

Affaire C-664/21**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

5 novembre 2021

Juridiction de renvoi :

Vrhovno sodišče (Slovénie)

Date de la décision de renvoi :

13 octobre 2021

Partie requérante :

NEC PLUS ULTRA COSMETICS AG

Partie défenderesse :

République de Slovénie

[OMISSIS] DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE

Le Vrhovno sodišče (Cour suprême, Slovénie) est saisi d'une procédure administrative contentieuse en révision, introduite par la partie requérante, **NEC PLUS ULTRA COSMETICS AG**, [OMISSIS] Suisse [OMISSIS], contre la partie défenderesse, la **RÉPUBLIQUE DE SLOVÉNIE**, représentée par le Ministère des finances, [OMISSIS], ayant pour objet la taxe sur la valeur ajoutée.

Le Vrhovno sodišče (Cour suprême) a, [OMISSIS] par décision [OMISSIS] du 13 octobre 2021, sursis à statuer dans le cadre de la procédure en révision, car il a décidé, eu égard aux questions soulevées relatives au droit de l'Union, de soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne une demande de décision préjudicielle conformément à l'article 267 TFUE.

Présentation succincte des faits et de la procédure au principal

- 1 La requérante, établie en Suisse, a livré des biens (produits cosmétiques) à un acheteur de Croatie et, dans un cas, à un acheteur de Roumanie. La requérante a affirmé que l'acheteur croate ou un tiers pour le compte de l'acheteur (incoterm EXW) a retiré les biens dans un entrepôt en Slovénie et les a transportés en dehors

de Slovénie dans un autre État membre. La livraison précitée bénéficiait de l'exonération du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») pour la livraison de biens sur le territoire de l'Union, conformément à l'article 46, point 1, du Zakon o davku na dodano vrednost (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDV-1 »).

Procédure devant les autorités fiscales

- 2 Dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal de la TVA pour l'année 2017, l'administration fiscale de la République de Slovénie (ci-après l'« autorité fiscale de premier niveau ») a vérifié auprès de la requérante les justificatifs et documents relatifs aux livraisons de biens et aux prestations de services dans d'autres États membres de l'Union. Par décision du 14 février 2019, elle a invité la requérante à présenter l'ensemble des documents relatifs aux livraisons en cause.
- 3 Conformément à cette invitation, la requérante a présenté les factures et les copies des bordereaux d'expédition prouvant l'existence d'un transport de biens (en provenance de Slovénie) dans un autre État membre. Les bons de livraison et autres documents mentionnés sur les bordereaux d'expédition n'ont, à ce stade, pas été produits devant l'autorité fiscale de premier niveau, mais la requérante a indiqué qu'elle n'avait pas tous les documents et qu'elle essayait de les obtenir.
- 4 Le 1^{er} avril 2019, l'autorité fiscale de premier niveau a émis un procès-verbal de contrôle fiscal (ci-après le « procès-verbal ») et l'a notifié à la requérante. La requérante a joint dans le délai imparti dans ses observations sur le procès-verbal des copies de devis et de bons de livraison, prouvant (à titre complémentaire) que les biens en question avaient été livrés dans un autre État membre. La raison qu'elle a invoquée pour la présentation tardive des preuves est que son bureau de Hambourg qui était responsable des livraisons en Croatie et qui a cessé ses activités en août 2018 n'a pas remis toute la documentation dans le délai imparti.
- 5 Le 30 mai 2019, l'autorité fiscale de premier niveau a émis une décision par laquelle elle a calculé et réclaté à titre complémentaire à la requérante pour l'année 2017 le paiement d'un montant de TVA. Dans sa motivation, elle a constaté que la requérante n'avait pas prouvé, au moyen de factures et de bordereaux d'expédition, que les biens avaient effectivement été transportés dans un autre État membre. Elle a donc estimé que les conditions de l'exonération du paiement de la TVA sur les livraisons intracommunautaires de biens prévues à l'article 46 du ZDDV-1 et à l'article 79 du Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (règlement d'application de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « PZDDV-1 ») n'étaient pas remplies. L'autorité fiscale de premier niveau n'a pas pris en compte dans le cadre de sa décision des éléments de preuves (devis et bons de livraison) ayant été présentés a posteriori, après l'émission du procès-verbal. Elle a considéré que, au sens de l'article 140, paragraphe 2, du Zakon o davčnem postopku (code de procédure fiscale, ci-après le « ZDavP-2 »), la requérante les avait présentés tardivement, sans motif justifié. Le motif du retard dans la production de la documentation, invoqué par la

requérante dans ses observations sur le procès-verbal, est, en effet, selon l'autorité fiscale de premier niveau, uniquement un signe de sa négligence.

