

Affaire C-624/23

Renvoi préjudiciel

Date de dépôt :

10 octobre 2023

Jurisdiction de renvoi :

Administrativen sad Varna (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

27 septembre 2023

Partie requérante :

« SEM Remont » EOOD

Partie défenderesse :

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ORDONNANCE

[OMISSIS]

[OMISSIS] dans l'affaire administrative n° 191/2023. [OMISSIS]

Vu la demande du représentant légal de la partie requérante visant à ce que des questions préjudicielles soient adressées à la Cour de justice de l'Union européenne et la nature spécifique du litige, qui nécessite une appréciation de la législation nationale relative à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la lumière de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), la juridiction de céans,

DÉCIDE :

de poser les questions suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

1. Les articles 63, 167, 168, sous a), 178, sous a), 218, 219, 220, 226 et 228 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée permettent-ils une pratique des services

fiscaux en matière d'application de la législation nationale et, en particulier de l'article 71, paragraphe 1, du Zakon za danak dobavena stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS »), lu en combinaison avec l'article 25, paragraphe 1, ZDDS, lu en combinaison avec les articles 102, paragraphe 4, 114, 116 et 117 ZDDS, lus en combinaison avec l'article 125 ZDDS et avec l'article 126 ZDDS, selon laquelle le destinataire d'une livraison soumise à la TVA s'est vu refuser le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée, tant pour la période de la livraison que pour la période de sa déclaration, au motif que la facture que le fournisseur lui a remise ne mentionnait pas la TVA et qu'à un stade ultérieur (au cours du contrôle du fournisseur) un document a été émis qui ne répondait pas aux exigences relatives au contenu d'une facture (un procès-verbal a été émis et sur celui-ci, l'émetteur du procès-verbal a été indiqué comme étant le fournisseur et le destinataire), document dont le contenu mentionnait la facture délivrée au destinataire et la TVA imputée sur le montant imposable qui y figurait, TVA qui a été acquittée alors que le destinataire de la livraison n'a déclaré un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (« droit d'utiliser un crédit d'impôt » en vertu du ZDDS) sur la base du procès-verbal établi par le fournisseur qu'à la suite de cette circonstance, et une telle pratique rend-elle l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée pratiquement impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti ?

2. Si la réponse à la première question est négative, à quel moment le droit au crédit d'impôt doit-il être exercé – au moment de l'émission de la facture ne mentionnant pas la taxe sur la valeur ajoutée ou au moment de l'émission du procès-verbal par le fournisseur ?

3. L'article 203, lu en combinaison avec l'article 178, sous a), et l'article 176 de la directive TVA et le principe de neutralité, permettent-ils une disposition telle que l'article 102, paragraphe 4, ZDDS et la pratique de l'administration fiscale nationale en vertu desquelles le fournisseur de livraisons soumises à la TVA qui n'a pas déposé de demande d'identification au titre du ZDDS dans le délai prévu par la loi à compter de la date à laquelle son obligation d'identification au titre du ZDDS a pris naissance, est seulement tenu d'acquitter la TVA sur ses livraisons effectuées pendant la période comprise entre la naissance de son obligation de s'identifier à la TVA et la date de son identification par le service des recettes alors qu'il n'est pas prévu que le fournisseur pour lequel l'obligation d'identification à la TVA a été établie en vertu de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS, puisse émettre des factures rectificatives (ou un autre document) à l'égard des destinataires des livraisons afin que ces derniers puissent exercer le droit à déduction de la TVA ?

1. Cadre juridique :

1.1. Le droit de l'Union

Les dispositions pertinentes sont l'article 63, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), les articles 218, 219, 220, 203, 226 et 228 de la directive 2006/112/CE du

Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

1.2. Réglementation nationale

Zakon za danak dobavena stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) :

Article 25 (1) Constituent un fait générateur de la taxe au sens de la présente loi les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des personnes assujetties à la taxe en vertu de la présente loi, les acquisitions intracommunautaires ainsi que les importations de biens visées à l'article 16.

(2) [OMISSIS] Le fait générateur de la taxe intervient à la date du transfert de la propriété du bien ou de tout autre droit réel, ainsi que de tout autre droit de disposer du bien en tant que propriétaire, ou à la date de l'exécution de la prestation de service.

Article 68 (1) Le crédit d'impôt est le montant de la taxe qu'un assujetti enregistré a le droit de déduire des taxes dont il est redevable en vertu de la présente loi pour :

1. les biens ou les services qu'il a reçus dans le cadre d'une opération imposable ;
2. un paiement qu'il a effectué avant l'intervention du fait générateur de la taxe concernant une opération imposable ;
3. une importation qu'il a effectuée ;
4. la TVA exigible à son égard en tant que redevable au sens du chapitre 8.

(2) Le droit à déduction d'un crédit d'impôt prend naissance au moment où la TVA déductible devient exigible.

(3) En cas de succession au sens de l'article 10, le droit à déduction du crédit d'impôt prend naissance :

1. [OMISSIS] à la date d'inscription du fait visé à l'article 10 au registre du commerce et au registre des personnes morales à but non lucratif, lorsque le bénéficiaire est une personne identifiée conformément à la présente loi ;

2. à la date d'identification conformément à l'article 132, paragraphe 3.

(4) Dans les cas visés à l'article 116, paragraphe 2, le droit à déduction du crédit d'impôt prend naissance à la date d'émission du nouveau document fiscal.

(5) Dans les cas visés à l'article 131, le droit à déduction du crédit d'impôt prend naissance à la date d'émission du document visé à l'article 131, paragraphe 1, point 2.

(6) [OMISSIS] Le droit à déduction du crédit d'impôt pour la livraison de biens ou la prestation de services soumise au régime particulier de la comptabilité de caisse de la taxe sur la valeur ajoutée prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

Article 71. L'intéressé exerce son droit à déduction du crédit d'impôt lorsqu'il réunit au moins l'une des conditions suivantes :

1. il dispose d'un document fiscal, établi conformément aux conditions prévues aux articles 114 et 115, dans lequel la TVA est mentionnée séparément pour les biens ou services qui lui sont fournis ;

2. [OMISSIS] un procès-verbal d'avoir a été émis conformément à l'article 117 ou à l'article 163b, paragraphe 2, et les exigences de l'article 86 sont respectées, dans les cas où la taxe est exigible à l'égard du destinataire en tant que redevable en vertu de l'article 82, à l'exception du paragraphe 6, point 1 ; dans les cas visés à l'article 161 ou 163a, lorsque le fournisseur est assujéti, le destinataire doit également être en possession d'un document fiscal établi conformément aux exigences des articles 114 et 115, dans lequel le motif de non-liquidation de la taxe est indiqué ;

3. [OMISSIS] il dispose d'un document douanier d'importation qui le mentionne en tant qu'importateur et la taxe a été acquittée conformément à l'article 90, paragraphe 1 en cas d'importation au sens de l'article 16 ;

4. [OMISSIS] il dispose d'un document douanier d'importation qui le mentionne en tant qu'importateur, un procès-verbal a été émis conformément à l'article 117 et les conditions visées à l'article 86 sont réunies – dans les cas visés à l'article 57, paragraphes 1 et 4 ;

5. il dispose d'un document répondant aux exigences de l'article 114, un procès-verbal a été émis conformément à l'article 117 et les conditions visées à l'article 86 sont réunies – en cas d'acquisition intracommunautaire ;

6. il dispose d'un document visé à l'article 131, paragraphe 1, point 2 ;

7. il dispose des documents prévus par le règlement d'application de la présente loi – en cas de succession au sens de l'article 10 ;

