

Affaire C-537/22**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

11 août 2022

Jurisdiction de renvoi :

Fővárosi Törvényszék (Hongrie)

Date de la décision de renvoi :

31 mai 2022

Partie requérante :

Global Ink Trade Kft.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Le Fővárosi Törvényszék,

[OMISSIS]

dans le litige portant sur le contrôle juridictionnel de décision administrative en matière fiscale [OMISSIS], opposant **Global Ink Trade Kft.** [OMISSIS] ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), partie requérante, au **Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (direction des recours de l'Office national des impôts et douanes) [OMISSIS] ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]) a rendu la présente

ordonnance :

La juridiction de céans pose les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

1) **Le fait pour la juridiction nationale de dernière instance d'interpréter une décision de la Cour, rendue par voie d'ordonnance sur renvoi préjudiciel, dont l'objet est précisément la jurisprudence développée par la juridiction nationale de dernière instance, en ce sens qu'elle ne contiendrait aucun élément nouveau qui aurait ou pourrait avoir pour effet d'infirmes les**

décisions antérieures de la Cour et de modifier la jurisprudence développée antérieurement par la juridiction nationale de dernière instance, constitue-t-il une violation du principe de la primauté du droit de l'Union et du droit à une protection juridictionnelle effective garanti par l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte ») ?

2) Faut-il interpréter le principe de la primauté du droit de l'Union et le droit à une protection juridictionnelle effective garanti par l'article 47 de la Charte en ce sens que le principe de la primauté des décisions de la Cour a vocation à s'appliquer même lorsque la juridiction d'un État membre qui statue en dernier ressort dans une affaire invoque également ses arrêts antérieurs à titre de précédent ? Une réponse différente peut-elle être donnée, compte tenu également de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsque la décision de la Cour prend la forme d'une ordonnance ?

3) Compte tenu des articles 167, 168, sous a), et 178, sous a), 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 qu'avec les principes de sécurité juridique et de neutralité fiscale, est-il permis, dans le cadre de l'obligation générale de l'assujetti de contrôler l'opération facturée, sans considérer la réalisation et la nature de l'événement économique selon la facture, d'exiger de l'assujetti, comme condition du droit à déduction de la TVA, en l'absence de toute disposition légale de l'État membre en ce sens, qu'il entretienne des contacts personnels [avec l'émetteur de la facture] ou qu'il n'entretienne des relations avec son fournisseur qu'au moyen de l'adresse électronique communiquée officiellement aux autorités ? Ces circonstances peuvent-elles être considérées comme la preuve d'un manque de diligence de l'assujetti, démontré par des faits objectifs, sachant que ces circonstances n'existaient pas au moment du contrôle effectué par l'assujetti avant l'établissement de la relation commerciale, mais sont des éléments de la relation commerciale entre les parties ?

4) L'interprétation et la pratique d'un État membre qui refuse le droit à déduction de la TVA à un assujetti qui dispose d'une facture conformément à la directive TVA, au motif qu'il n'aurait pas agi avec la diligence requise dans le cadre des opérations parce qu'il n'a pas démontré qu'il avait adopté un comportement permettant de conclure que son activité ne s'est pas limitée à la simple acceptation de factures formellement conformes, et cela alors que cet assujetti a présenté tous les documents relatifs aux opérations litigieuses et que l'autorité fiscale a rejeté ses offres de preuves supplémentaires dans le cadre de la procédure fiscale administrative, sont-elles conformes aux articles précités de la directive TVA, au principe de neutralité fiscale et, plus particulièrement, à la jurisprudence de la Cour développée dans le cadre de l'interprétation de ces dispositions et établissant les obligations de l'administration fiscale en matière de charge de la preuve ?

5) **Compte tenu des articles précités de la directive TVA et du principe de sécurité juridique, peut-on considérer comme un fait objectif la constatation, faite en relation avec l'obligation de diligence raisonnable, que l'émetteur des factures n'a exercé aucune activité économique, si l'administration fiscale juge qu'il n'est pas démontré qu'a réellement eu lieu un événement économique, établi au moyen de factures, de contrats et d'autres éléments de preuve comptables ainsi que de la correspondance, et confirmé en outre par la société d'entreposage, ainsi que par les déclarations du directeur de l'assujetti et de son employé, et que cette même administration fiscale considère que, dès lors que ce fait n'est pas démontré, cet événement économique n'a pas eu lieu, et cela sur la seule base d'une déclaration du directeur de l'entreprise fournisseuse qui en conteste la réalité, sans tenir compte des circonstances dans lesquelles la déclaration a été faite et des intérêts de l'auteur de la déclaration ainsi que du fait que, comme en témoignent des documents, et selon les données disponibles, c'est lui qui a fondé la société et un mandataire a agi au nom de la société ?**

6) **Les dispositions de la directive TVA relatives à la déduction de la TVA doivent-elles être interprétées en ce sens que, si l'administration fiscale découvre, dans le cadre de la procédure fiscale administrative, que les biens figurant sur les factures sont originaires de la Communauté et que l'assujetti est le deuxième opérateur de la chaîne, on peut considérer que l'esquisse d'un schéma, qui tient compte de ce que les biens originaires de la Communauté sont exonérés de TVA et qu'ainsi ce n'est pas le premier acquéreur hongrois qui a le droit de déduire la TVA, mais seulement le deuxième membre de la chaîne, est en soi un fait objectif suffisant pour démontrer la fraude fiscale, ou l'administration fiscale doit-elle, en pareil cas, également prouver par des faits objectifs quel est le membre ou quels sont les membres de la chaîne qui a ou ont commis une fraude fiscale, par quel comportement il l'a ou ils l'ont commise et si l'assujetti le savait ou aurait dû le savoir en agissant avec la diligence requise ?**

[OMISSIS] [éléments de procédure nationale]

Motifs

La juridiction de céans demande à la Cour, au titre de l'article 267 TFUE, l'interprétation des dispositions du droit de l'Union nécessaire à la solution du litige au principal.

I. Objet du litige et faits pertinents

L'activité principale de la société requérante est le commerce de gros de produits mixtes. La taxe déductible par la requérante au cours de la période en cause, de juillet 2012 à juin 2013, découlait principalement de l'achat de fournitures de bureau et de cartouches d'encre. Le principal fournisseur de la requérante était Office Builder Kft, duquel il a reçu 68 factures au cours de la période concernée.

L'administration fiscale, à la suite de vérifications connexes effectuées auprès du fournisseur de la requérante, Office Builder Kft, a constaté que cette société n'avait exercé aucune activité économique au cours [de la période qui faisait l'objet] du contrôle, ne disposait d'aucun établissement, d'aucune succursale ou des conditions en termes de matériel et de personnel lui permettant d'exercer son activité économique, n'avait déclaré aucun salarié, et ne remplissait pas ses obligations en matière de déclaration, qu'en outre le directeur de la société, qui a été placé en détention dans un établissement pénitentiaire après le 3 mars 2013, a déclaré qu'il ne jouait aucun rôle dans la société et qu'il n'avait conclu aucun contrat ni émis aucune facture et que, par conséquent, les opérations mentionnées sur les factures émises à l'intention de la requérante n'avaient en fait pas eu lieu entre les parties et la société avait agi uniquement en tant que société de facturation.