- 6 Le ministère des Finances, en tant qu'autorité fiscale de second niveau, a rejeté par décision la réclamation de la requérante. Dans cette décision, elle a, d'une part, confirmé la position de l'autorité fiscale de premier niveau, à savoir que les preuves produites a posteriori étaient tardives et, d'autre part, estimé qu'il ne ressort pas non plus des preuves produites (a posteriori), ayant à nouveau été présentées dans le cadre de la réclamation, que les biens ont été transportés hors de Slovaquie.

Le litige administratif

- 7 La requérante a introduit à l'encontre de la décision fiscale de premier niveau un recours qui a été rejeté par l'Upravno sodišče (tribunal administratif, Slovaquie) pour des motifs essentiellement identiques à ceux découlant des décisions des autorités fiscales. L'Upravno sodišče (tribunal administratif) a donc confirmé l'appréciation des autorités fiscales selon laquelle la requérante n'avait pas apporté de preuves crédibles que les biens concernés ont été transportés dans un autre État membre. En ce qui concerne les preuves produites a posteriori, l'Upravno sodišče (tribunal administratif) a (également) considéré que le motif du retard dans la production de la documentation, invoqué par la requérante dans ses observations au procès-verbal, n'était pas justifié au sens de l'article 140, paragraphe 2, du ZDavP-2. L'Upravno sodišče (tribunal administratif) a ajouté que la requérante ne l'avait pas non plus démontré par ailleurs. Dans le même temps, il a approuvé l'appréciation des éléments de preuves effectuée par l'autorité fiscale dans le cadre de la réclamation.
- 8 La requérante a introduit à l'encontre du jugement de l'Upravno sodišče (tribunal administratif) une demande d'autorisation de former un pourvoi en révision que le Vrhovno sodišče (Cour suprême, Slovaquie) a partiellement accueilli par une décision [OMISSIS] du 18 novembre 2020, et ce notamment en vue de résoudre une question juridique importante concernant le point de savoir si la forclusion frappant la production des preuves dans une procédure fiscale après l'émission du procès-verbal de contrôle fiscal (article 140, paragraphe 2, du ZDavP-2) peut primer sur le principe de neutralité du système de TVA.
- 9 La requérante a introduit un pourvoi en révision sur ce fondement. Dans le cadre de son pourvoi, elle fait valoir, en se référant à l'arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, que le principe de forclusion ne peut pas primer sur le principe de neutralité du système de TVA. Elle considère que, dans des cas comme celui de l'espèce, il convient, conformément à la jurisprudence de la Cour, d'examiner si le retard dans la production des preuves a été susceptible d'entraîner une perte de recettes fiscales ou de compromettre le recouvrement de la TVA et si l'on est éventuellement en présence d'une fraude à la TVA.

- 10 Étant donné que la décision concernant le point de savoir si le régime instauré par la directive TVA s'oppose à une réglementation nationale prévoyant que les assujettis ne peuvent pas, dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal, produire (sans motif justifié) de nouveaux éléments de preuve dans leurs observations sur le procès-verbal (en tant qu'acte procédural intermédiaire), à savoir déjà avant l'émission de la décision fiscale de premier niveau, dépend de l'interprétation correcte du droit de l'Union, le Vrhovno sodišče (Cour suprême), en tant que juridiction suprême de la République de Slovénie, est tenue de poser une question à la Cour.

Le droit pertinent

Le droit de l'Union

- 11 L'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») énonce ce qui suit :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens ».

- 12 L'article 131 de la directive TVA prévoit que :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

Le droit national

- 13 L'article 46, point 1, du ZDDV-1, dans sa version alors en vigueur, prévoyait ce qui suit :

« Sont exonérées du paiement de la TVA : 1. les livraisons de biens expédiés ou transportés hors du territoire de la Slovénie dans un autre État membre par le vendeur ou l'acquéreur des biens, ou par une autre personne pour leur compte, si elles sont effectuées au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale, autre qu'un assujetti, qui agit en tant que tel dans cet autre État membre ; »

- 14 L'article 138 du ZDDV-1 énonce que :

« L'autorité fiscale contrôle le calcul et le paiement de la TVA conformément à la loi qui régit la procédure fiscale et à la loi qui régit l'administration financière. »