8. [OMISSIS] il dispose d'un document fiscal visé au point 1 et d'un document relatif au paiement effectué par voie bancaire, y compris par virement, par virement direct ou par virement effectué par l'intermédiaire d'un prestataire de services de paiement au sens de la loi sur les services de paiement et des systèmes de paiement, ou d'un virement postal effectué par l'intermédiaire d'un opérateur

postal agréé pour effectuer des virements postaux au sens de la loi sur les services postaux, et un procès-verbal a été émis conformément à l'article 151c, paragraphe 8, pour les opérations pour lesquelles le fournisseur applique le chapitre dix-sept « a » ;

9. [OMISSIS] il dispose d'un document fiscal visé au point 1 et d'un document relatif au paiement effectué par voie bancaire, y compris par virement, par virement direct ou par virement effectué par l'intermédiaire d'un prestataire de services de paiement au sens de la loi sur les services de paiement et des systèmes de paiement, ou d'un virement postal effectué par l'intermédiaire d'un opérateur postal agréé pour effectuer des virements postaux au sens de la loi sur les services postaux, et un procès-verbal a été émis conformément à l'article 151d, paragraphe 8, pour les opérations pour lesquelles le fournisseur applique le chapitre dix-sept « a » ;

10. [OMISSIS] il dispose d'un document douanier d'importation qui le mentionne en tant qu'importateur et les conditions visées à l'article 57, paragraphe 6, sont réunies – dans les cas visés à l'article 57, paragraphe 5 ;

11. [OMISSIS] il dispose d'un document douanier de réexportation, un procès-verbal a été émis conformément à l'article 117 et les conditions visées à l'article 86 – dans les cas visés à l'article 82, paragraphe 6, point 1.

Article 82 (1) [OMISSIS] La taxe est exigible à l'égard du fournisseur de la livraison imposable identifié à la TVA en vertu de la présente loi, sauf dans les cas visés aux paragraphes 4 et 5.

(2) [OMISSIS] Lorsque le fournisseur est un assujetti qui n'est pas établi sur le territoire national et que la livraison est effectuée sur le territoire national et qu'elle est imposable, la taxe est exigible à l'égard du destinataire en cas :

1. [OMISSIS] de fourniture de gaz par l'intermédiaire d'un système de gaz naturel situé sur le territoire de l'Union européenne ou d'un réseau connecté à un tel système, la fourniture d'électricité ou de chaleur ou de froid par l'intermédiaire des réseaux de chauffage ou de refroidissement – lorsque le destinataire est une personne identifiée conformément à la présente loi ;

2. de livraison de biens qui sont montés ou installés par le fournisseur ou pour son compte, lorsque le destinataire est une personne identifiée conformément à la présente loi et que le fournisseur est établi sur le territoire d'un autre État membre ;

3. de prestation de services, lorsque le destinataire est un assujetti en vertu de l'article 3, paragraphes 1, 5 et 6.

(3) La taxe est exigible à l'égard du destinataire en cas d'opération triangulaire effectuée dans les conditions prévues à l'article 15.

(4) La taxe est exigible à l'égard du destinataire, personne identifiée conformément à la présente loi, dans les cas visés à l'article 161.

(5) [OMISSIS] Dans les cas visés à l'article 163a, paragraphe 2, la taxe est exigible à l'égard du destinataire des livraisons, identifié conformément à la présente loi, indépendamment du fait que le fournisseur soit une personne assujettie ou exonérée au regard de la présente loi. La taxe est exigible à l'égard du fournisseur, identifié conformément à la présente loi, pour les livraisons de biens et les prestations de services visées à l'annexe 2, première partie, dont l'État, les collectivités étatiques et locales sont destinataires.

(6) [OMISSIS] Pour les biens destinés à des activités sur le plateau continental et dans la zone économique exclusive pour lesquels l'État exerce des droits souverains, une juridiction et un contrôle conformément à l'article 42 et/ou à l'article 47 du *Zakon za morskite prostranstva, vatrashnite vodni patishta i pristranishkata na Republika Bgaria* (loi relative aux espaces maritimes, aux voies navigables intérieures et aux ports de la République de Bulgarie), la taxe est exigible à l'égard :

1. d'une personne identifiée conformément à la présente loi, pour laquelle ces marchandises ont été placées sous le régime de réexportation et qui, lors de leur introduction sur le territoire national, ont été temporairement stockées ou placées en zone franche ou sous des régimes douaniers, à savoir l'entrepôt douanier, le perfectionnement actif, l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, le transit externe ;

2. du destinataire, personne identifiée conformément à la présente loi, lorsque les marchandises arrivent directement sur le plateau continental et la zone économique exclusive en provenance d'un pays tiers ou d'un territoire ou d'un autre État membre, lorsque les marchandises ne font pas l'objet d'une acquisition intracommunautaire.

Article 86 (1) La personne identifiée, à l'égard de laquelle la taxe est devenue exigible, est tenu de la liquider et :

1. émet un document fiscal dans lequel elle mentionne la taxe séparément ;

2. inclut le montant de la taxe lors de la détermination du résultat de la période fiscale correspondante dans la déclaration visée à l'article 125 de cette période fiscale.

3. mentionne le document visé au point 1 dans le registre des ventes pour la période fiscale concernée.

(2) La taxe est due par la personne identifiée pour la période fiscale au cours de laquelle le document fiscal a été établi et, dans les cas où ce document n'a pas été établi ou n'a pas été établi dans le délai prévu par la présente loi, pour la période fiscale au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

(3) Aucune taxe n'est liquidée lors de la réalisation d'une opération exonérée, d'une acquisition intracommunautaire exonérée, ainsi que d'une opération dont le lieu d'exécution est situé en dehors du territoire national.

(4) Le paragraphe 1, points 1 et 2, et le paragraphe 2 ne s'appliquent pas dans les cas visés à l'article 131, paragraphe 1.

Article 114 (1) La facture comprend les indications suivantes :

1. nom du document ;
2. un numéro séquentiel à dix chiffres ne contenant que des chiffres arabes, basé sur une ou plusieurs séries en fonction des besoins comptables de l'assujetti, qui identifie la facture de manière unique ;
3. la date d'émission de la facture ;
4. l'identité et l'adresse du fournisseur ;
5. le numéro d'identification visé à l'article 94, paragraphe 2, du fournisseur, respectivement le numéro visé à l'article 84 du Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédure en matière de prélèvements fiscaux et sociaux, ci-après le « DOPK ») – lorsque le fournisseur est une personne non identifiée en vertu de la présente loi ;
6. [OMISSIS]
7. le nom et l'adresse du destinataire de la livraison ;
8. le numéro d'identification visé à l'article 94, paragraphe 2, du destinataire, respectivement, le numéro visé à l'article 84 DOPK – lorsque le destinataire est une personne non identifiée en vertu de la présente loi, le numéro d'identification à la TVA – lorsque le destinataire est identifié dans un autre État membre, un autre numéro d'identification de la personne lorsque celui-ci est requis par la législation de l'État dans lequel le destinataire est établi ;
9. la quantité et le type de marchandises, le type de service ;
10. la date à laquelle le fait générateur de la taxe est intervenu ou la date à laquelle le paiement a été reçu ;
11. le prix unitaire hors taxe et la base d'imposition de la livraison, ainsi que les remises et rabais commerciaux accordés, s'ils ne sont pas compris dans le prix unitaire ;
12. le taux de la taxe et, lorsque le taux est nul, les raisons de son application et les raisons de la non-liquidation de la taxe ;
13. le montant de la taxe ;

14. le montant à payer, s'il diffère du montant de la base d'imposition et de taxe ;

15. les circonstances qui définissent la marchandise comme un véhicule neuf, lors d'une livraison intracommunautaire de véhicules neufs.