L'administration fiscale a entendu le directeur de la requérante, qui a déclaré, en relation avec les contrôles effectués auprès des partenaires fournisseurs, parmi lesquels Office Builder Kft, que la requérante procédait à un contrôle administratif portant sur les futurs partenaires commerciaux, dans le cadre duquel on vérifiait que la société était enregistrée et qu'elle disposait d'un numéro fiscal valide, et qu'on vérifiait également les documents d'identité et les spécimens de signature des représentants des sociétés, puis qu'il était procédé à un contrôle portant sur le contenu, qui consistait à envoyer à la société une commande par courrier électronique, en fixant deux délais, l'un pour la confirmation de la commande et l'autre pour la livraison. C'est en fonction du respect de ces procédures que le directeur décidait de coopérer ou non avec elles. Le directeur a également indiqué qu'Office Builder Kft s'était fait connaître en réponse à une annonce parue dans un journal, qu'elle avait été contactée par courrier électronique et qu'un contrôle administratif et en termes de contenu avait été effectué après un bref courrier d'introduction. Le contrat avait été conclu en personne par les deux directeurs, mais la suite des relations s'était déroulée par courrier électronique. Les biens achetés avaient été stockés par la société fournisseur et avaient été livrés dans tous les cas sous couvert d'un bordereau d'expédition. Le directeur ne savait pas où son fournisseur s'était procuré les biens. Le contenu des factures a été vérifié au moyen de la copie électronique desdites factures. Aucune des parties n'assumait la garantie des produits et, s'il s'avérait, au moment de la livraison, que l'emballage était endommagé, il était renvoyé. La relation avec Office Builder Kft a été interrompue en raison de problèmes de qualité qui n'ont pas été résolus de manière adéquate par le fournisseur.

Selon les déclarations de l'employé de la requérante, ce dernier était présent dans la majorité des cas lors de la réception des biens et il était en relation avec l'entrepôt par téléphone, par courriel ou en personne. Avec les partenaires fournisseurs, la relation n'était maintenue que par courriel et il n'a pas rencontré leurs représentants en personne. L'employé a décrit les contacts avec les fournisseurs et les contrôles précédant la conclusion du contrat de la même manière que le directeur.

La requérante a fourni les annonces dans les journaux, les échanges de courriels avec les fournisseurs et d'autres documents sur support papier (contrats, factures, livres de TVA, bordereaux d'expédition).

L'administration de premier degré [OMISSIS] a constaté une différence d'imposition de 348.876.000 HUF à charge de la requérante, pour la période de juillet 2012 à juin 2013, dont 348.773.000 HUF ont été qualifiés d'insuffisance d'imposition. L'administration fiscale lui a infligé une amende fiscale pour l'insuffisance d'imposition et a comptabilisé des intérêts de retard.

En ce qui concerne la TVA déductible, il a été constaté, après évaluation des éléments de preuve recueillis, que les déclarations des directeurs des deux entreprises se contredisaient en termes de contenu. Le directeur d'Office Builder Kft n'a pas pu représenter la société pendant son séjour en établissement pénitentiaire et il a en outre déclaré que l'entreprise n'exerçait aucune activité et n'entretenait par conséquent non plus aucune correspondance par courrier électronique. En ce qui concerne la correspondance par courrier électronique, il a été constaté que ni le nom de la personne qui a rédigé le courrier ni celui de la société n'étaient mentionnés et que seule l'adresse de courrier électronique de l'expéditeur pouvait être utilisée pour identifier le partenaire. L'adresse de courrier électronique ne correspond pas à l'adresse de courrier électronique officielle de la société et, par conséquent, ce n'était pas le directeur de celle-ci qui traitait la correspondance de ce courrier électronique, en sorte que ce n'est pas entre les parties mentionnées sur les factures qu'ont eu lieu les échanges qui se sont déroulés par voie électronique. Sur la base des documents écrits, il a été établi que la signature du directeur de la société correspond au spécimen de signature de la société, mais pas à la signature du contrat avec la requérante. Étant donné que, selon les déclarations du directeur de la requérante, le représentant de la société a fait l'objet d'une vérification au moyen de son document d'identité, il a dû rencontrer en personne le directeur du fournisseur.

Sur la base des déclarations des parties impliquées dans l'affaire (partenaires effectuant le transport et le stockage) et des enquêtes internationales, il a été constaté que personne n'a rencontré le directeur de l'entreprise fournisseur et que les relations n'ont été entretenues que par courrier électronique. L'administration fiscale, se fondant sur l'article 119, paragraphe 1, l'article 120, sous a), et l'article 127, paragraphe 1, 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 ») ainsi que l'article 15, paragraphe 3, et l'article 166, paragraphe 2, de l'a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (loi C de 2000 sur la comptabilité) qu'il avait été démontré d'une manière qui ne laisse place à aucun doute, sur la base des contradictions exposées dans la décision, que les événements figurant sur les factures s'étaient déroulés d'une manière et avec un contenu correspondant aux factures. Selon les constatations faites lors du contrôle connexe, l'émetteur de la facture n'exerçait aucune activité économique réelle, il ne faisait qu'émettre des factures non susceptibles de faire foi du point de vue de leur contenu, et son rôle était donc de créer de la taxe en amont au profit de la

requérante, en tant que société de facturation de la TVA, en relation avec des biens achetés à l'intérieur de la Communauté, afin de permettre à la requérante de déduire et de récupérer indûment un montant de TVA par le biais d'un simulacre d'opération nationale. Compte tenu de ce qui précède, les factures reçues par la requérante ne font pas foi, puisque la société émettrice ne les a pas reconnues et a même expressément contesté les avoir émises, et c'est pourquoi l'administration fiscale a refusé à la requérante le droit de déduire la TVA.

La partie défenderesse [OMISSIS], confirmant la décision de première instance, a examiné la question de savoir si la requérante avait agi avec la diligence requise, et elle a souligné, dans ce cadre, se référant aux arrêts de la Cour, que dans le cadre de l'examen de ce que savait ou aurait dû savoir la requérante, il avait été établi, en tant que circonstance objective, que la requérante n'avait pas agi avec la diligence requise dans le cadre des opérations, puisqu'elle n'avait pas démontré qu'elle avait adopté un comportement permettant de conclure que son activité ne se limitait pas à la simple acceptation de factures formellement conformes. Le contrôle a permis de démontrer que la requérante n'avait pas agi avec la diligence requise dans le cadre des opérations. Aucun contact personnel n'a été établi, les seules coordonnées (adresse de courrier électronique) du partenaire contractuel dont disposait la requérante n'ont pas fait l'objet d'une comparaison avec les données officielles et la requérante ne disposait d'aucune information à propos de son fournisseur.

