion à l'existence d'une fraude fiscale, conclusion que l'administration fiscale a tirée en invoquant le fait que CastorFit avait émis une facture ne faisant pas foi quant à son contenu, dont le seul rôle était de créer de la taxe en amont au profit de la requérante en relation avec des biens achetés à l'intérieur de la Communauté, afin de permettre à la requérante de déduire et de récupérer indûment de la TVA par le biais d'un simulacre d'opération nationale. Toutefois, en procédant à cette appréciation, l'administration fiscale n'a pas non plus tenu compte du rôle de l'émettrice de la facture dans le paiement du prix d'achat ainsi que dans l'organisation et le déroulement de la livraison, de sorte que la question se pose, à cet égard également, de savoir si, en ne tenant pas compte de circonstances favorables à l'assujettie, elle s'est acquittée de la charge de la preuve qui lui incombe à suffisance de droit.
- [85] Cela présente une importance pour cette raison également que, selon l'administration fiscale, la preuve automatique de la fraude consiste également dans le fait que la création de la chaîne était économiquement irrationnelle puisque l'assujettie aurait pu se procurer le produit directement auprès du fabricant, de sorte que l'intervention d'une autre entreprise était injustifiée, l'administration n'acceptant pas, à ce propos, le motif – étayé par des preuves – de l'intervention de l'entreprise secondaire, et ne permettant pas à l'assujettie d'invoquer à l'encontre de ce qu'elle soutient une quelconque circonstance objective jugée admissible par la Cour de justice, ce qui est une façon de procéder qui, si l'on tient compte des principes de neutralité fiscale et d'effectivité, est, selon la juridiction de céans, contraire au droit communautaire.
- [86] Dès lors que les circonstances invoquées par la défenderesse consistent dans les conséquences – nécessaires et découlant des prescriptions légales – d'une chaîne de ventes ayant pour origine un pays de l'Union, et ainsi dans le fait que ce n'est pas la première entreprise de livraison en Hongrie qui a le droit de déduire la TVA, mais seulement le deuxième intervenant dans la chaîne – à savoir la requérante –, la juridiction de céans nourrit des doutes sur la question aussi de savoir si les caractéristiques de la chaîne sur le plan fiscal peuvent être considérées en elles-mêmes comme constitutives de fraude à la réglementation fiscale alors qu'elles sont une conséquence nécessaire des prescriptions du droit fiscal, si bien qu'elle estime que le contournement de ladite réglementation ne peut être constaté que si l'administration prouve également l'existence d'une collusion entre les parties, car, en l'absence d'une telle preuve, ses constatations ne peuvent être considérées que comme des présomptions.
- [87] En conséquence, dans la mesure où elle entend justifier, par une appréciation unilatérale des preuves, le refus du droit à déduction de la TVA en continuant à se

fonder non pas sur des circonstances objectives ayant un lien logique et direct avec l'opération commerciale, mais sur des circonstances généralement caractéristiques de l'activité des opérateurs en amont de l'émettrice de la facture et aussi – en tant qu'élément objectif permettant de conclure à l'exercice d'un droit non conforme à sa destination – sur le comportement par ailleurs conforme aux prescriptions du droit civil [de l'émettrice], et dans la mesure également où elle ne considère pas qu'il est nécessaire – comme conséquence de cet examen – d'examiner spécifiquement la diligence requise en cas de factures considérées comme erronées sur le plan du contenu, mais établit, en revanche, le lien logique et pertinent avec sa constatation du défaut de diligence en se référant à l'exercice d'un droit non conforme à sa destination et au caractère artificiel de l'opération, l'administration fiscale non seulement transfère son propre devoir de contrôle aux assujettis d'une manière et dans une mesure contraires auxdites dispositions et à la jurisprudence de l'Union, mais applique également une jurisprudence contraire aux principes de neutralité fiscale, de sécurité juridique et de proportionnalité.

[88] Ce qu'invoque la défenderesse fait soupçonner une non-conformité aux dispositions du droit de l'Union pour cette raison également que la défenderesse, du fait qu'elle confond les règles de droit fiscal indiquant la cause (exonération de la TVA pour les acquisitions intracommunautaire de biens) et les règles de droit fiscal indiquant les effets (refus du droit à déduction de la TVA compte tenu de la fraude fiscale), et du fait qu'elle omet – en s'appuyant sur l'avis n° 5 de 2016 de la Kúria – d'examiner ce que l'assujettie savait ou devait savoir, [fait] automatiquement de l'exonération de la TVA pour les acquisitions intracommunautaire de biens, en tant que tel, une fraude à la réglementation fiscale, sans que la preuve de la diligence requise soit nécessaire, avec pour conséquence le refus du droit de déduire la TVA, ce qui, faute d'examen des éléments subjectifs mis en évidence par la Cour dans son arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446) (l'assujetti savait ou aurait dû savoir, en faisant preuve de la diligence requise), viderait de tout contenu le droit à déduction tel que formulé dans les articles 168 et 178 de la directive TVA, et dans les arrêts de la Cour de justice.

[89] [OMISSIS]

[90] [OMISSIS] [éléments de procédure nationale]

Budapest, le 3 avril 2024

[OMISSIS] [signatures]