(2) [OMISSIS]

(3) [OMISSIS] Lorsqu'une personne identifiée, intermédiaire dans le cadre d'une opération triangulaire, documente une livraison de marchandises effectuée auprès de l'acquéreur dans le cadre de l'opération triangulaire, il y a lieu d'inscrire « article 141 2006/112/CE » comme fondement de non-liquidation de la taxe sur la facture.

(4) [OMISSIS] Lorsque la taxe est exigible à l'égard du destinataire, la facture n'indique pas le montant ni le taux de la taxe. Dans ce cas, la facture doit porter la mention « autoliquidation » ainsi que sa raison d'être.

(5) Les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans n'importe quelle devise, à condition que la base d'imposition et le montant de la taxe soient indiqués en BGN, sous réserve des dispositions de l'article 26, paragraphe 6.

(6) [OMISSIS] Tout assujetti est tenu de s'assurer, selon les modalités de son choix, de l'authenticité de l'origine, de l'intégrité du contenu et de la lisibilité des factures et des avis de facturation émises par lui ou en son nom, ainsi que des factures et des avis de facturation qu'il reçoit, sur support papier ou électronique, depuis le moment de leur émission jusqu'à la fin de leur période de conservation.

(7) [OMISSIS] La facture peut ne pas comporter les éléments visés au paragraphe 1, points 12, 14 et 15, lorsque le montant de la base d'imposition et de la taxe n'excède pas 100 euros ou l'équivalent en BGN, à l'exception de la documentation relative aux opérations dont le lieu d'exécution se situe sur le territoire d'un autre État membre, aux opérations intracommunautaires et aux ventes à distance de marchandises.

(8) [OMISSIS] Dans les cas visés à l'article 111a, paragraphe 3, la facture émise par l'assujetti fournisseur peut ne pas contenir les mentions prévues au paragraphe 1, points 12 et 13.

(9) [OMISSIS] La documentation des livraisons au moyen de factures électroniques et d'avis de facturation électroniques est sous réserve que cette documentation soit acceptée par le destinataire par consentement écrit ou tacite.

(10) [OMISSIS] La garantie de l'authenticité de l'origine, de l'intégrité du contenu et de la lisibilité de la facture ou de l'avis de facturation est assurée par l'assujetti au moyen de tout contrôle de l'activité économique qui crée une trace fiable entre la facture ou l'avis de facturation et la livraison de marchandises ou la prestation de services.

(11) [OMISSIS] Outre le contrôle de l'activité économique visé au paragraphe 10, l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture électronique et d'un avis de facturation électronique sont assurées au moyen des technologies indicatives suivantes :

1. [OMISSIS] une signature électronique qualifiée au sens du règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil, du 23 juillet 2014, sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE (JO L 257/73 du 28 août 2014) et de la loi sur le document électronique et les services de confiance électronique, ou

2. l'échange de données par voie électronique.

(12) [OMISSIS] Un assujetti identifié à des fins de mise en œuvre d'un régime de vente à distance de biens importés de pays ou territoires tiers n'indique le numéro d'identification de ce régime que dans la déclaration en douane d'importation visée à l'article 57a.

Article 102 (1) Lorsque l'administration fiscale constate qu'une personne n'a pas satisfait dans le délai prescrit à son obligation de déposer une demande d'identification, elle l'identifie en émettant un avis d'identification si les conditions d'identification sont réunies.

(2) L'avis visé au paragraphe 1 indique la base et la date à laquelle l'obligation d'identification a pris naissance.

(3) [OMISSIS] Aux fins de la détermination des obligations fiscales de la personne qui n'a pas déposé de déclaration d'identification dans le délai, alors qu'elle y était tenue, celle-ci est réputée redevable de la taxe sur les livraisons imposables et les acquisitions intracommunautaires imposables qu'elle a effectuées, ainsi que sur les prestations de services imposables dont elle a été destinataire, pour lesquelles la taxe est exigible à l'égard du destinataire ;

1. [OMISSIS] pour la période à compter de l'expiration du délai dans lequel l'avis d'identification aurait dû être adopté, si la personne a déposé une déclaration d'identification dans le délai, jusqu'à la date à laquelle elle a été identifiée par l'autorité fiscale ;

2. [OMISSIS] pour la période à compter de l'expiration du délai dans lequel l'avis d'identification aurait dû être adopté, si la personne a déposé la déclaration d'identification dans le délai, jusqu'à la date à laquelle il n'existe plus de motifs d'identification.

(4) [OMISSIS] Dans les cas visés à l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase, aux fins de la détermination des obligations fiscales de la personne qui n'a pas déposé de déclaration d'identification dans le délai, alors qu'elle y était tenue, celle-ci est réputée redevable de la taxe sur les livraisons imposables induisant un

dépassement du chiffre d'affaires imposable de 100 000 BGN à compter de la date du dépassement du chiffre d'affaires jusqu'à la date à laquelle elle a été identifiée par l'autorité fiscale ou jusqu'à la date à laquelle il n'existe plus de motifs d'identification. La taxe est due pour la livraison imposable induisant un dépassement du chiffre d'affaires. La personne est également redevable d'une taxe sur les prestations de services imposables dont elle a été destinataire pour lesquelles la taxe est exigible à l'égard du destinataire et sur les acquisitions intracommunautaires imposables effectuées au cours de cette période.

(5) [OMISSIS] Les obligations visées aux paragraphes 3 et 5 sont déterminées dans l'avis d'imposition rectificatif dressé conformément au DOPK.

Article 116 (1) Il n'est pas permis d'apporter des rectifications et ajouts à des factures et aux avis y afférents. Les documents établis de manière erronée ou rectifiés doivent être annulés et il convient d'en établir de nouveaux.

(2) Sont également considérés comme des documents établis de manière erronée les factures et les avis y afférents qui ne mentionnent pas la TVA alors qu'ils devraient la mentionner.

(3) Sont également considérés comme des documents établis de manière erronée les factures et les avis y afférents qui mentionnent la TVA alors qu'ils ne devraient pas la mentionner.

(4) Aux fins de l'annulation de documents erronés ou rectifiés figurant dans les registres comptables du fournisseur ou de l'acquéreur, il est établi, pour chacune des parties, un procès-verbal comportant les éléments suivants :

1. le motif de l'annulation ;
 2. le numéro et la date du document annulé ;
 3. le numéro et la date d'émission du nouveau document ;
 4. la signature des personnes qui ont établi le procès-verbal pour chacune des parties.
- (5) Tous les exemplaires des documents annulés sont conservés par l'émetteur et ils sont inscrits dans les comptabilités du fournisseur et du destinataire conformément au règlement d'application de la loi.

(6) [OMISSIS] Sont également considérés comme des documents établis de manière erronée les factures et les avis y afférents, qui ont appliqué à la livraison un taux de taxe erroné.

(7) [OMISSIS] La rectification de factures et d'avis en cas d'acte définitif émis par l'administration fiscale est effectuée conformément aux paragraphes 1 à 6 lorsque l'obligation constatée dans cet acte a été acquittée auprès du Trésor public

sur un compte de la direction territoriale compétente de la Natsionalna agentsia za prihodite (Agence nationale des recettes) ou compensé par l'administration fiscale.