II. Les arguments des parties à la procédure

Selon la requête de **la requérante**, l'administration fiscale n'a pas étayé à l'aide de preuves crédibles que les factures de la requérante ne faisaient pas foi, car elle a fondé sa décision sur des faits non pertinents, elle a évalué les éléments de preuve dont elle disposait de manière unilatérale à charge de la requérante et elle a en outre rejeté les offres de preuves présentées par la requérante au cours de la procédure fiscale administrative, de sorte que ses conclusions sont fondées sur des hypothèses et que les faits n'ont pas été correctement établis. L'administration fiscale a ainsi enfreint les règles de droit matériel invoquées dans sa décision ainsi que les règles du droit procédural citées dans la requête.

En ce qui concerne l'absence de conditions en termes de personnel et de matériel permettant au fournisseur d'exercer une activité, la requérante souligne que la constatation que la société fournisseur n'exerçait aucune activité économique au lieu de son établissement est sans rapport avec le fait que les parties communiquaient par courrier électronique et avec le fait qu'Office Builder Kft communiquait également avec ses propres fournisseurs de cette manière et qu'en outre, il suffisait d'un téléphone et d'un ordinateur portable pour effectuer le travail. L'absence d'activité économique n'a pas été démontrée puisque l'administration fiscale a elle-même constaté que les courriers envoyés à la société ont été réceptionnés, et que l'entreprise pouvait donc être contactée par l'intermédiaire de son siège social. La requérante souligne également que le

travail effectué pour une société peut l'être non seulement dans le cadre d'une relation de travail, mais également dans le cadre d'une relation de mandat, mais l'administration fiscale a rejeté l'offre de la requérante de fournir des preuves pour établir cela, en dépit du fait que l'un des motifs du refus du droit à déduction de la TVA était que la personne ayant agi pour le compte de l'émetteur de la facture n'était pas la personne autorisée à le faire pour le compte de la société, ce que la défenderesse était tenue de démontrer d'une manière qui ne laisse place à aucun doute. La requérante relève également que la société Office Builder Kft s'occupait également des modalités du transport des biens et n'avait donc pas besoin de son propre véhicule, et que les gérants de la société d'entrepôt ont déclaré avoir exercé des activités d'entrepôt pour le compte de la société Office Builder Kft, ce que l'administration fiscale a illégalement omis de prendre en considération en faveur de la requérante, avec pour conséquence que les éléments de preuve n'ont pas fait l'objet d'une appréciation raisonnable, puisque l'entreprise fournisseur disposait des conditions nécessaires à l'exercice d'une activité économique en termes de matériel et de personnel. La requérante insiste sur le fait que la réglementation ne prévoit ni combien de comptes de courrier électronique une entreprise peut utiliser, ni qu'elle doit utiliser, dans ses relations commerciales, l'adresse de courrier électronique déclarée à l'administration fiscale, de sorte que les constatations de la défenderesse à cet égard sont également non démontrées et sans rapport avec la réalité.

La requérante conteste également la constatation selon laquelle l'intervention du fournisseur avait pour but de dissimuler la provenance de biens d'origine non démontrée achetés au sein de la Communauté et de faciliter l'exercice du droit à déduction de la TVA en les présentant comme des acquisitions internes, parce que l'administration fiscale n'a prouvé aucun des faits et aucun des objectifs invoqués sur lesquels cette constatation est fondée, étant donné que la requérante a déduit le montant de la TVA sur ses acquisitions du montant de la TVA sur les livraisons de biens, pour lesquelles elle a versé la TVA, et qu'ont été effectuées des livraisons pour lesquelles la TVA a été payée à la requérante.

La requérante conteste la véracité des déclarations du directeur du fournisseur, S.A., reprochant également à la défenderesse d'avoir fondé sa décision uniquement sur ces déclarations, dans lesquelles le directeur nie les faits économiques à l'encontre d'éléments de preuve qui contredisent ces déclarations, tout en rejetant les offres de preuves qui permettraient de les réfuter, alors qu'elle aurait dû résoudre ces contradictions en prenant en compte d'autres éléments de preuve. Dans ce contexte, la requérante souligne qu'il n'apparaît aucune circonstance de nature à laisser penser, dans le cadre de la coopération avec cette société, que ce ne serait pas S.A. qui a rédigé les courriels et qui a signé les factures. La société d'entrepôt n'a pas non plus fait part de tels soupçons au requérant. L'administration fiscale était tenue, en vertu de la réglementation, d'établir quel était la personne qui avait agi au nom du fournisseur, ne serait-ce que parce que le directeur de l'entreprise de stockage, selon la déclaration du représentant de l'entreprise domiciliataire, agissait pour le compte d'Office Builder Kft par l'intermédiaire de son agent commercial ou d'une personne

agissant pour son compte, et qu'en outre cela relève de la compétence de l'autorité fiscale. La requérante note également que S.A. avait un intérêt juridique évident à ne pas faire de déclarations à sa propre charge, compte tenu également du fait que les déclarations faites dans le cadre du contrôle de l'administration fiscale l'ont été alors qu'il séjournait dans un établissement pénitentiaire, et qu'il pouvait donc supposer qu'il ferait l'objet d'une nouvelle enquête.

La requérante fait également grief à la défenderesse de n'avoir pas motivé et démontré les circonstances dans lesquelles la requérante n'aurait pas agi avec la diligence requise, ni montré pourquoi un contact personnel serait nécessaire, et d'avoir tiré des conclusions erronées, puisque la requérante a démontré, au moyen de documents mis à disposition de l'administration fiscale, comment les biens avaient été acquis, y compris en ce qui concerne la commande et la réception, ce que la défenderesse n'a pas réfuté. L'adresse de courrier électronique au moyen de laquelle le contact était maintenu n'est pas pertinente s'agissant de démontrer que la requérante a agi avec la diligence requise, car il n'y a aucun lien raisonnable entre l'un et l'autre et il n'a pas été démontré que la requérante ne disposait pas d'informations sur son fournisseur. L'administration fiscale n'a dès lors pas démontré le bien fondé du motif de refus du droit à déduction de la requérante, selon lequel celle-ci savait, pour des raisons objectives, qu'elle participait à l'évitement de la taxe parce qu'Office Builder Kft agissait uniquement en tant que société de facturation. À l'appui de ses arguments, la requérante se fonde sur la jurisprudence de la Cour de justice et de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) entre 2011 à 2014.