15 L'article 140 du ZDavP-2 prévoit que :

« (1) L'autorité fiscale établit, dans les 10 jours qui suivent la fin du contrôle fiscal, un procès-verbal qu'elle notifie à l'assujetti. Le procès-verbal contient l'ensemble des faits constatés, incluant les faits et circonstances pertinents aux fins de la décision. Le procès-verbal avertit l'assujetti de la possibilité de présenter et de prendre en compte les nouveaux faits et éléments de preuve visés au paragraphe 2 du présent article. L'assujetti peut soumettre des observations sur le procès-verbal au plus tard 20 jours après la notification du procès-verbal et il doit être informé de cette possibilité dans le procès-verbal. Le délai de soumission des observations est prorogé à la demande de l'assujetti avant l'expiration du délai si des motifs justifiés de prorogation sont présentés. Il est statué sur la prorogation du délai par décision. Une nouvelle prorogation du délai n'est pas autorisée.

(2) L'assujetti peut, dans ses observations sur le procès-verbal visé au paragraphe 1 du présent article, produire de nouveaux faits et éléments de preuves, mais il doit exposer la raison pour laquelle il ne les a pas déjà présentés avant l'émission du procès-verbal. L'autorité fiscale établit un procès-verbal complémentaire dans les 30 jours suivant la réception des observations si celles-ci ont une incidence sur le montant des obligations fiscales. Les nouveaux faits et éléments de preuve ne sont pris en compte que s'ils existaient avant l'émission du procès-verbal et que l'assujetti ne pouvait raisonnablement pas les mentionner et les produire avant l'émission du procès-verbal. Le premier paragraphe du présent article s'applique à la notification et la soumission d'observations sur le procès-verbal complémentaire. »

16 L'article 141, paragraphe 1, du ZDavP-2 énonce que :

« Après la fin du contrôle fiscal, l'autorité fiscale émet une décision d'imposition conformément à l'article 84 de la présente loi ou une décision sur la constatation d'irrégularités sans incidence sur le montant des obligations fiscales. »

17 L'article 238, paragraphe 3, du ZUP [Zakon o splošnem upravnem postopku (loi relative à la procédure administrative générale)] prévoit que :

« Le réclamant peut mentionner de nouveaux faits et éléments de preuves dans la réclamation, mais il doit exposer la raison pour laquelle il ne les a pas déjà produits dans la procédure de premier niveau. Les nouveaux faits et éléments de preuves ne peuvent être pris en compte comme motifs de réclamation que s'ils existaient à la date d'adoption de la décision de premier niveau et si la partie ne pouvait raisonnablement pas les produire ou les mentionner à l'audience. »

18 L'article 52 du ZUS-1 [Zakon o upravnem sporu (loi relative à la procédure administrative contentieuse)] énonce que :

« Le requérant peut mentionner de nouveaux faits et éléments de preuves dans la requête, mais il doit exposer la raison pour laquelle il ne les a pas déjà mentionnés dans le cadre de la procédure d'émission de l'acte administratif. Les nouveaux

faits et éléments de preuves ne peuvent être pris en compte comme moyens que s'ils existaient à la date d'adoption de la décision de premier niveau dans le cadre de la procédure d'émission de l'acte administratif et si la partie ne pouvait raisonnablement pas les présenter ou les produire dans le cadre de la procédure d'émission de l'acte administratif. »

Sur les questions liées au droit de l'Union

- 19 L'article 46, point 1, du ZDDV-1 a transposé dans l'ordre juridique slovène l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA qui définit l'obligation pour les États membres d'exonérer les livraisons de biens intracommunautaires.
- 20 La Cour a déjà précisé ¹ que, en tant que dérogation au principe fondamental inhérent au système commun de la TVA selon lequel la taxe s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, l'exonération mentionnée trouve son fondement dans le régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire dans le cadre duquel la taxation des échanges entre les États membres repose sur le principe de l'attribution de la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale. L'exonération d'une livraison intracommunautaire dans l'État membre de départ de l'expédition ou d'un transport intracommunautaire de biens, à laquelle correspond une acquisition intracommunautaire taxée dans l'État membre d'arrivée de cette expédition ou de ce transport, permet donc d'éviter une double imposition et, partant, la violation du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA ².
- 21 La jurisprudence de la Cour sur le point de savoir quelle personne doit prouver que les conditions de l'exonération du paiement de la TVA sont remplies et quels éléments doivent être prouvés est claire. La livraison intracommunautaire de biens est exonérée du paiement de la TVA si le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur (vendeur) a prouvé que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison ³.
- 22 La directive TVA ne précise pas jusqu'à quel moment le fournisseur (vendeur) peut produire des preuves dans le cadre d'une procédure administrative non contentieuse (ou judiciaire), prouvant que les conditions (de fond) de l'exonération du paiement de la TVA, visées à l'article 138, paragraphe 1, de cette directive, sont remplies. L'article 131 de ladite directive prévoit seulement que les

¹ Voir notamment, également, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 22.