Article 117 (1) Un procès-verbal est établi :

1. [OMISSIS] dans les cas visés à l'article 82, paragraphes 2, 3, 4 et 6, et à l'article 84, par le destinataire de la livraison, personne identifiée ;
2. dans les cas visés à l'article 57, par l'importateur, personne identifiée ;
3. dans les cas de livraisons visés à l'article 6, paragraphe 3, à l'article 7, paragraphe 4, à l'article 9, paragraphe 3, à l'article 142, paragraphe 1, et à l'article 144, paragraphe 4, par le fournisseur, personne identifiée ;
4. [OMISSIS] dans les cas visés à l'article 161 et 163a, paragraphe 2, par le destinataire de la livraison, personne identifiée ;
5. [OMISSIS] dans les cas visés à l'article 6, paragraphe 4, point 4, par le fournisseur à titre gratuit des denrées alimentaires, personne enregistrée ;

(2) Le procès-verbal visé au paragraphe 1, comporte les mentions obligatoires suivantes :

1. le numéro et la date ;
2. [OMISSIS] le nom et le numéro d'identification visé à l'article 94, paragraphe 2, de la personne visée au paragraphe 1 ;
3. la quantité et le type de marchandises ou le type de services ;
4. la date du fait générateur de la taxe sur la livraison ;
5. la base d'imposition ;
6. Le taux de la taxe ;
7. [OMISSIS] Les motifs de liquidation ou de non-liquidation de la taxe par la personne visée au paragraphe 1 ;
8. le montant de la taxe ;
9. [OMISSIS] le numéro d'identification à la TVA du fournisseur sous lequel la livraison a été effectuée, lorsque le fournisseur est identifié à la TVA dans un autre État membre, ainsi que le numéro et la date de la facture, lorsque celle-ci a été émise avant la date d'émission du procès-verbal ;

10. [OMISSIS] le numéro d'identification visé à l'article 84 DOPK du fournisseur de marchandises figurant à l'annexe 2, deuxième partie, ainsi que le numéro et la date de la facture.

(3) [OMISSIS] Le procès-verbal doit être émis au plus tard 15 jours à compter de la date à laquelle la taxe est devenue exigible. En cas de livraison à titre gratuit de denrées alimentaires au sens de l'article 6, paragraphe 4, point 4, le procès-verbal est émis au plus tard 5 jours à compter de la date de livraison des denrées alimentaires.

(4) En cas de modification de la base d'imposition d'une livraison ou d'annulation d'une livraison pour laquelle un procès-verbal a été émis, la personne établit un nouveau procès-verbal qui contient :

1. Le numéro et la date du procès-verbal originale émise pour la livraison ;
2. la raison de l'émission du nouveau procès-verbal ;
3. la majoration/réduction de la base d'imposition ;
4. la majoration/réduction de la taxe.

(5) [OMISSIS] Le procès-verbal visé au paragraphe 4 est établie au plus tard 15 jours à compter de la date à laquelle la circonstance pertinente visée au paragraphe 4 s'est produite.

Article 125 (1) [OMISSIS] Pour chaque période d'imposition, la personne identifiée en vertu des articles 96, 97, 97a, 99 et 100, paragraphes 1 et 2, dépose une déclaration établie sur la base des registres comptables visés à l'article 124.

(2) [OMISSIS] La personne identifiée qui a effectué, pour la période d'imposition, des opérations intracommunautaires, des livraisons en tant qu'intermédiaire dans une opération triangulaire ou des prestations de services visées à l'article 21, paragraphe 2, dont le lieu d'exécution se situe sur le territoire d'un autre État membre, joint à la déclaration visée au paragraphe 1, une déclaration VIES relative à ces livraisons pour la période d'imposition concernée. La personne identifiée, qui transfère des biens, représentant une partie des biens de son entreprise, du territoire national vers le territoire d'un autre État membre, sous le régime de l'entrepôt de marchandises sur demande, joint à la déclaration visée au paragraphe 1, une déclaration VIES pour la période d'imposition de l'expédition ou du transport des marchandises sous ce régime et pour les périodes d'imposition de la survenance d'un changement, au cours de la période de 12 mois à compter de l'arrivée ou de l'achèvement du transport, y compris en cas de changement de la personne visée à l'article 15a, paragraphe 2, point 3.

(3) La personne identifiée joint également à la déclaration visée au paragraphe 1 les registres comptables visés à l'article 124 pour la période d'imposition concernée.

(4) La déclaration visée au paragraphe 1 est déposée même s'il n'y a pas de taxe à acquitter ou à collecter ainsi que dans les cas où la personne identifiée n'a pas effectué ou reçu de livraison ou d'acquisition ou si elle n'a pas réalisé d'importation sur la période concernée.

(5) Les déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés au paragraphe 3 sont déposés au plus tard le 14 du mois suivant la période d'imposition à laquelle ils se rapportent.

(6) [OMISSIS]

(7) [OMISSIS] Les déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés au paragraphe 3 sont déposés par voie électronique dans les conditions et selon les modalités prévues par le DOPK, sauf dans les cas visés au paragraphe 13 et à l'article 126, paragraphes 4, 7 et 8.

(8) La déclaration visée au paragraphe 1 et la déclaration visée au paragraphe 2 sont déposées sous la forme déterminée par le règlement d'application de la loi.

(9) [OMISSIS] Le registre visé à l'article 124, paragraphe 7, est déposé par voie électronique, dans les conditions et selon les modalités prévues par le DOPK, au plus tard le 14 du mois suivant le trimestre civil auquel il se rapporte.

(10) [OMISSIS] Dans les cas visés à l'article 111, paragraphe 2, point 5, la personne identifiée dépose une déclaration pour la période d'imposition comprenant les livraisons effectuées par la personne jusqu'à la date de radiation de l'identification, y compris les livraisons effectuées après la date de l'identification ultérieure.

(11) [OMISSIS]

(12) [OMISSIS]

(13) [OMISSIS] En cas de décès d'une personne physique ou d'une personne physique – entrepreneur individuel, les déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés au paragraphe 3 pour la dernière période d'imposition visée à l'article 87, paragraphe 4, sont déposées par les héritiers ou légataires dans un délai de 2 mois à compter de l'acceptation de l'héritage, mais au plus tard le 14 du mois suivant le 6^e mois à compter de la date du décès du de cujus. Les héritiers déclarent les circonstances dont ils ont eu connaissance ultérieurement moyennant de nouvelles déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et de nouveaux registres comptables visés au paragraphe 3, présentés dans un délai d'un mois à compter du jour où ils en ont eu connaissance. La déclaration présentée par un héritier profite aussi aux autres héritiers.

(14) [OMISSIS] La personne visée au paragraphe 1, lorsqu'elle est identifiée conformément aux articles 154, 156 et 157a, dépose également la déclaration prévue à l'article 159, paragraphe 4, et/ou à l'article 159a, paragraphe 2. Un

assujetti identifié uniquement conformément aux articles 154 et 156 ne dépose que la déclaration visée à l'article 159, paragraphe 4.

Article 126 (1) Les erreurs commises dans les déclarations déposées en vertu de l'article 125, paragraphes 1 et 2, en raison de documents non consignés ou incorrectement consignés dans les registres comptables visés à l'article 124, sont corrigées selon les modalités prévues aux paragraphes 2 et 3.

(2) Les erreurs constatées jusqu'à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration sont rectifiées par la personne en effectuant les corrections nécessaires et en déposant de nouveau les déclarations visées à l'article 125, paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés à l'article 124.