La défenderesse a, selon elle, adopté une décision légale, compte tenu de la jurisprudence de la Cour et de l'avis 5/2016. (IX. 26.) de la chambre administrative et du travail de la Kúria (Cour suprême, Hongrie). La Cour a en effet également jugé, dans ses arrêts, que les justiciables ne peuvent se prévaloir de manière frauduleuse ou abusive des dispositions du droit de l'Union et qu'est conforme aux dispositions de la directive TVA le fait pour l'administration fiscale de vérifier si l'émetteur de la facture est en mesure de s'acquitter de ses obligations. La jurisprudence de la Cour indique également que les assujettis doivent prendre les mesures qui peuvent raisonnablement être attendues d'eux pour éviter l'évitement de la taxe, et que l'une de ces mesures peut consister en particulier à s'informer sur le fournisseur, ce que n'a manifestement pas fait la requérante. La défenderesse, se référant au point 2 de l'avis 5/2016. (IX. 26.), relève que, selon les faits litigieux, l'opération a été réalisée, mais l'émetteur de la facture n'est pas la même personne que l'assujetti qui a répercuté la TVA. Dans la présente affaire, le fait que la requérante n'a pas vérifié les conditions proposées par l'autre assujetti ainsi que les circonstances, dans le cadre du traitement de l'opération, doit être qualifié de fraude fiscale passive. Dans le cadre des vérifications, l'administration fiscale a, en tant que circonstance externe et objective, obtenu la preuve, du fait des raisons exposées ci-dessus (absence de contacts personnels et d'informations sur le fournisseur), que la requérante n'a pas agi avec la diligence requise dans le cadre des opérations.

III. Dispositions juridiques pertinentes

Dispositions pertinentes du droit de l'Union

Article 99 du règlement de procédure de la Cour (Réponse par ordonnance motivée).

Lorsqu'une question posée à titre préjudiciel est identique à une question sur laquelle la Cour a déjà statué, lorsque la réponse à une telle question peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à la question posée à titre préjudiciel ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour peut à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.

Article 167 de la directive TVA

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

Article 168 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 : a) 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. (...)

Article 178 de la directive TVA

Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes : a) 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. (...)

Article 220[, paragraphe 1,] 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 ; (...)

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.

(...)

Droit hongrois applicable

L'article 2, paragraphe 3, de l'a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (loi n° CXL de 2004, portant dispositions générales relatives aux prestations et à la procédure administratives, ci-après la « loi sur la procédure administrative »)

L'autorité administrative, dans le cadre de la procédure, tient compte des faits de l'espèce, apprécie le poids de tous les éléments de preuve et fonde sa décision sur des faits correspondant à la réalité.

L'article 6, paragraphe 2, de la loi sur la procédure administrative

Le comportement d'une partie ne peut tendre à induire l'autorité en erreur ou à retarder de manière injustifiée la prise de décision ou sa mise en œuvre. La bonne foi d'une partie doit être présumée dans la procédure et c'est sur l'autorité que pèse la charge de la preuve de la mauvaise foi.

L'article 50, paragraphe 1, de la loi sur la procédure administrative

L'autorité est tenue de clarifier les éléments de fait nécessaires à l'adoption d'une décision. Si les données dont elle dispose ne sont pas suffisantes, l'autorité veille à l'administration de la preuve.

L'article 86, paragraphe 1, de l'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi n° CL de 2017 instituant un code de procédure fiscale ; ci-après le « code de procédure fiscale »)

L'administration fiscale, aux fins de faire obstacle à l'érosion des recettes fiscales et aux demandes indues d'aides budgétaires et de remboursements d'impôts, procède à des contrôles réguliers des contribuables et des autres personnes impliquées dans le régime d'imposition. L'objectif des contrôles est d'établir si les obligations imposées par les lois fiscales et les autres règles de droit ont été mises à exécution ou enfreintes. Dans le cadre du contrôle, l'administration fiscale dévoile et démontre les faits, circonstances ou données qui serviront de fondement à la constatation d'une infraction ou d'un abus de droit et à la procédure administrative ouverte du fait de cette infraction ou de cet abus de droit.

L'article 97 du code de procédure fiscale

(...)

4) 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.

(...)

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

L'article 119, paragraphe 1, 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 »)

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

L'article 120, sous a), de la loi sur la TVA

Dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés, ou exploités d'une autre manière, par l'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.

L'article 127, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA

L'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition matérielle 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.

IV. Motifs de la nécessité d'une décision préjudicielle

Dès lors que, selon la jurisprudence de la Cour dans son arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335), une disposition de droit de l'Union doit faire l'objet d'une interprétation par la Cour si la règle en cause ne satisfait pas aux exigences de l'acte clair ou de l'acte éclairé, c'est-à-dire si la question posée est pertinente, que la disposition de droit communautaire en cause n'a pas encore fait l'objet d'une interprétation par la Cour ou que l'application correcte du droit

communautaire n'est pas évidente au point d'exclure tout doute raisonnable, la juridiction de céans examinera d'abord si les conditions dans lesquelles il convient de se tourner vers la Cour sont réunies.

À cet égard, la juridiction de céans rappelle tout d'abord que la Cour s'est penchée sur l'interprétation des dispositions de la directive dans de nombreuses décisions rendues dans des affaires relatives à la Hongrie, les dernières en date étant intervenues dans les affaires C-610/19 *Vikingo Fővállalkozó*, ainsi que C-611/19, *Crewprint*, compte tenu desquelles le traitement de la présente affaire a été suspendu jusqu'à la clôture des procédures préjudicielles par la juridiction de céans, d'autant plus que l'objet du débat, dans chacune des affaires, était de déterminer qui supporte la charge de la preuve dans chaque affaire, ainsi que les faits pertinents et objectifs justifiant le rejet du droit à déduction de la TVA au vu du contenu de l'avis 5/2016 (IX. 26) de la Kúria (Cour suprême, Hongrie), puisque le défendeur s'est référé au contenu de cet avis comme le fondement de sa décision.

À la suite d'une demande de décision préjudicielle, la Cour indique, en relation avec la question de la preuve, au point 56 de son ordonnance du 3 septembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) : « *Toutefois, l'administration fiscale ne saurait imposer à l'assujetti d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies relatives à son fournisseur, en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à cette administration (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 51). En particulier, la Cour a déjà jugé que cette dernière ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé dispose de la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularité ou de fraude au niveau des opérations en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 61) ».*

Dans la même ordonnance, la Cour indique également : « *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).**

On retrouve les mêmes considérations aux points 36, 37 et 38 de l'ordonnance du 3 septembre 2020, Crewprint (C-611/19, non publiée, EU:C:2020:674).

Comme l'ont confirmé ces ordonnances, il incombe à la juridiction nationale de vérifier que les éléments objectifs invoqués par l'administration fiscale sont conformes aux exigences du droit de l'Union, sachant que toute réglementation ou pratique qui va au-delà du cadre tracé par la directive TVA méconnaît le droit de l'Union.

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 soulignant 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).

À la suite des décisions rendues par la Cour sur les demandes de décision préjudicielle, il semble se dégager des arrêts 38.K.707.012/2020/3 et 38.K.706.713/2020/3 que la Kúria (Cour suprême, Hongrie) a rendus dans les affaires Vikingo et Crewprint que, même après ces décisions, il subsiste entre les juridictions nationales, en ce qui concerne les contours de leur obligation de contrôle, une discordance touchant non seulement à l'essence de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union en ce qui concerne la charge de la preuve incombant à l'assujetti et à l'administration fiscale, mais aussi à l'interprétation de la décision rendue par la Cour dans une affaire spécifique, et qui transparaît notamment dans le fait que la Kúria a rejeté la demande de la requérante dans l'affaire Crewprint en annulant la décision de première instance rendue dans l'affaire susmentionnée, laquelle modifiait la décision de la défenderesse et effaçait le solde de TVA négatif, alors qu'elle a, dans l'affaire Vikingo, renvoyé l'affaire devant la juridiction de première instance aux fins d'une nouvelle procédure, avec pour résultat que le juge saisi de la procédure réitérée a rejeté la demande de la requérante, décision que la Kúria a confirmé.

Dès lors que la discordance entre les juridictions quant à l'interprétation de l'arrêt de la Cour était déjà apparue dans les arguments des parties avant le jugement de première instance et qu'elle apparaît ensuite également de façon marquante dans la motivation des décisions des juridictions, il semble, selon la juridiction de renvoi que, en dépit des décisions de la Cour, l'application correcte des dispositions de la directive TVA n'est à ce point évidente pour les différentes juridictions de l'État membre qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable.

Cette conclusion est également confortée par l'arrêt Kfv.I.35.258/2021/6, par lequel la Kúria (Cour suprême, Hongrie) réexamine la décision

38.K.706.713/2020/3 rendue par la juridiction de première instance dans l'affaire Crewprint et dans lequel la Kúria, sans se référer aux considérations de la Cour dans l'ordonnance rendue sur la demande de décision préjudicielle, indique qu'elle « *maintient sa position de principe selon laquelle la juridiction de première instance aurait dû examiner en premier lieu si des événements économiques réels étaient intervenus entre les parties et non ce qu'elle considérerait comme la pierre angulaire de son examen, à savoir si la requérante disposait d'une facture. La juridiction de première instance a tout simplement fait abstraction du fait que, en vertu de l'article 127, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA, la condition matérielle de l'exercice du droit à déduction est que l'assujetti dispose personnellement, dans le cas visé à l'article 120, sous a), d'une facture à son nom établissant la réalisation de l'opération, l'accent devant, en l'espèce, être mis sur le membre de phrase "établissant la réalisation de l'opération". (...) Ne peuvent être classés parmi les circonstances objectives dont les arrêts de la Cour impose l'examen que les facteurs qui, dans la réalité, existent, peuvent être prouvés et peuvent aussi être constatés par des tiers. S'il ne s'agit pas de telles circonstances, c'est-à-dire de circonstances liées à l'événement économique susceptibles d'être également connues de tiers, il n'y a aucunement lieu de procéder à l'administration de la preuve à leur égard : l'émission d'une facture en soi, au seul motif qu'elle a été émise, engendrerait la déductibilité de la TVA. L'existence ou l'absence de ces circonstances objectives, susceptibles d'être identifiées par des tiers, doit donc toujours être examinée dans le contexte de l'accomplissement de l'événement économique, justifié conformément à la loi sur la comptabilité* » (point 42).

La juridiction de céans estime nécessaire de relever ici que l'interprétation de l'article 178, sous a), de la directive TVA, qu'il convient d'appliquer, conformément au principe de primauté du droit de l'Union, implique précisément, selon elle, ce que la Kúria (Cour suprême, Hongrie) n'admet pas, au point 42 de son arrêt, à savoir qu'une facture qui remplit les conditions prévues par la directive TVA est en soi suffisante pour justifier la déductibilité de la TVA, car, selon la juridiction de céans, cette conclusion est conforme à la jurisprudence de la Cour selon laquelle l'exercice du droit à déduction de la TVA est un principe fondamental du système commun de TVA, dont il fait partie intégrante, et il ne peut, en principe, faire l'objet de limitation. Cette conclusion est également confortée par le sens généralement admis des mots, selon lequel le mot facture désigne une facture et non l'ensemble des pièces comptables, ce qui supposerait une interprétation large, ainsi que par le fait que les principes de base de la comptabilité, et, parmi ceux-ci, le principe de sincérité, s'appliquent aux factures en tant que pièces comptables, et, ainsi, pour cette raison, et, compte tenu de la présomption de bonne foi prévue à l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur la procédure administrative, il s'attache à la facture la présomption légale que cette facture est authentique et que le contribuable qui fonde son droit à déduction sur la facture en question est de bonne foi, présomption légale qui doit être renversée par la personne à l'encontre de laquelle elle est invoquée, c'est-à-dire, en matière fiscale, l'administration fiscale. Dans ce cadre, l'administration fiscale peut, sur la base de l'article 97, paragraphe 4, du code de procédure fiscale, demander au

contribuable de fournir des pièces comptables supplémentaires démontrant l'authenticité de la facture et peut procéder à l'administration de la preuve avec d'autres éléments que ceux qui contiennent ces pièces, mais il ne fait aucun doute que, conformément à l'article 97, paragraphe 6, du code de procédure fiscale, un fait non démontré ne peut être apprécié en défaveur du contribuable.

Cette interprétation est également étayée, selon la juridiction de céans, par le fait qu'il existe des opérations pour lesquelles il n'est pas possible de disposer d'un document comptable autre que la facture, de sorte que, sur la base de l'interprétation selon laquelle la facture ne suffit pas en soi pour faire valoir le droit à déduction de la TVA, ces opérations seraient exclues du bénéfice du droit qui sert de fondement au régime de la TVA. De telles opérations sont les opérations par lesquelles une entreprise achète pour elle-même, par exemple en vue de l'exercice de son activité économique, des fournitures de bureau auprès d'un magasin spécialisé dans la distribution de fournitures de bureau, lorsque, compte tenu des modalités d'acquisition, de la nature des opérations et de leur importance parfois mineure, aucun contrat n'est conclu, aucun appel d'offres n'est lancé, aucune commande n'est passée et aucun document n'est nécessairement établi en relation avec la fourniture, de sorte que seule la facture émise et acceptée démontre l'opération et le droit de l'assujetti à déduire la TVA sur cette base.

Selon la juridiction de céans, le raisonnement ci-dessus confirme également qu'il existe une divergence entre les juridictions, même sur la question la plus fondamentale, ce qui conduit nécessairement à une divergence dans l'orientation et l'accentuation de l'analyse des juridictions. La juridiction de céans estime que la raison de cette interprétation différente est que, alors que la Kúria (Cour suprême, Hongrie) fonde son interprétation sur l'article 127, paragraphe 1, alinéa a) de la loi sur la TVA, la juridiction de céans fonde son interprétation sur l'article 178, point a), de la directive TVA, qui exige également le respect des conditions de forme et de contenu prescrites par les autres articles cités de la directive TVA en ce qui concerne la facture, et, en ce sens, la présomption évoquée ci-dessus ne s'applique qu'aux factures qui remplissent cette exigence. Ces conditions constituent la garantie que la facture peut être considérée comme une facture attestant de l'exécution de l'opération et peut servir de fondement à la déduction de la TVA sans autres pièces justificatives, sans qu'il doive y avoir de ce fait des soupçons de collusion ou d'illégalité.

La Kúria (Cour suprême, Hongrie) a également tenu compte, dans son arrêt Kfv.I.35.258/2021/6, des conditions plus ou moins réalistes dans laquelle les opérations donnant lieu à l'avantage fiscal avaient été effectuées, car on peut supposer, en présence d'opérations économiques effectuées dans des circonstances purement artificielles, la collusion ou l'illégalité. Elle a en outre également examiné s'il y avait une véritable raison économique à l'opération, si celle-ci était destinée à obtenir des avantages économiques disponibles sur le marché ou si elle avait été conclue dans le seul but d'obtenir des avantages fiscaux. Après avoir soupesé l'ensemble de ces éléments, la Kúria s'est rangée à l'avis de la défenderesse selon lequel la chaîne avait été constituée dans le seul but

d'obtenir un avantage fiscal pour la requérante. Elle n'avait aucune activité réelle, les commandes étaient en réalité exécutées par la société à responsabilité limitée avec ses propres ressources, elle avait reçu de fausses factures afin de réduire son obligation fiscale. L'avantage fiscal avait été réalisé dans le chef de la requérante, les entreprises situées en amont de celle-ci soit n'avaient pas payé de taxe, soit avaient réduit au maximum la taxe dont elles étaient redevables grâce à de fausses factures.

Étant donné que la Kúria considère que la juridiction de céans a, dans les affaires Vikingo et Crewprint également, rendu sa décision en interprétant de manière erronée les éléments de faits détectés par la défenderesse en appréciant les preuves de manière contradictoire et manifestement irrationnelle, en faisant une application erronée de la jurisprudence de la Cour et de l'avis 5/2016 KMK, et, étant donné également que les juridictions de première instance sont tenues de tenir compte des motifs de l'arrêt susmentionné, puisque l'article 346, paragraphe 5, de l'a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXX. törvény (loi CXX de 2016 instituant le code de procédure civile) les oblige à indiquer dans leurs jugements les raisons pour lesquelles elles choisissent de s'écarter, à propos d'une question de droit, d'une décision de la Kúria publiée au Bírósági Határozatok Gyűjteménye (recueil des décisions juridictionnelles), cet arrêt a une incidence sur la manière dont il convient de trancher la présente affaire.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la juridiction de céans estime avoir besoin, afin de s'acquitter de sa mission de contrôle conformément aux exigences exprimées aux points 24 et 27 de l'ordonnance rendue dans l'affaire Hardimpex, d'indications de la Cour dans la présente affaire, afin que l'appréciation des preuves réunies par la défenderesse à propos des faits et circonstances pertinents pour établir la fraude fiscale ne puisse pas conduire à sanctionner, en lui refusant le droit de déduction, l'assujetti qui ne savait pas et ne pouvait pas savoir qu'une autre opération faisant partie de la chaîne des livraisons, en amont de celle réalisée par lui-même, était irrégulière au regard des règles en matière de TVA.

Compte tenu des considérations qui précèdent, la juridiction de renvoi considère que la condition d'ouverture de la procédure préjudicielle réside dans le fait que la réponse aux questions soulevées et l'application correcte du droit de l'Union directement applicable en l'espèce, du fait de la jurisprudence de l'État membre ne sont pas à ce point évidentes qu'elles ne laisseraient place à aucun doute.

V. Questions 1 et 2 de la juridiction de céans

La juridiction de céans considère, compte tenu des interprétations divergentes de la décision rendue par la Cour dans les affaires Crewprint et Vikingo, que, pour mener à bien sa mission de contrôle, telle que décrite ci-dessus, elle doit également formuler les questions relatives à la primauté du droit de l'Union [sur le] droit national, étant donné que des interprétations divergentes peuvent également donner lieu à une violation de ce principe.

À l'appui de la motivation de ces questions, la juridiction de céans notera, tout d'abord, que le sort réservé aux ordonnances rendues dans les affaires Vikingo et Crewprint est pertinent dans la présente affaire car la juridiction de céans a suspendu la procédure en tenant compte de ces décisions, considérant que les conclusions de ces ordonnances, du fait de leur caractère de précédent, constituaient un préalable à la décision sur le fond de la présente affaire, compte tenu de la similitude des faits et des circonstances ainsi que de la nature identique des questions juridiques à trancher.

La juridiction de céans constate que le jugement de première instance n° 51.K.705.238/2021/3 dans l'affaire Vikingo, rendu sur ordonnance de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) dans le cadre d'une nouvelle procédure, a été confirmé par la Kúria (Cour suprême, Hongrie) dans son arrêt n° Kfv.I.35.090/2022/6, publié au *Bírószági Határozatok Gyűjteménye* (recueil des décisions juridictionnelles), lequel arrêt et la motivation qu'il contient ont valeur de précédent pour les juridictions de première instance.

La Kúria (Cour suprême, Hongrie), dans son arrêt n° Kfv.I.35.090/2022/6, définitif, rendu dans l'affaire Vikingo, a considéré, en particulier aux points 49 à 52, que la relation contractuelle entre les parties était fictive, que l'activité économique n'avait pas eu lieu et que le but sous-jacent des opérations concernées était d'obtenir un avantage fiscal, et ce sur la base des faits exposés au point 2 de l'arrêt, à savoir que les machines avaient été livrées et installées dans les locaux de la requérante.

Se fondant sur ces faits, « la Kúria considère que, dans le cas d'un achat de machines où la requérante dispose d'une expertise dans le fonctionnement et l'exploitation des machines, on ne peut se contenter de vérifier l'existence de la société commerciale fournissant les machines, et le niveau de l'obligation de contrôle qui peut raisonnablement être attendu doit également couvrir la manière dont l'obligation a été exécutée, si le sous-traitant impliqué dans l'exécution de cette obligation est également capable de les fournir et auprès de quelle source il se procurera les moyens d'assurer la fourniture, et si les machines répondent aux exigences de la production de la requérante » (point 50). La Kúria souligne également que « [l]a juridiction de première instance a mis en relation les défaillances des émetteurs de factures (les documents n'étaient pas disponibles, leurs achats ne faisaient pas l'objet de justificatifs, etc.) avec les faits mis au jour, qui engageait également la responsabilité de la requérante quant à la question de savoir si elle avait réellement pris des mesures raisonnables pour éviter l'évitement de la taxe » (point 51).