² En ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, points 24 et 25.

³ Voir notamment, également, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, point 42.

exemptions prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent dans les conditions fixées par les États membres.

- 23 La Cour a déjà jugé à plusieurs reprises que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs [...] Ces mesures ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA. En outre, la Cour a précisé dans l'affaire Collée, à laquelle se réfère la requérante, que le principe fondamental de neutralité exige, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, que l'exonération de la TVA soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis ⁴. Dans le même temps, la Cour a indiqué qu'il n'en irait autrement que si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites ⁵.
- 24 Selon le Vrhovno sodišče (Cour suprême), l'affaire en cause dans la procédure au principal ne porte pas sur le fait que les conditions de fond de l'exonération du paiement de la TVA seraient remplies, mais non les conditions procédurales (comme dans l'affaire Collée), mais, comme il a déjà été expliqué, sur la question de savoir jusqu'à quel moment il est possible, dans le cadre de la procédure menée devant l'autorité fiscale de premier niveau, à savoir avant l'émission de la décision d'imposition, de produire des preuves que les conditions de fond de l'exonération du paiement de la TVA sont remplies. Il se peut donc que, en raison d'une violation d'une exigence formelle, il n'ait pas été possible de déterminer si les conditions de fond de l'exonération de la TVA étaient remplies.
- 25 La Cour a d'ailleurs examiné une question similaire ⁶ dans l'arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723. Dans cet arrêt, la Cour a également fait référence à une jurisprudence constante selon laquelle le principe de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis. Dans le même temps, la Cour a également souligné dans cette affaire qu'il en irait autrement si la violation de telles exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites ⁷. La Cour a

⁴ Voir notamment également arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 26.

⁵ Arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 31.

⁶ La question portait sur le point de savoir s'il doit être admis qu'un assujetti, après que l'administration fiscale lui a adressé plusieurs demandes de renseignements en vue de prouver le respect des conditions du droit au remboursement, n'y donne pas suite, sans aucune justification raisonnable, et que, après s'être vu refuser le remboursement, il ne produise les pièces que dans le cadre de la réclamation ou du recours juridictionnel (arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, point 38).

⁷ Voir arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, point 53.

cependant constaté que la question (similaire à celle en cause en l'espèce) portait non sur la violation d'exigences formelles empêchant d'apporter la preuve que les exigences de fond du droit au remboursement de la TVA ont été satisfaites, mais sur la date à laquelle cette preuve peut être apportée ⁸.

- 26 À cet égard, la Cour a précisé dans l'arrêt précité que l'introduction d'une mesure nationale – refusant la prise en compte des preuves produites après l'adoption d'une décision rejetant une demande de remboursement – n'est pas régie par la huitième directive du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (ci-après la « huitième directive TVA »). En vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres, cette mesure relève donc de l'ordre juridique interne de chaque État membre. Toutefois, selon la Cour, une telle mesure ne doit pas être moins favorable que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et ne doit pas rendre impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) ⁹. À cet égard, la Cour a à nouveau souligné, s'agissant du principe d'effectivité, que, selon une jurisprudence constante, la possibilité d'introduire une demande de remboursement des excédents de la TVA sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et à ses obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause ¹⁰.
- 27 La Cour a donc considéré dans l'affaire précitée que les dispositions de la huitième directive TVA et les principes du droit de l'Union, notamment le principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas au rejet d'une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) si l'assujetti n'a pas présenté à l'autorité fiscale compétente dans le délai imparti (ou à la demande de cette dernière) tous les documents et informations nécessaires pour prouver le droit de l'assujetti au remboursement de la TVA, nonobstant le fait que l'assujetti ait, à sa propre initiative, produit ces documents et informations dans le cadre d'une procédure de réclamation ou d'une procédure judiciaire contre une décision refusant ce droit au remboursement, dès lors que les principes d'équivalence et d'effectivité ont été respectés, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction nationale de vérifier.
- 28 L'on pourrait déduire des éléments qui précèdent que la question soulevée dans la présente procédure a déjà été réglée (*acte éclairé*), mais le Vrhovno sodišče (Cour

⁸ Voir arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, point 56.

⁹ Voir arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, point 59.

¹⁰ Voir arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, point 60.

suprême) estime que les circonstances de fait et de droit de l'affaire C-294/20 ne sont, en substance, pas comparables à celles de la présente affaire.

- 29 L'affaire C-294/20 portait, en effet, sur la (non-)prise en compte de nouveaux éléments de preuve dans la procédure administrative de réclamation ¹¹, puis dans la procédure judiciaire, à savoir après l'émission de la décision fiscale de premier niveau, alors que la présente affaire porte sur la (non-)prise en compte de nouveaux éléments de preuve ayant été joints aux observations sur le procès-verbal, à savoir déjà au cours de la procédure administrative de premier niveau et avant l'émission de la décision fiscale de premier niveau. En effet, la procédure de contrôle fiscal n'est pas clôturée (nonobstant l'article 140, paragraphe 1, première phrase, du ZDavP-2) par l'émission du procès-verbal (et la présentation d'observations sur ce dernier), mais uniquement par la décision d'imposition (article 141, paragraphe 1, du ZDavP-2). Le procès-verbal prévu à l'article 140 du ZDavP-2, qui ne constitue qu'un acte procédural intermédiaire dans la procédure, vise donc uniquement à informer l'assujetti (généralement seulement à ce moment-là) de l'achèvement à ce stade de la procédure de production de preuves (à savoir à l'informer sur la situation factuelle établie par l'autorité fiscale, qui comprend tous les faits et circonstances pertinents pour la décision) et de la possibilité de présenter des observations à cet égard. Si, dans ses observations sur le procès-verbal, l'assujetti produit de nouveaux éléments de preuve par lesquels il contredit la situation factuelle établie, il doit expliquer pourquoi il ne les a pas déjà produits avant l'émission du procès-verbal et les nouveaux faits et éléments de preuve ne sont pris en compte que s'ils existaient avant l'émission du procès-verbal et que l'assujetti ne pouvait raisonnablement pas les mentionner et les produire avant l'émission du procès-verbal.
- 30 Outre les éléments susmentionnés, la Cour a interprété dans l'affaire C-294/20 le principe de neutralité en lien avec le droit à déduction de la TVA et la huitième directive TVA, qui a ensuite été abrogée par la directive 2008/09/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement mais dans un autre État membre. Cette directive ne s'applique cependant pas, conformément à son

¹¹ Il convient de souligner à cet égard que la requérante dans l'affaire C-294/20 n'a été forclosée, s'agissant de la production des preuves, que dans le cadre de la réclamation contre la décision de l'administration fiscale espagnole portant rejet du recours gracieux du 1^{er} février 2010, introduit à l'encontre de la décision de l'administration fiscale espagnole du 18 février 2009 portant rejet des demandes de remboursement de la TVA, à savoir uniquement dans le cadre de la procédure administrative de réclamation devant le Tribunal Económico Administrativo Central (tribunal económico-administratif central, Espagne), et ultérieurement dans le cadre de la procédure judiciaire devant l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne), étant cependant également précisé que, dans le cadre de la réclamation contre la décision de l'administration fiscale espagnole du 18 février 2009 portant rejet des demandes de remboursement de la TVA, sur laquelle a statué l'administration fiscale espagnole par décision du 1^{er} février 2010, la requérante dans cette affaire n'a, en tout cas, pas été forclosée avant l'émission de la décision du 18 février 2009.

article 4, aux montants de TVA facturés pour des livraisons de biens qui sont exonérées, ou peuvent l'être, en vertu de l'article 138 de la directive TVA.

- 31 Eu égard aux circonstances de l'espèce, le Vrhovno sodišče (Cour suprême) se demande donc, à la lumière des positions adoptées par la Cour, si le point de vue retenu dans l'affaire C-294/20 est également applicable dans une affaire telle que celle en cause.
- 32 Étant donné que l'interprétation de la notion de « motifs justifiés »¹² dépend des circonstances de l'espèce et que la Cour a déjà jugé (certes, en relation avec l'interprétation de la huitième directive TVA) que ses dispositions ne font pas obstacle à ce que les États membres acceptent la production de tels éléments de preuve après l'adoption de la décision d'imposition¹³, le Vrhovno sodišče (Cour suprême) doit déterminer si l'interdiction de mentionner de nouveaux faits et de produire de nouvelles preuves à un moment déterminé (tel que celui de l'espèce) est en soi, à savoir nonobstant la possibilité de « contrer » en partie cette interdiction par l'invocation des motifs justifiés susmentionnés, incompatible avec le système prévu par la directive TVA, et en particulier avec les principes de neutralité fiscale, d'efficacité et de proportionnalité.
- 33 D'une part, l'interdiction de mentionner (et de produire) de nouveaux faits et éléments de preuves rend, en effet, effectivement la procédure de contrôle fiscal économique et efficace, mais, d'autre part, cela rend (éventuellement) excessivement difficile l'exercice des droits reconnus par l'ordre juridique de l'Union, car cette interdiction restreint pour l'assujetti, déjà *avant* l'émission de la décision d'imposition, la possibilité de produire des éléments de preuve sur les conditions de fond de l'exonération du paiement de la TVA.
- 34 Le fait que l'exercice de leurs droits par les assujettis puisse être rendu excessivement difficile pourrait, en effet, être déduit par analogie de la jurisprudence de la Cour qui, en matière de corrections de factures sur la base desquelles les assujettis exercent leur droit à déduction de la TVA, distingue selon que la facture corrigée a été présentée à l'autorité fiscale *avant* l'adoption de la décision d'imposition ou seulement *après*. Dans le premier cas, lorsque l'ensemble des conditions de fond nécessaires pour pouvoir bénéficier du droit à déduction de la TVA sont remplies et que, avant l'adoption de la décision par l'autorité concernée, l'assujetti a fourni à cette dernière une facture rectifiée, le bénéfice de ce droit ne saurait, en principe, lui être refusé au motif que la facture initiale comportait une erreur¹⁴. Dans le second cas, la Cour a estimé que les dispositions de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en

¹² Selon la jurisprudence slovène actuelle, l'assujetti devrait prouver qu'il n'a pas pu mentionner les (nouveaux) faits et éléments de preuve, sans faute de sa part, avant l'émission du procès-verbal.

¹³ Voir arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C 294/20, EU:C:2021:723, point 58.

¹⁴ Voir arrêt du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a., C 271/12, EU:C:2013:297, point 34.

matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée ensuite par la directive 94/5/CE du Conseil, du 14 février 1994, *ne s'opposent pas* à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la TVA peut être refusé à des assujettis, preneurs de services, qui détiennent des factures incomplètes, même si ces dernières sont complétées par la production d'informations visant à prouver la réalité, la nature et le montant des opérations facturées *après* l'adoption d'une telle décision de refus ¹⁵.

- 35 En outre, le Vrhovno sodišče (Cour suprême) considère que le principe de sécurité juridique (qui, selon la jurisprudence de la Cour, découle de la nécessité que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause) est déjà protégé dans la présente procédure par les délais de forclusion pour introduire un recours (après l'émission de la décision d'imposition), ainsi que par l'interdiction prévue ultérieurement de produire des faits et des éléments de preuves dans le cadre de la procédure administrative de réclamation (article 238, paragraphe 3 du ZUP) ¹⁶ et de la procédure administrative contentieuse (article 52 du ZUS-1). Comme cela a été exposé, la Cour a déjà jugé dans l'affaire GE Auto Service Leasing qu'une telle interdiction de produire des faits nouveaux (à ce stade de la procédure) n'est, en elle-même, pas contraire au principe de neutralité de la TVA.

Question préjudicielle :

- 36 Eu égard aux éléments qui précèdent, le Vrhovno sodišče (Cour suprême) présente à la Cour la question suivante à titre préjudiciel :

Les dispositions de la directive TVA, notamment son article 131 et son article 138, paragraphe 1, ainsi que les principes du droit de l'Union, en particulier les principes de neutralité fiscale [OMISSIS], d'effectivité et de proportionnalité, s'opposent-ils à une réglementation nationale qui interdit de produire et de recueillir de nouvelles preuves, établissant que les conditions de fond prévues à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA sont remplies, déjà au cours de la procédure administrative de premier niveau, à savoir dans les observations sur le procès-verbal de contrôle fiscal qui est émis avant l'adoption de la décision d'imposition ?

[OMISSIS]

¹⁵ Arrêt du 8 mai 2013, Petroma Transports e.a., C 271/12, EU:C:2013:297, point 3[6].

¹⁶ [OMISSIS]