(3) En dehors des cas visés au paragraphe 2, les erreurs sont corrigées de la manière suivante :

1. la personne effectue les corrections nécessaires au cours de la période d'imposition durant laquelle l'erreur a été constatée et inclut le document non consigné dans le registre comptable concernant la même période d'imposition – en cas de documents non consignés dans les registres comptables en vertu de l'article 124 ;

2. la personne informe par écrit l'autorité fiscale compétente, qui prend des mesures pour rectifier l'obligation fiscale de la personne pour la période d'imposition concernée – en cas de documents incorrectement consignés dans les registres comptables.

2. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében kft et Dávid, C-80/11 et C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373

Arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals), C-378/21, EU:C:2022:968

Arrêt du 15 septembre 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

3. Faits à l'origine du litige :

Dans la procédure devant l'Administrativen sad (tribunal administratif) de Varna il y a lieu d'examiner l'avis d'imposition rectificatif n° R – 03000322001265-091-001/25.08.2022 émis par une autorité fiscale de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes de Varna.

Le champ d'application de la procédure de contrôle fiscal est défini par le type d'obligation et par période : taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1^{er} décembre 2021 au 31 décembre 2021.

Lors de l'émission de l'avis d'imposition n° R – 03000322001265-091–001/25.08.2022, l'autorité fiscale de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes de Varna a constaté que la société n'avait pas respecté des dispositions de la loi relative à la TVA et, sur la base de ces constatations, l'entité contrôlée s'est vu refuser le droit de déduire un montant de 752 303,05 BGN au titre de la taxe sur la valeur ajoutée.

Au cours du contrôle, les autorités fiscales ont établi que :

1. « SEM Remont » EOOD est un assujetti au sens de l'article 3 ZDDS pour l'activité qu'elle exerce – construction de voies ferrées souterraines et aériennes.

2. « Gidrostroy-Russia » OOD est une société identifiée dans la Fédération de Russie et elle est également identifiée en vertu du ZDDS sur la base du certificat d'identification à la TVA n° 220422003609992/10.12.2020.

« Gidrostroy-Russia » OOD exerce l'activité de mise à disposition de navires avec équipages techniques pour l'exécution de travaux de dragage sur des projets d'ingénierie hydraulique.

3. Les sociétés « SEM Remont » EOOD et « Gidrostroy-Russia » OOD ne sont pas des personnes liées.

4. Le 4 août 2020, « Gidrostroy – Russia » OOD a conclu le contrat n° GS-09/2020, du 4 août 2020, ayant pour objet des travaux de dragage dans la zone aquatique du port de Varna, canal 1 et canal 2, avec « SEM Remont » EOOD. En vertu de ce contrat, « Gidrostroy Russia » OOD est le prestataire de services et « SEM Remont » EOOD est le destinataire.

5. « Gidrostroy – Russia » OOD a établi les factures suivantes à l'attention de « SEM Remont » EOOD concernant les travaux effectués dans le cadre du contrat :

n° 1010/31.10.2020, ayant pour objet « paiement des travaux de dragage dans le port de Varna effectués par la drague Kenford-Canal n° 2 et Canal n° 1, Bulgarie en vertu du contrat de dragage n° GS-09/2020, du 4 août 2020 » pour un montant de 1 320 542,97 BGN ;

n° 1017/15.11.2020, ayant pour objet « paiement pour les travaux de dragage dans le port de Varna effectués par les dragues Glanford, Milford, Seaford et Kenford-Canal n° 2 et Canal n° 1, Bulgarie en vertu du contrat de dragage n° GS-09/2020, du 4 août 2020 », pour un montant de 2 440 972,26 BGN.

Les deux factures ne mentionnaient pas la TVA sur la valeur du service.

6. Avant les dates d'exécution des livraisons et d'émission des factures adressées à « SEM Remont » EOOD, « Gidrostroy – Russia » OOD avait déjà atteint un chiffre d'affaires en vertu duquel une identification en vertu du ZDDS est obligatoire.

7. Au moment de l'émission des factures adressées à « SEM Remont » EOOD, « Gidrostroy – Russia » OOD n'avait pas rempli son obligation d'identification en vertu du ZDDS.

8. « SEM Remont » EOOD a présenté des documents concernant les travaux de dragage/excavation achevés et acceptés.

9. Il a été constaté que les prestations de services de « Gidrostroy-Russia » OOD, pour lesquelles les factures n° 1010/31.10.2020 et n° 1017/15.11.2020 ont été émises à l'attention de « SEM Remont » EOOD, ont été réalisées ultérieurement et leur destinataire était la société en vertu du Zakon za zadalzhniata i dogovorite (loi relative aux obligations et au contrats) ES BILD (constituée de l'association entre « SEM Remont » EOOD et « EIS Stroitelna kompania » AD).

La vente de la prestation de service a été réalisée sur la base du contrat, du 25 octobre 2019, conclu entre « SEM Remont » EOOD et la société ES BILD. Dans le cadre de l'opération objet de ce contrat, qui, outre les travaux de dragage prévus au contrat conclu entre « Gidrostroy-Russia » OOD et « SEM Remont » OOD incluait également des coûts supplémentaires pour les matériaux, « SEM Remont » EOOD a émis des factures adressées à la société ES BILD mentionnant la TVA.

« SEM Remont » EOOD a déclaré en temps utile les opérations imposables effectuées au profit de la société ES BILD.

10. « Gidrostroy-Russia » OOD a réalisé un chiffre d'affaires imposable, imposant son identification en vertu de l'article 96, paragraphe 1, ZDDS, le 9 décembre 2019, d'un montant de 4 975 631, 52 BGN, elle aurait donc dû demander son identification en vertu du ZDDS et sa demande d'identification aurait dû être déposée dans le délai prévu à l'article 96, paragraphe 1, ZDDS, à savoir jusqu'au 16 décembre 2019. La société a déposé sa demande d'identification le 26 novembre 2020. Son certificat d'identification a été délivré le 10 décembre 2020 et signifié le 11 décembre 2020.

11. À la suite d'un contrôle relatif à l'identification à la TVA, par acte n° 53-00-3174/11.12.2020, « Gidrostroy-Russia » OOD a été expressément invitée à liquider la TVA sur les opérations imposables réalisées sur la période du 30 décembre 2019 au 11 décembre 2020 et à fournir un document fiscal conformément à l'article 117, paragraphe 1, point 1, ZDDS.

12. Au cours du contrôle, il a été établi que « Gidrostroy-Russia » OOD avait réalisé des livraisons imposables sur la période du 9 décembre 2019 à la date factuelle d'identification de la société au titre de l'article 96, paragraphe 1, ZDDS, à savoir le 11 décembre 2020, pour un montant total de 24 611 141,15 BGN. Il a été constaté que le chiffre d'affaires imposable de la société, pour lequel cette dernière était redevable de la TVA, s'élevait à 24 611 141,15 BGN. De ce montant a été déduit le montant de 50 000 BGN, représentant le seuil à partir duquel l'identification est obligatoire en vertu de l'article 96, paragraphe 1, ZDDS, et sur le montant représentant la différence entre les deux, la TVA d'un montant de 4 922 228,23 BGN a été liquidée au cours du contrôle, montant qui, après déduction de la TVA collectée sur les livraisons à « EIS – Stroitelna kompania » AD, réalisées sur la période de décembre 2020 à mai 2021, a laissé apparaître une dette de TVA de 4 443 110,42 BGN.

13. Par lettre du 12 juillet 2021, « Gidrostroy-Russia » OOD a notifié à l'équipe de contrôle l'émission du procès-verbal n° 1/29.06.2021 en vertu de l'article 117, paragraphe 1, ZDDS avec liquidation de 4 443 110,41 BGN de TVA due.