La juridiction de céans, en relation avec les affaire qui ont motivé la suspension de la présente procédure, voudrait se référer au point 76 de l'arrêt Kfv. 35.426/2021/8 de la Kúria (Cour suprême, Hongrie), qui a également valeur de précédent, selon lequel « [a]ucune violation des règles de droit ne peut être tirée du fait que, dans sa décision, la juridiction de première instance ne s'est pas référée aux décisions rendues par la CJUE dans les plus récentes affaires

hongroises, et ainsi à l'affaire Crewprint. Dans cette décision, la CJUE a confirmé sa position sur le droit à déduction telle qu'exprimée dans sa décision antérieure, et elle ne contient pas d'éléments nouveaux qui conduiraient ou pourraient conduire à écarter les décisions antérieures de la CJUE invoquées par la juridiction de première instance ».

Au point 47 de cet arrêt, la Kúria souligne également que « [c]'est ainsi à juste titre que le juge de première instance a relevé le fait que se sont développés, dans la jurisprudence de la Kúria, des critères standardisés qui constituent un obstacle à l'exercice du droit à déduction (arrêts Kfv.I.35132/2017/6 et Kfv.I.35.128/2018/4). Ces éléments apparaissent en réalité en grand nombre dans le cas d'espèce. Il est essentiel que, dans chaque cas, la juridiction tire sa conclusion juridique en examinant individuellement les faits de l'espèce, en tenant compte du contexte réglementaire et de la jurisprudence pertinents ».

L'importance de cet arrêt réside dans le fait que, dans les affaires Crewprint et Vikingo, la juridiction de renvoi avaient demandé si ces critères standardisés pouvaient être qualifiés de faits objectifs et si le droit à la déduction de la TVA pouvait être refusé sur la base de ces faits, en se demandant si des faits objectifs qui, individuellement et isolément, ne constituent pas un fondement permettant de refuser le droit à la déduction de la TVA en raison d'un manque de diligence conformément aux considérations des arrêts de la Cour, pouvaient, en grand nombre, constituer un tel fondement permettant de refuser le droit à la déduction de la TVA.

À la lumière de ce qui a été rappelé ci-dessus et des arrêts de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) rendus entre 2011 et 2014, évoqués par la requérante dans sa requête, on peut constater que, si la jurisprudence de l'État membre a connu un changement important à la suite de l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373), cette même jurisprudence de l'État membre, qui est revenue à l'application du droit antérieure à cet arrêt, est restée inchangée après les ordonnances Vikingo et Crewprint, au motif que, selon la Kúria (Cour suprême, Hongrie), ces ordonnances ne contenaient aucun fait nouveau.

Étant donné que les arrêts de la Cour de justice sont contraignants dans tous les États membres de l'Union européenne, que tous les juges nationaux de l'Union européenne agissent en tant que juges européens et que l'un des principes fondamentaux des juges est de respecter le droit, y compris le principe de la primauté du droit de l'Union, le dilemme de la juridiction de céans est donc de savoir comment résoudre la contradiction entre deux décisions ayant valeur de précédent et, en outre, si, compte tenu de la primauté du droit de l'Union et de la teneur l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, elle peut, face à l'ordonnance de la Cour, écarter l'arrêt de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) rendu dans l'affaire dans laquelle la décision préjudicielle a été adoptée et compte tenu duquel la présente procédure a été suspendue, et si la réponse sera la même si la décision de la Cour prend la forme d'une ordonnance et non d'un arrêt, ou si la

conclusion de la Kúria selon laquelle, dès lors que ces ordonnances ne contiennent pas d'éléments nouveaux par rapport aux décisions antérieures de la Cour, le fait de ne pas les prendre en considération ne donne pas lieu à une violation des règles de droit et que, en d'autres termes, lesdites décisions peuvent donc être ignorées, trouve à s'appliquer à cet égard.

VI. Questions 3 à 6 posées par la Cour

La présente affaire a pour objet l'interprétation des articles 167 et 168, sous a), de l'article 178, sous a), de la directive TVA, en lien avec le principe de la neutralité fiscale et le principe d'effectivité. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi doit décider si, sur la base de motifs dont la Cour a déjà jugé dans plusieurs arrêts qu'ils ne peuvent pas être considérés comme des éléments objectifs et ne constituent donc pas en eux-mêmes des motifs de refus du droit à déduction de la TVA, le refus d'autoriser la requérante à déduire la TVA en invoquant le fait qu'il n'y a pas eu de contact personnel entre les parties, que la correspondance électronique n'a pas été envoyée à l'adresse figurant dans les registres, et qu'en outre, l'émetteur de la facture ne disposait pas des ressources en termes de matériel et de personnel, qu'il n'exerçait aucune activité économique sur les lieux de son siège social au moment du contrôle et que le directeur de la société n'a pas admis la réalité des opérations.

On peut constater que les éléments pertinents du droit à déduction de la taxe indiqués dans les arrêts de la Cour invoqués par la requérante étaient réunis dans la présente affaire, puisque la requérante, souhaitant exercer le droit à déduction, a la qualité d'assujetti, qu'il est démontré qu'elle a eu recours à la prestation de services * sur lequel elle fonde ce droit à déduction pour les besoins de ses propres opérations taxées, et que celles-ci ont également été effectuées, ainsi que cela résulte des factures et autres documents joints à celles-ci, ainsi que des déclarations du directeur de l'assujetti et de l'entreprise de stockage, ainsi que de l'employé de l'assujetti, et que la défenderesse l'a d'ailleurs elle-même admis ; les factures comportent toutes les informations exigées par la directive TVA, de sorte que les conditions matérielles et formelles prévues par cette directive pour la naissance et l'exercice du droit à déduction sont réunies. En outre, il n'a pas été établi que la requérante aurait présenté de fausses déclarations ou établi des factures irrégulières.

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

* Ndt : Sans doute faut-il lire « livraison de biens ».

Compte tenu de ce qui précède, la question se pose de savoir si l'interprétation de l'administration fiscale, qui concorde avec la jurisprudence de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) ne va pas à l'encontre de la finalité du droit à déduction consacré à l'article 168 de la directive TVA, qui fait partie intégrante du mécanisme de la TVA, qui ne peut, en principe, faire l'objet de restrictions, et qui 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. En outre la déduction de la taxe ne remplit pas les conditions fixées à l'article 178, sous a). Même après les arrêts rendus dans les affaires Vikingo et Crewprint, en vertu d'une interprétation et d'une application des règles de droit qui n'a aucunement changé, l'administration fiscale et la Kúria (Cour suprême, Hongrie) ont continué à fonder le refus du droit à déduction de la TVA par le caractère fictif de l'activité économique et de la facture, et à fonder à son tour ce caractère fictif sur des circonstances que la Cour, 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 des doutes, compte tenu de ce qui précède, sur le fait que l'objectif du législateur européen a été, en adoptant la directive TVA, 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'activité économique qui fait l'objet de la facture a bien été accomplie et que l'avantage fiscal consiste dans le fait que les entreprises en amont de la requérante n'ont pas payé la taxe au Trésor ou ont réduit la taxe dont elles étaient redevables grâce à de fausses factures, tandis que l'assujetti, qui s'est acquitté de son obligation de verser la TVA, a exercé son droit à déduction de la TVA.