14. Selon le contenu du procès-verbal n° 1/29.06.2021 de « Gidrostroy – Russia » OOD :

- « Gidrostroy-Russia » OOD apparaît comme société prestataire et société bénéficiaire ;
- il est précisé que la date de son émission et le fait générateur de la taxe coïncident et sont le 29 juin 2021 ;
- comme désignation de la marchandise, il a été inscrit « liquidation du crédit d'impôt conformément à la facture » et 18 factures ont été mentionnées, dont, sous les n° 17 et 18, des factures émises à l'égard de « SEM Remont » EOOD, comportant leurs bases d'imposition et la TVA liquidée, à savoir pour la facture n° 1010/31/10/2020 – 1 320 542,97 BGN et 264 108,59 BGN et pour la facture n° 1017/15/11/2020 – 2 440 972,26 BGN et 488 194,45 BGN, respectivement.

15. On constate que la TVA a été appliquée sur la base d'imposition figurant sur les factures.

16. Les autorités fiscales ont établi que « EIS-Stroitelna Kompania » AD était la représentante accréditée de « Gidrostroy-Russia » OOD et, en tant que telle, la société avait indiqué son compte en BGN auprès de la « Raiffeisenbank » AD comme étant celui devant être utilisé pour le paiement des obligations fiscales de « Gidrostroy-Russia » OOD envers l'Agence nationale des recettes.

17. Il a également été constaté que « EIS-Stroitelna kompania » AD et « SEM Remont » EOOD avaient conclu un contrat de prêt, du 17 juillet 2021, portant sur un montant de 752 303,05 BGN. Il a été constaté que ce montant était identique au montant pour lequel la déduction du crédit d'impôt avait été refusée dans l'avis d'imposition rectificatif en cause.

18. Par lettre du 13 juillet 2021, « EIS-Stroitelna kompania » AD a informé « SEM Remont » EOOD que ledit montant serait utilisé pour payer la TVA due, mentionnée dans le procès-verbal n° 1/29.06.2021 concernant les 2 factures adressées à « SEM Remont » EOOD.

19. Le 13 juillet 2021, « EIS-Stroitelna kompania » AD a ordonné un virement de 752 303,05 BGN de son compte auprès de « Poshtenka banka » AD vers un compte à la « Raiffeisenbank » AD, aux fins du paiement de la TVA due au titre du procès-verbal n° 1/29.06.2021 concernant les livraisons à « SEM Remont » EOOD.

20. « SEM Remont » EOOD a inscrit, pour la période fiscale de décembre 2021, un droit à déduction de la TVA d'un montant de 753 390,12 BGN en vertu du procès-verbal n° 1/29.06.2021 émis par « Gidrostroy – Russia » OOD.

En résumé, il est constant entre les parties et il ressort des éléments de preuve recueillis que « SEM Remont » EOOD a inscrit dans son registre des achats et dans la déclaration de TVA au titre du ZDDS, au cours de la période fiscale de décembre 2021, comme livraison ouvrant droit à un crédit de TVA, le procès-verbal n° 1/29.06.2021 émis par « Gidrostroy Russia » OOD, qui décrit les 2 factures, avec une base d'imposition totale de 3 761 515,23 BGN, émises à l'adresse de « SEM Remont » EOOD pour l'exécution du contrat conclu entre les parties ayant pour objet « Conception et extension du canal 1 et du canal 2, port de Varna- engineering » GS-09/2020/04.08.2020.

Il est constant que les livraisons prévues au contrat ont été effectuées et qu'au moment de leur exécution, le fournisseur a établi des factures, datées du 31 octobre 2020 et du 15 novembre 2020, dans lesquelles seule la base d'imposition était mentionnée à l'exclusion de la TVA, et que la TVA avait été liquidée par le fournisseur dans un procès-verbal daté du 29 juin 2021 (alors que dans celui-ci le fournisseur et le destinataire des livraisons étaient la même personne, à savoir « Gidrostroy – Russia » OOD) à la suite du contrôle le concernant, et que le fournisseur avait acquitté la TVA supplémentaire liquidée concernant les livraisons et que, sur la base de ce procès-verbal du fournisseur, « SEM Remont » EOOD a inclus dans la déclaration de TVA et dans son registre des achats, pour une période postérieure à la fois à la période au cours de laquelle les livraisons avaient été effectuées et à la période au cours de laquelle le procès-verbal avait été émis, les livraisons ouvrant droit à déduction du crédit d'impôt.

L'administration fiscale a indiqué que, au regard de ces faits, s'agissant de « SEM Remont » EOOD à la date d'émission du procès-verbal n° 1/29.06.2021, il n'y avait pas eu de fait générateur et que la taxe n'était pas exigible. Il en a été conclu que « SEM Remont » EOOD ne réunissait pas les conditions visées à l'article 71 ZDDS, parce qu'elle ne détenait pas de facture mentionnant la TVA, mais uniquement un procès-verbal qui ne concernait que les calculs entre « Hidrostroy Russia » OOD et l'Agence nationale des recettes relatifs aux obligations en matière de TVA de la société identifiée tardivement en vertu du ZDDS (« Hidrostroy – Russia » OOD), il ne s'agissait donc pas d'un document valable attestant de l'existence du droit au crédit de TVA.

Sur le fondement de l'article 25, paragraphes 1 et 4, ZDDS, lu en combinaison avec l'article 71, paragraphe 1, de cette même loi, l'autorité fiscale a considéré que « SEM Remont » EOOD ne remplissait pas les exigences prévues par la loi pour déduire le crédit d'impôt d'un montant de 752 303,05 BGN figurant dans le registre des achats et dans la déclaration de TVA pour la période d'imposition du 1^{er} décembre 2021 au 31 décembre 2021.

L'administration fiscale estime que « SEM Remont » EOOD n'a pas le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée des livraisons reçues de « Hidrostroy – Russia » OOD puisque la taxe sur ces livraisons a été liquidée à la suite de la procédure de contrôle de « Hidrostroy – Russia » OOD à la lumière de l'article 102, paragraphe 4, ZDDS et ce n'est qu'après son établissement dans le rapport de contrôle que le fournisseur a établi le procès-verbal et a versé la taxe au Trésor public. En outre, elle interprète l'article 102, paragraphe 4, ZDDS, au regard également de l'arrêt n° 8, du 30 juin 2020, du Konstitutionsen sad na Republika Bulgaria (Cour constitutionnelle de la République de Bulgarie) rendu dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2019, comme une disposition transformant les règles relatives à la redevabilité de la taxe sur la valeur ajoutée et imposant l'obligation de la verser au Trésor public dans le cadre de la procédure visée à l'article 102 ZDDS au seul fournisseur de l'opération sans que ce dernier soit en droit de rectifier les factures qu'il a émises avant son identification à la TVA, après avoir atteint le seuil à partir duquel l'identification est obligatoire.

4. Observations des parties :

4.1. Observations de « SEM Remont » EOOD :

La société conteste le redressement et considère que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée était né pour la société du fait qu'elle avait été déclarée dans le procès-verbal n° 1 que son fournisseur avait émise au motif que : 1) le fournisseur est une personne identifiée à la TVA, 2) la TVA a été liquidée dans le procès-verbal 1/29.06.2021, 3) le destinataire « SEM Remont » EOOD est une personne identifiée à la TVA ; 4) les opérations sont imposables et ont un lieu d'exécution – le territoire de la République de Bulgarie, 5) les opérations ont été effectivement réalisées, 6) le destinataire des opérations « SEM Remont » EOOD utilise le résultat des services qui lui ont été fournis dans le cadre de son activité

commerciale, c'est-à-dire pour l'exécution d'opérations imposables ultérieures, 7) la TVA due a été déclarée et dûment versée au Trésor public par le fournisseur – « Gidrostroy ».

Il n'y a pas d'objection ou de proposition visant à modifier la formulation de la question ni d'objection ou de proposition visant à compléter le cadre juridique national et européen.

4.2. Observations du directeur de la direktsia « Ozhalvane i danachno-osiguritelna praktika » (direction des recours et de la pratique fiscale, ci-après l'« ODOP ») de Varna auprès de la direction centrale de l'Agence nationale des recettes

Il estime que, dès lors que le fait générateur de la taxe au sens de l'article 25, paragraphes 2 et 4, ZDDS concernant le service fourni par la société russe « Gidrostroy – Russia » OOD est intervenu au moment de l'acceptation des travaux réalisés et facturés (services de dragage) au moyen de documents signés bilatéralement entre les parties pour les travaux réalisés le 31 octobre 2020 et le 15 novembre 2020 et que la TVA n'est pas mentionnée sur les factures relatives à ces opérations portant le n° 1010/31.10.2020 et le n° 1017/15.11.2020 puisque le fournisseur « Gidrostroy – Russia » OOD, à la date d'émission des factures, n'était pas identifié à TVA, il n'y a donc pas lieu de considérer juridiquement que les conditions de fond de l'article 68, paragraphes 1 et 2 lu conjointement à l'article 25, paragraphes 1 et 4 lu conjointement à l'article 82, paragraphe 1 et à l'article 86, paragraphe 1, ZDDS sont réunies pour ouvrir droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur du destinataire des livraisons. Il estime que les dispositions citées du droit interne sont conformes aux dispositions de la directive 2006/112/CE.

Il souligne que « SEM Remont » EOOD n'a pas exercé son droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des factures n° 1010/31.10.2020 et n° 1017/15.11.2020 émises par « Gidrostroy-. Russia » OOD, ni de factures les rectificiant. Le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée a été exercé en vertu du procès-verbal n° 0000000001/29.06.2021 émis par le fournisseur « Gidrostroy – Russia » OOD dans lequel cette même société « Gidrostroy – Russia » OOD figure comme destinataire dans l'accomplissement de ses obligations de paiement de la TVA, établies par l'avis d'imposition rectificatif R-2221521001125-092– 001/22.06.2021, émis par les autorités fiscales de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes de Sofia, à la suite du contrôle fiscal de « Gidrostroy – Russia » OOD et de l'établissement de la TVA due sur la base de l'article 102, paragraphe 4, ZDDS pour la période fiscale d'octobre 2020, pour un montant de 1 081 394,39 BGN et pour la période fiscale de novembre 2020, pour un montant de 1 070 770,58 BGN, y compris la TVA due mentionnée concernant les factures n° 1010/31.10.2020 et 1017/15.11.2020 émises par « Gidrostroy – Russia » OOD.

Étant donné que le fournisseur n'avait pas émis de facture rectificative mais qu'il avait lui-même liquidé l'intégralité de la taxe dans son procès-verbal, après que ladite taxe avait été établie par l'autorité fiscale dans l'avis d'imposition rectificatif, le directeur de l'ODOP a estimé que le fournisseur n'aurait pas émis le procès-verbal s'il n'avait pas fait l'objet d'un contrôle fiscal. Il soutient également que le procès-verbal ne crée pas d'obligation d'acquitter la TVA dans le chef du destinataire des services, puisqu'il est évident, d'après le contenu du procès-verbal, que « SEM Remont » EOOD n'est pas mentionné comme destinataire des services. Il soutient que le procès-verbal est un document distinct, différent de la facture, par lequel le fournisseur « autoliquide » la taxe pour la période et s'oblige à l'acquitter, en la reflétant dans la déclaration de TVA. Ce procès-verbal spécifique ne saurait être considéré comme une facture, que ce soit au sens de la directive ou au sens de la loi sur la TVA, car il ne contenait ni les mentions requises, ni un fondement en vertu duquel la taxe serait due par le destinataire, au contraire, selon celui-ci, la taxe serait due par l'émetteur du procès-verbal.

Il est conclu que le contrat de prêt a été signé pour justifier le paiement par un tiers, la société « EIS – Stroitelna kompania » AD de l'obligation du bénéficiaire « Gidrostroy – Russia » OOD envers l'Agence nationale des recettes et ce contrat a été fictivement conclu entre « EIS – Stroitelna kompania » AD et « SEM Remont » EOOD.

Cette conclusion est tirée au regard de l'absence d'accord entre « SEM Remont » EOOD et « Gidrostroy – Russia » OOD s'agissant du paiement de la TVA sur l'opération effectuée et du fait qu'il n'ait pas eu lieu. Le paiement final des opérations a été effectué en 2020.

Il est indiqué que l'administration fiscale considère que les dispositions de l'article 71, paragraphe 1, ZDDS subordonnent la déduction du crédit d'impôt (droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée) pour une livraison imposable reçue à l'émission par le fournisseur de la livraison d'une facture mentionnant la taxe sur une ligne séparée, or une telle facture n'a pas été émise. Il est conclu qu'on ne saurait considérer l'invitation à autoliquider la taxe que les services fiscaux ont envoyée au fournisseur ait été de nature à créer une confiance juridique légitime, étant donné qu'une telle conséquence (création d'une condition préalable au droit au crédit d'impôt) de l'émission du procès-verbal n'a pas été spécifiée dans l'invitation.

Le directeur de l'ODOP cite l'arrêt n° 13292, du 27 octobre 2020, qui porte sur la commission d'une fraude fiscale, et l'arrêt n° 8, du 30 juin 2020, du Konstitutsionen sad (Cour constitutionnelle) de la Bulgarie, qui a examiné la question de l'inconstitutionnalité de l'article 102, paragraphe 4, ZDDS et a jugé que celui-ci n'était pas inconstitutionnel et a rejeté la demande du Visshiat advokatski savet (Conseil supérieur du barreau) visant à faire constater son inconstitutionnalité.

Il estime que l'interprétation du droit de l'Union n'est pas nécessaire en l'espèce.

Il souligne que les questions (qui, par souci d'exhaustivité, sont citées intégralement) auxquelles la Cour est appelée à répondre sont les suivantes :

1. Une pratique de l'administration fiscale nationale et des juridictions selon laquelle, dans un cas comme celui-ci, le destinataire d'une livraison n'a pas droit à un crédit d'impôt parce que le fournisseur n'a pas respecté l'obligation de demander son identification à la TVA dans le délai légal, a émis à l'égard du destinataire des factures ne mentionnant pas la taxe et, à un stade ultérieur, après la délivrance de l'acte d'identification à la TVA et l'établissement des obligations pour la période par un acte de l'administration fiscale, a liquidé et payé la taxe due et a établi un procès-verbal dans lequel il a inclus toutes les factures de livraisons pour les périodes au titre desquelles il a été déclaré redevable de la taxe, et celui-ci s'y est inscrit en tant que fournisseur et destinataire, est-elle contraire aux principes et au droit de l'Union européenne ainsi qu'à la législation de la République de Bulgarie ?

2. En cas de réponse affirmative à la question précédente, à partir de quel moment le droit au crédit d'impôt naît pour le destinataire : à partir du moment où le fait générateur de la taxe s'est produit conformément aux règles de l'article 25 ZDDS ou à partir du moment où, à la suite d'un acte de l'administration des recettes adressé au fournisseur ou d'un procès-verbal, la taxe due a été liquidée sur la base de l'article 102, paragraphe 4, ZDDS, à la suite de l'identification tardive à la TVA ?