Il est donc nécessaire d'évaluer, également dans le cas d'espèce, si les circonstances invoquées par la partie défenderesse peuvent être considérées comme des éléments objectifs conformes à la jurisprudence de la Cour, parce que, bien la Cour ait déjà pris position en ce qui concerne une partie des éléments objectifs invoqués dans la présente affaire, telles que l'absence des conditions nécessaires en termes de matériel et de personnel et le non-accomplissement des obligations fiscales, ces circonstances continuent néanmoins à être invoquées dans l'argumentation qui constitue la pratique de l'administration fiscale, mais aussi dans la motivation des arrêts de la Kúria (Cour suprême, Hongrie), en tant que critères permettant de refuser le droit à déduction.

La juridiction de céans, par les questions qu'elle a posées, souhaite obtenir une réponse à la question de savoir s'il est possible de considérer comme étant constitutif d'un élargissement indirect, tel que visé au point 27 de l'ordonnance Hardimpex, de l'obligation générale de vérification de l'assujetti souhaitant exercer son droit de déduction de la taxe en amont, et, en outre comme un renversement de l'obligation et de la charge de la preuve établi par la Cour de justice, et donc comme une violation du principe de sécurité juridique, le fait que l'administration fiscale ne reconnaît un événement économique entre un assujetti

et l'émetteur de la facture comme un événement économique réel donnant lieu à une déduction de la TVA, même s'il est incontestable que cet événement a eu lieu, et, par conséquent, ne refuse pas le droit à déduction de la TVA à l'assujetti que si celui-ci communique et entretient des contacts avec son fournisseur sous la forme de contacts personnel et de courriers électronique conformes aux attentes de l'administration fiscale et qu'en outre le fournisseur dispose, selon les attentes de l'administration fiscale, des conditions en termes de personnel et de matériel nécessaires pour l'acquisition des biens dans le cadre du contrat. Il convient de souligner que l'assujetti ne pouvait pas avoir connaissance de ces attentes de l'administration fiscale au moment de la conclusion et de l'exécution de l'opération, étant donné qu'il n'existe aucune disposition en droit national concernant les contacts personnels et la correspondance par courrier électronique, que la défenderesse n'en a invoqué aucune dans sa décision, et que le document d'orientation n° 3010/2015, qui peut être téléchargé sur le site Internet de l'administration fiscale, contient des informations totalement contraires aux attentes de l'administration fiscale dans la présente affaire.

Compte tenu de ce qui précède, la juridiction de céans considère la pratique susvisée de l'administration fiscale comme problématique pour ce motif également que l'administration fiscale, malgré de nombreuses décisions de la Cour, auxquelles elle se réfère pour la forme mais dont elle prend en pratique le contrepied, a déplacé la charge de la preuve qui pèse sur elle vers l'assujetti partie requérante, en invoquant le fait qu'il ne pouvait être constaté que ladite requérante a agi avec la diligence requise parce qu'elle n'a pas démontré un comportement permettant d'établir que son activité ne se limitait pas à la simple acceptation de factures formellement conformes, alors que, comme l'a fait valoir la requérante au cours de la procédure, l'administration fiscale, en se fondant sur une seule déclaration, a écarté les documents comptables produits par la requérante et tous les autres éléments de preuve qui étaient destinés à étayer les affirmations de la requérante et la réalisation des événements économiques mentionnés sur les factures et a rejeté l'intégralité des offres de preuves de la requérante avant de constater le manque de diligence, en invoquant le fait que la requérante n'aurait pas fourni d'éléments probants.

Le fait qu'aucune activité économique n'aurait été exercée constituait également l'un des fondements [sur lesquels l'administration fiscale a conclu à] l'évitement de la taxe, parce que l'administration fiscale a considéré, en invoquant cette absence d'activité économique, qu'Office Builder Kft n'avait émis que des factures ne faisant pas foi quant à leur contenu, dont le seul rôle était de créer de la taxe en amont au profit de la requérante, en tant que société de facturation de la TVA, en relation avec des biens achetés à l'intérieur de la Communauté, afin de permettre à la requérante de déduire et de récupérer indûment un montant de TVA par le biais d'un simulacre d'opération nationale.

Dès lors que l'argumentation de la défenderesse étant fondée sur les conséquences, nécessaires et découlant des prescriptions légales, d'une chaîne de ventes au départ de la Communauté, et ainsi sur le fait que ce n'est pas le

premier fournisseur hongrois qui a le droit de déduire la TVA, mais seulement le deuxième membre de la chaîne, à savoir la requérante, la juridiction de céans nourrit des doutes sur la question de savoir si les caractéristiques fiscales de la chaîne peuvent en soi être qualifiées de contournement des règles du droit fiscal, puisqu'elles découlent nécessairement des prescriptions du droit fiscal, de sorte que le contournement des règles de droit fiscal ne peut, selon la juridiction de céans, être établi que si l'administration fiscale prouve également l'existence d'une collusion entre les parties, puisque, en l'absence d'une telle preuve, ses constatations ne peuvent être considérées que comme des présomptions.

L'argumentation de la défenderesse fait également soupçonner qu'elle n'est pas conforme au droit de l'Union, parce que ladite 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 l'évitement de la taxe), fait automatiquement de l'exonération de la TVA pour les acquisitions intracommunautaire de biens, en tant que tel, un évitement des règles de droit fiscal, sans que la preuve qui entoure la diligence requise soit encore nécessaire, avec pour conséquence le refus du droit de déduire la TVA, ce qui, à défaut d'un 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 les articles 168 et 178 de la directive TVA, [relatifs au] droit à déduction, et les arrêts de la Cour de justice.

Selon la juridiction de céans, une pratique du droit de l'État membre fondée sur l'approche décrite dans la présente ordonnance, dans laquelle il n'est pas tenu compte des éléments subjectifs qui sont présents à l'article 120, sous a), et à l'article 127, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, ainsi que dans les arrêts de la Cour (savait, ou aurait dû savoir, en prenant toutes les précautions pouvant être raisonnablement exigées), vide le droit à déduction de son contenu, tel qu'il est défini à l'article 168 et à l'article 178, sous a), de la directive TVA, ainsi que dans les arrêts de la Cour et notamment ceux qui ont été rendus dans des affaires hongroises, de sorte qu'il ne reste plus de place pour l'application d'arrêts de la Cour de contenu similaire, hormis une référence formelle à ces arrêts, si bien que le litige ne peut être tranché sans l'introduction d'une procédure de décision préjudicielle.

[OMISSIS]

[OMISSIS] [éléments de procédure nationale]

Budapest, le 31 mai 2022

[OMISSIS]

[OMISSIS] [signatures]