5. Motivation de la demande de décision préjudicielle

Le litige devant l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna) porte sur la question de savoir : si, en vertu de la directive TVA, les dispositions du droit national et la pratique de l'administration fiscale nationale, telles que celles en cause dans la présente procédure, en vertu desquelles le destinataire de la livraison se voit refuser le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée, sont admissibles dans les circonstances suivantes :

1. la réalisation de la livraison n'est pas contestée ;
2. le fournisseur a émis une facture sans mention de la TVA pour la réalisation de la livraison ;
3. l'obligation relative à la taxe sur la valeur ajoutée a été imposée au fournisseur au cours de son contrôle sur la base juridique de la disposition spéciale du ZDDS – l'article 102, paragraphe 4, ZDDS (le fournisseur a atteint le chiffre d'affaires à partir duquel l'identification à la TVA est obligatoire avant que la livraison n'ait eu lieu et avant l'émission de la facture ne mentionnant pas la TVA) ;

4. le fournisseur a été identifié à la TVA à la demande de l'autorité fiscale après que la livraison a eu lieu ;
5. à la suite de son contrôle, le fournisseur a émis un procès-verbal dans lequel il indique qu'il est non seulement le fournisseur, mais aussi le destinataire de l'opération. Il a également mentionné les factures adressées au destinataire et a appliqué la TVA sur leur base d'imposition ;
6. le représentant accrédité du fournisseur a payé au Trésor public la TVA sur la livraison avec des fonds empruntés auprès du destinataire de la livraison, et
7. la base du droit du destinataire de la livraison à la déduction est le procès-verbal précitée et non pas une facture rectificative émise par le fournisseur ?

Pour une bonne résolution du litige, dans leurs observations, les parties soulèvent également la question de la compatibilité de l'article 102, paragraphe 4, ZDDS et de la pratique de l'administration fiscale avec la directive TVA. Cette disposition [considérée comme conforme à la Constitution bulgare dans l'arrêt n° 8, du 30 juin 2020, du Konstitutsionen sad na Republika Bulgaria (Cour constitutionnelle de la République de Bulgarie) dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2019] a été appliquée comme suit : la TVA grevant le chiffre d'affaires d'un redevable qui n'a pas procédé à son identification en temps utile, pour la période allant de la date à laquelle il a atteint le chiffre d'affaires à partir duquel l'identification est obligatoire jusqu'à la date de son identification à la TVA, reste à sa charge et il n'est pas prévu de possibilité pour ce redevable de rectifier des factures émises sans TVA adressées aux destinataires des livraisons. Dans l'hypothèse visée à l'article 102, paragraphe 4, ZDDS, la taxe est établie dans un avis d'imposition rectificatif adressé au fournisseur et celle-ci reste à sa seule charge.

Les questions préjudicielles sont posées eu égard, premièrement, à la non pertinence de l'arrêt n° 8, du 30 juin 2020, rendu par le Konstitutsionen sad na Republika Bulgaria (Cour constitutionnelle de la République de Bulgarie) dans l'affaire n° 14/2019, dans le cadre du présent litige portant sur la conformité des dispositions du ZDDS et de leur application par l'administration des recettes dans la présente affaire non pas à la Constitution de la République de Bulgarie, mais à la directive TVA et, deuxièmement, aux différences entre le litige au principal et les arrêts de la Cour susmentionnés qui font que les éléments d'interprétation et d'application des règles nationales transposant les dispositions de la directive TVA sont partiellement non pertinents, ce qui justifie le présent renvoi préjudiciel. Ainsi, dans l'arrêt du 21 juin 2012, Mahagében kft et Dávid, C-80/11 et C-142/11, il était question des illégalités commises par le prestataire de service ou ses prestataires et du fait que, dans le cadre de l'exercice du droit à déduction de la taxe, le destinataire des opérations était tenu de s'assurer que son prestataire avait la qualité d'assujetti. Dans l'arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, a été analysée la possibilité pour l'administration fiscale nationale de priver du droit à

déduction une personne pour laquelle le régime applicable était l'autoliquidation et qui avait payé la TVA au fournisseur des biens parce que celle-ci avait été incluse dans la facture du fournisseur. Selon les motifs et le dispositif de l'arrêt du 15 septembre 2016, Senatex GmbH, C-518/14, le litige soulevé dans cette affaire portait sur la rectification d'un élément spécifique de la facture, à savoir le numéro d'identification à la TVA, et sur la période d'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée au regard de la rectification apportée à la facture. L'arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, portait sur le contenu des factures, notamment sur l'absence de mentions dans celles-ci, alors que le présent litige porte sur un autre document fiscal établi en vertu du ZDDS, à savoir un procès-verbal, et ne concerne pas l'absence de mentions dans celui-ci, mais porte sur la manière dont elle a été établie et sur la désignation de la même personne, le fournisseur des livraisons, en tant que fournisseur et destinataire de l'opération. L'arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, portait sur l'interprétation des dispositions relatives au délai d'exercice du droit à déduction de la TVA figurant sur des factures rectificatives de factures déjà émises après un complément de TVA payé à la suite d'un redressement fiscal du fournisseur. La différence avec le cas présent réside dans le document rectificatif, son contenu et l'existence de la disposition de l'article 102, paragraphe 4, ZDDS dans la législation nationale. L'arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals), C-378/21, traitait de la question des conséquences pour les émetteurs de factures de la liquidation de la TVA à un taux erroné. Dans l'arrêt du 15 septembre 2022, HA.EN., C-227/21, la pratique de l'administration fiscale consistant à refuser le droit de déduire la taxe payée au destinataire de la livraison parce que le fournisseur ne l'avait pas versée au Trésor, a été examinée. L'arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean, C-183/14, portait sur les règles relatives à l'identification à la TVA du destinataire, son droit à déduire la taxe après son identification à la TVA pour des opérations effectuées avant celle-ci mais utilisées dans le cadre de son activité économique.

6. Annexes à la demande de décision préjudicielle, certifiées conformes par le greffe de l'Administrativen sad – Varna (tribunal administratif de Varna) :

- 6.1. Avis d'imposition rectificatif n° R-03000322001265-091-001/25.08.2022 émis par une autorité fiscale de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes de Varna ;
- 6.2. Avis d'imposition rectificatif n° P-22221521001125-091-001/15.07.2021 émis par une autorité fiscale de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes de Sofia ;
- 6.3. Facture d'avoir au titre de l'article 117 n° 0000000001/29.06.2029 émise par la société Gidrostroy Russia OOD
- 6.4. Facture n° 1010/31.10.2020, émise par la société Gidrostroy – Russia OOD

6.5. Facture n° 1017/15.11.2020, émise par la société Gidrostroy – Russia OOD

6.6. Arrêt n° 8 du 30 juin 2020 [publiée au Darzhaven vestnik (journal officiel) n° 61 du 10 juillet 2020] rendu dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2019 ;

6.7. Observations dans l'affaire 7903/25.05.2023 de l'avocat Kostolov, en tant que représentant légal de la partie requérante dans l'affaire – « SEM Remont » EOOD ;

6.8. Observations dans l'affaire 12503/01.09.2023 de l'avocat Kostolov, en tant que représentant légal de la partie requérante dans l'affaire – « SEM Remont » EOOD ;

6.9. Observations dans l'affaire 12425/30.08.2023 de Maria Marcheva – Conseiller juridique principal, Département « Recours », représentant légal de la partie défenderesse dans l'affaire – le directeur de l'ODOP de Varna de la Direction centrale de l'Agence nationale des recettes.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL