

**Affaire C-276/24****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

19 avril 2024

**Jurisdiction de renvoi :**

Nejvyšší správní soud (République tchèque)

**Date de la décision de renvoi :**

10 avril 2024

**Partie requérante :**KONREO, v. o. s., administrateur judiciaire de la société faillie  
FAU s.r.o.**Partie défenderesse :**

Odvolací finanční ředitelství

---

**ORDONNANCE**

Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque ; ci-après la «jurisdiction de renvoi») [OMISSIS], dans l'affaire opposant KONREO, v. o. s., [OMISSIS] administrateur judiciaire de la société faillie FAU s. r. o., partie requérante, à l'Odvolací finanční ředitelství (Direction financière d'appel, République tchèque ; ci-après la «direction financière d'appel»), partie défenderesse [OMISSIS], ayant pour objet les décisions de la défenderesse du 26 mai 2020 [OMISSIS], sur pourvoi en cassation introduit par la défenderesse contre l'arrêt du Krajský soud v Brně (tribunal régional de Brno, Tchéquie ; ci-après la «jurisdiction de première instance») du 10 février 2023 (n° 29 Af 48/2020-276)

**a statué comme suit :**

[OMISSIS] La question préjudicielle suivante est déférée à la Cour :

**L'article 205 de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec le principe de proportionnalité, s'oppose-t-il à une pratique nationale qui permet de faire**

**valoir que le destinataire d'une prestation imposable est [légalement] tenu d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée due par le fournisseur de cette prestation, bien que le destinataire de cette prestation imposable se soit déjà vu refuser le droit de déduire la taxe au motif qu'il a été impliqué dans une fraude fiscale ?**

[OMISSIS]

## **Motivation :**

### **I. Les faits**

- 1 La requérante est l'administrateur judiciaire de la société faillie – la société tchèque FAU s.r.o. (ci-après « FAU »). L'ensemble des faits et décisions décrits ci-dessous concerne les périodes d'imposition de mai à octobre 2013. FAU a acheté du carburant à la société tchèque VERAMI International Company s.r.o. (ci-après « VERAMI »). Les deux sociétés étaient assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »). L'administration fiscale tchèque a effectué des contrôles fiscaux auprès des deux sociétés. Elle a constaté des faits de fraude fiscale dans la chaîne commerciale impliquant VERAMI et FAU. La perte fiscale est survenue au niveau des entités qui précèdent VERAMI et FAU dans la chaîne et qui n'étaient pas les fournisseurs directs de carburant de VERAMI. Néanmoins, les deux sociétés en question auraient pu savoir, en raison des circonstances inhabituelles des opérations commerciales telles qu'établies, que celles-ci étaient entachées d'une fraude fiscale. Or, elles n'ont pas pris de mesures pour éviter d'être impliquées dans la fraude.
- 2 Compte tenu des résultats du contrôle fiscal, l'administration fiscale a émis des avis de recouvrement complémentaires à l'encontre de VERAMI le 5 janvier 2015 et le 2 février 2015. Ce faisant elle a procédé à un redressement de la TVA due par VERAMI en lui refusant le droit de déduire la taxe sur l'achat de carburant qu'elle a ensuite livré à FAU. La juridiction de première instance, par ordonnance du 27 février 2015, a déclaré la faillite de VERAMI et a ouvert une procédure d'insolvabilité ayant pour objet les actifs de cette dernière. Cette procédure est toujours en cours.
- 3 Le 14 décembre 2016, le Krajský soud v Ostravě (tribunal régional d'Ostrava, Tchéquie) a constaté la faillite de FAU et a ouvert une procédure d'insolvabilité ayant pour objet les actifs de cette dernière. Cette procédure est toujours en cours. Par la suite, le 7 février 2017, l'administration fiscale a procédé à un redressement de la TVA également à l'encontre de FAU, en lui refusant le droit à la déduction de la taxe. Le recours de FAU contre les avis de recouvrement complémentaires a été rejeté par la direction financière d'appel par décision du 25 septembre 2017. La juridiction de première instance a rejeté le recours dirigé contre cette décision par jugement du 1<sup>er</sup> juillet 2022. Le pourvoi en cassation de la requérante dirigé contre cet arrêt est pendant devant la juridiction de renvoi sous le

numéro 6 Afs 255/2022. FAU n'a pas acquitté le complément de TVA et l'administration fiscale a inscrit sa créance dans la procédure d'insolvabilité.

- 4 Avant de procéder à un redressement de la TVA à l'encontre de FAU à la suite du refus du droit à déduction, l'administration fiscale avait invité cette société, en tant que garante [légale], à acquitter la TVA que VERAMI n'avait pas versée au Trésor public, par six appels à la garantie [légale] du 22 avril 2015 et du 7 août 2015. FAU a introduit des recours contre ces appels à la garantie [légale], qui ont été rejetés une première fois par les décisions de la défenderesse du 22 septembre 2016. Ces décisions de la défenderesse ont été annulées par la juridiction de première instance par arrêt du 9 mai 2019, car la défenderesse n'a pas interprété les conditions d'application de la garantie [légale] au titre de la taxe non acquittée par le fournisseur conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») et du Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême). Les affaires ont été renvoyées à la défenderesse pour la suite de la procédure. Par la suite, par décisions du 26 mai 2020, la défenderesse a de nouveau rejeté le recours. Ces décisions de la défenderesse, adoptées dans le cadre de la nouvelle procédure, font l'objet de la présente affaire.
- 5 Aux fins du contrôle juridictionnel d'une décision administrative, c'est la situation en fait et en droit à la date de la décision administrative qui est déterminante [article 75, paragraphe 1, du zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (loi n° 150/2002, portant code de procédure devant les juridictions administratives [OMISSIS])]. Cette date est le 26 mai 2020. En résumé, à cette date, il a été définitivement procédé au redressement fiscal en matière de TVA (en raison du refus du droit à déduction) tant à l'encontre de VERAMI que de FAU. Cela n'est en rien modifié par le fait que la requérante a introduit un recours et ensuite également un pourvoi en cassation contre le redressement fiscal dont a fait l'objet FAU. À la date des faits, il existait un redressement fiscal définitif à l'encontre de FAU. Au moment où la défenderesse a statué pour la deuxième fois sur les recours contre les appels à la garantie [légale] enjoignant à FAU de payer la taxe non acquittée par VERAMI, il existait une décision définitive de l'administration fiscale refusant à FAU le droit de déduire la taxe sur les mêmes opérations commerciales. FAU a donc été appelée à verser au Trésor public, pour le compte de VERAMI, la taxe qu'elle avait déjà versée une fois à cette société lors du paiement des factures. La taxe que FAU est [légalement] tenue d'acquitter, a été calculée dans les factures émises par VERAMI, en qualité de fournisseur, à l'intention de FAU, en qualité de client. FAU a payé les montants indiqués sur les factures à son fournisseur VERAMI. FAU s'est vu refuser le droit de déduire la taxe figurant sur ces factures au motif qu'il y aurait eu une fraude à la TVA dans la chaîne commerciale.
- 6 La juridiction de première instance a annulé la décision de la défenderesse du 26 mai 2020 et lui a renvoyé l'affaire pour la suite de la procédure. Elle a justifié sa décision par le caractère inadéquat de la manière de procéder de l'administration fiscale lors de l'adoption de la décision de faire appel à la garantie [légale]. En substance, il est question d'une double imposition d'une

seule et même opération commerciale. La garantie [légale] de FAU multiplie en fait par deux sa propre obligation fiscale fondée sur le refus du droit à déduction. L'objectif de la garantie [légale] est toutefois d'assurer que le Trésor public ne soit pas lésé, et non de sanctionner le contribuable.

7 La requérante a introduit un pourvoi en cassation contre l'arrêt de la juridiction de première instance. Elle fait valoir que l'objectif du mécanisme de déduction de la TVA est de préserver le principe de neutralité fiscale. Toutefois, ce principe ne peut être invoqué par ceux qui ont délibérément participé à une fraude fiscale. Dans de tels cas, l'administration fiscale est tenue de refuser la déduction demandée. Le refus de la déduction ne vise pas à percevoir la taxe manquante, mais protège la finalité et le sens de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. L'administration fiscale est en droit de refuser le droit à déduction à tous les maillons de la chaîne commerciale dès lors que ces derniers savaient ou auraient pu et dû savoir que la chaîne commerciale était entachée d'une fraude fiscale. L'action de l'administration fiscale ne se limite pas au [recouvrement] de la taxe non acquittée. En outre, la participation à une fraude fiscale ne peut être régularisée par le paiement supplémentaire de la taxe non acquittée. Il convient de distinguer l'obligation fiscale de FAU de son obligation [légale] visant à assurer le paiement de l'obligation fiscale de son fournisseur. La garantie [légale] vise en substance à assurer le paiement de l'obligation fiscale d'une autre personne. Le recours à la garantie [légale] a pour effet de satisfaire la créance du Trésor public sur le redevable (le fournisseur du garant [légal]) qui n'a pas acquitté la taxe. Le refus de la déduction a pour effet d'empêcher l'enrichissement sans cause du contribuable qui a participé à une fraude fiscale. Le refus du droit à déduction n'est pas une institution spéciale par rapport à la garantie [légale]. Rien ne s'oppose donc à ce que l'on oppose à l'encontre d'un même contribuable simultanément ces deux institutions, à savoir le refus du droit à déduction de la taxe sur la livraison entachée d'une fraude fiscale et la garantie [légale] au titre de la taxe due par le fournisseur sur la même livraison imposable. L'application des deux institutions repose sur des prémisses similaires (comportement frauduleux dans la chaîne commerciale et absence de bonne foi du contribuable quant à la légalité de ses opérations). Leur application concomitante en est donc une conséquence logique. Il serait paradoxal que la garantie [légale] ne s'applique qu'aux personnes qui font valoir un droit à la déduction fiscale de bonne foi quant à la légalité des opérations qu'elles effectuent.

8 Dans son pourvoi en cassation, la requérante fait valoir que le refus du droit à déduction et la garantie [légale] doivent être considérés comme des manières de procéder alternatives. Leur application concomitante viole le principe de neutralité fiscale et d'égalité de traitement des contribuables. En vertu des décisions de la défenderesse visées par le recours, FAU est tenue d'acquitter trois fois la TVA sur la même opération : d'abord, en la versant à son fournisseur ; ensuite, en l'« acquittant » à la suite du refus du droit de déduire cette taxe ; et maintenant, en la versant une troisième fois en application de la garantie [légale] au titre de la taxe due par son fournisseur. Le refus du droit à la déduction et la garantie [légale]

ont pour objectif de protéger le Trésor public. Cependant, il suffit d'appliquer une seule de ces institutions. La manière de procéder de l'administration fiscale ne peut pas avoir pour objectif de taxer une opération le plus possible, mais d'essayer de se rapprocher de la situation qui serait survenue, du point de vue du Trésor public, si les contribuables avaient agi conformément à la loi. Si les contribuables avaient agi légalement, la taxe n'aurait été versée qu'une seule fois au Trésor public. Il n'y a aucune raison que le Trésor public s'enrichisse d'une taxe doublement imposée. Le principe de proportionnalité fait partie intégrante des principes du droit de l'Union. La juridiction de première instance l'a appliqué au motif qu'il s'agit d'un principe qui prévaut sur le libellé explicite de la loi.

## II. Droit de l'Union et droit tchèque applicables

- 9 L'article 205 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 ») dispose :

*Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.*

- 10 En droit tchèque, la réglementation relative à la garantie [légale] en matière fiscale figure aux articles 171 et 172 du zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (loi n° 280/2009 portant code des impôts ; ci-après le « code des impôts ») :

### Article 171

*1) Dans la mesure où la loi prévoit un garant, ce dernier est également redevable des arriérés si l'administration fiscale lui communique dans l'appel [à la garantie] le montant établi de la taxe qu'il est tenu d'acquitter et l'invite en même temps à payer les arriérés dans un délai déterminé ; une copie de la décision relative à l'établissement de l'impôt est jointe à cet appel [à la garantie]. [...]*

*3) Le garant peut être appelé à la garantie si les arriérés n'ont pas été acquittés par le contribuable, bien que celui-ci ait été mis en demeure sans succès de les acquitter, et que les arriérés n'ont pas non plus été acquittés en dépit d'une exécution à l'encontre du contribuable, dans la mesure où n'apparaît pas clairement qu'il a été démontré que l'exécution serait infructueuse ; le garant peut également être appelé à la garantie après l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité à l'encontre du contribuable.*

- 11 La garantie [légale] à charge d'un contribuable au titre de la TVA est régie par l'article 109 du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA ») :

### Article 109

*Garantie à charge du destinataire d'une prestation imposable*

- 1) *Un assujetti qui reçoit une prestation imposable, dont le lieu de fourniture est situé sur le territoire tchèque et qui est effectuée par un autre assujetti, ou qui fournit une rémunération en contrepartie d'une telle prestation (ci-après le « destinataire de la prestation imposable »), est tenu d'acquitter la taxe non acquittée sur cette prestation si, au moment de l'exécution de cette prestation, il savait ou aurait dû et aurait pu savoir que*
    - a) *la taxe mentionnée sur le document fiscal concerné ne serait pas payée de manière délibérée,*
    - b) *l'assujetti qui fournit la prestation imposable ou reçoit une rémunération en contrepartie de ladite prestation (ci-après le « fournisseur de la prestation imposable ») s'était mis ou se mettra délibérément dans une situation l'empêchant d'acquitter la taxe, ou*
    - c) *qu'il y aurait une fraude fiscale ou qu'un avantage fiscal serait frauduleusement soutiré.*
  - 2) ***Le bénéficiaire de la prestation imposable est également tenu d'acquitter la taxe non acquittée sur cette prestation, si la rémunération versée en contrepartie de la prestation***
    - a) *s'écarte manifestement et sans raison économique du prix normal,*
    - b) ***a été effectuée en tout ou en partie par virement sur un compte ouvert auprès d'un prestataire de services de paiement situé en dehors du territoire tchèque, ou***
    - c) *a été effectuée en tout ou en partie par virement sur un compte autre que celui du fournisseur de la prestation imposable, qui est publié par l'administration fiscale d'une manière permettant l'accès à distance.*
- 12 En l'espèce, l'administration fiscale a invoqué la garantie solidaire au titre de l'article 109, paragraphe 2, sous b), de la loi sur la TVA. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a examiné l'interprétation de cette disposition dans son arrêt du 15 février 2018, *KOVÁŘ plus* (5 Afs 78/2017-33, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33). Il a souligné l'obligation d'interpréter cette disposition de manière conforme au droit de l'Union, c'est-à-dire conformément aux exigences formulées par la Cour en ce qui concerne les conditions de mise en œuvre de la garantie solidaire prévue à l'article 205 de la directive TVA. La garantie [solidaire] au titre de cette disposition est donc subordonnée au fait que, outre le versement effectif sur le compte ouvert auprès d'un prestataire de services

de paiement à l'étranger, il doit exister d'autres circonstances dont il ressort clairement que l'assujetti qui a effectué le versement sur le compte à l'étranger savait ou aurait pu savoir que le versement ainsi effectué à l'étranger visait précisément à éluder le paiement de la taxe.

- 13 Dans ses décisions adoptées dans le cadre de la nouvelle procédure, la défenderesse a déjà examiné le point de savoir s'il existait d'autres circonstances permettant de déduire que FAU savait ou pouvait et devait savoir que son fournisseur, VERAMI, n'acquitterait pas la TVA mentionnée sur les factures.
- 14 La notion de garantie [légale] telle qu'appliquée dans le droit fiscal tchèque repose sur les fondements généraux de droit privé de cette institution. La jurisprudence du Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a donc conclu que la garantie [légale] est une sûreté et qu'elle se rattache à l'obligation principale. Elle a un caractère accessoire et, par conséquent, la garantie [légale] est nécessairement liée à la dette principale garantie et suit le sort de celle-ci. La portée de la garantie[légale] découle de l'obligation principale. La garantie[légale] prend fin en même temps que l'obligation principale, sauf disposition contraire de la loi. Une autre caractéristique de la garantie[légale] est son caractère subsidiaire, en ce sens qu'elle ne peut être invoquée à l'encontre du garant que lorsque le débiteur ne satisfait pas son obligation principale (ou une partie de celle-ci) qui fait l'objet de la garantie[légale] [voir, par exemple, l'arrêt de la Cour administrative suprême dans l'affaire *KOVÁŘ plus*]. Si le garant[légal] a effectivement exécuté l'obligation principale à la place du débiteur, il dispose d'une action récursoire (subrogation) à l'encontre du débiteur. Le garant[légal] a donc une créance sur le débiteur pour se faire rembourser par ce dernier ce qu'il a payé au créancier pour le compte du débiteur en paiement de l'obligation principale. Cette créance de droit privé naît pour le garant [légal] même dans le cas d'une garantie légale au titre des impôts impayés [arrêt de la Grande Chambre de la Cour suprême de la République tchèque du 8 septembre 2010, affaire n° 31 Cdo 1693/2008, CZ.NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, en relation avec le droit civil en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013 ; et, pour la réglementation en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014, voir les articles 1937 et 1938 du zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (loi n° 89/2012 portant Code civil)].
- 15 Toutefois, compte tenu des conditions auxquelles peut être invoquée la garantie [légale] en droit fiscal (voir l'article 171, paragraphe 3, du code des impôts précité), on peut considérer que l'action récursoire du garant [légal] est difficile à mettre en œuvre. En effet, l'administration fiscale ne peut demander au garant [légal] de payer la dette que si elle n'a pas réussi à recouvrer la dette auprès du débiteur (c'est-à-dire par une mesure d'exécution). L'exécution forcée d'une dette n'est pas nécessaire uniquement s'il est démontré qu'elle est infructueuse ou si le débiteur est insolvable. Dans le cas présent, VERAMI était en faillite au moment de l'émission de l'appel à la garantie, ce qui a été résolu par une procédure d'insolvabilité. Le taux de faillite en République tchèque est généralement très faible. Par conséquent, on ne peut pas supposer que, si le garant [légal] (ici FAU) avait payé les arriérés de VERAMI à l'administration fiscale dans ces conditions,

son action récursoire à l'encontre de VERAMI aurait été couronnée de succès. Il convient donc de partir du principe que le garant [légal] ne récupérera pas effectivement auprès du débiteur principal (son fournisseur) ce qu'il a versé à l'administration fiscale au titre des arriérés de taxe du débiteur principal.

### III. Examen de la question préjudicielle

- 16 La juridiction de renvoi estime utile de souligner que deux aspects de l'application de la TVA sont entremêlés dans la question préjudicielle. Il s'agit, d'une part, du refus du droit à la déduction de la taxe et, d'autre part, de la mise en œuvre de la garantie [légale] du paiement de la taxe grevant les prestations imposables effectuées par le fournisseur.

#### *Refus du droit à la déduction de la taxe*

- 17 Le premier aspect est la détermination de la dette fiscale de FAU, à laquelle s'applique le droit à la déduction de la taxe sur les prestations obtenues de VERAMI. Au sens du droit fiscal tchèque, il s'agit d'une procédure au fond en application du code des impôts. Il en a résulté un redressement fiscal à l'encontre de FAU pour chacune des périodes d'imposition en question. FAU s'est vu refuser le droit de déduire la taxe en application de l'article 168 de la directive TVA parce que la prestation obtenue, pour laquelle elle a fait valoir un droit à déduction, faisait partie d'une chaîne commerciale entachée d'une fraude fiscale. Cet aspect ne fait pas l'objet du contrôle juridictionnel dans la présente affaire. Il ne peut cependant pas être ignoré, car il complète le contexte de la question préjudicielle déferée.
- 18 Tant FAU que son fournisseur VERAMI ont fait l'objet d'un redressement fiscal, de sorte qu'elles ont dû acquitter la taxe sur les opérations imposables effectuées (taxe en aval), mais se sont vus refuser le droit de déduire la taxe en amont. La raison en était que tant l'acquisition par VERAMI de la prestation imposable que l'acquisition par FAU de la même prestation imposable faisaient partie d'une seule et même chaîne commerciale, caractérisée par la perte de taxe à la suite d'une fraude au niveau des maillons précédents de cette chaîne. L'administration fiscale a conclu que tant VERAMI que FAU savaient, ou auraient pu et dû savoir, que les prestations imposables acquises par elles étaient entachées d'une fraude fiscale. Or, elles n'ont pas pris les mesures préventives qui leur auraient permis d'éviter de participer à la fraude.
- 19 Dans son arrêt du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction de la TVA) (C-596/21, EU:C:2022:921), la Cour de justice a estimé que l'ignorance de l'existence d'une fraude fiscale constitue une condition matérielle implicite du droit à déduction. Une personne qui ne la satisfait pas doit se voir refuser l'exercice de son droit à déduction dans son intégralité. L'obligation pour l'administration fiscale et les tribunaux de refuser le droit à déduction vise notamment à imposer un devoir de diligence aux assujettis. Par obligation de diligence, il faut entendre l'obligation de s'assurer, lors de toute opération

économique, que les opérations qu'ils effectuent ne les conduisent pas à participer à une fraude fiscale. Un tel objectif ne pourrait pas être efficacement atteint si le refus du droit à déduction était limité au prorata de la seule part des sommes versées au titre de la TVA due correspondant au montant faisant l'objet de la fraude fiscale. Dans le cas contraire, le fait qu'un assujetti a acquis des biens ou des services alors qu'il savait ou aurait dû savoir que, par l'acquisition de ces biens ou de ces services, il participait à une opération impliquée dans une fraude commise en amont suffit à considérer que cet assujetti a participé à cette fraude. Il s'agit d'un motif suffisant pour priver cette personne du droit à déduction sans même qu'il soit nécessaire d'établir l'existence d'un risque de perte de recettes fiscales.

- 20 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que le principe de neutralité fiscale ne peut être invoqué aux fins de la déduction par un assujetti qui a participé à une fraude fiscale (ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) déduit de cette jurisprudence récente de la Cour que le refus du droit à déduction au motif que la chaîne commerciale a été entachée d'une fraude fiscale n'a pas pour but de compenser le déficit du Trésor public, mais de protéger le système de la TVA contre la fraude. Cette mesure est avant tout une mesure préventive de la fraude fiscale, ce qui implique qu'elle présente un certain caractère dissuasif. La prévention ne serait pas efficace si le redressement fiscal pouvait n'affecter qu'un seul maillon de la chaîne frauduleuse. Il faut donc partir du principe qu'aucun droit à déduction ne naît pour l'une des personnes qui ont participé en connaissance de cause à la fraude fiscale. Si l'administration fiscale devait limiter le refus de la déduction au seul recouvrement de la taxe non acquittée, elle créerait une discrimination à la fois à l'égard de la personne faisant l'objet d'un redressement fiscal (la personne sera tenue responsable de sa participation à la fraude, sans affecter les autres maillons de la chaîne, qui peuvent également avoir eu connaissance de la fraude) et à l'égard des personnes honnêtes, qui seraient désavantagées de manière injustifiée par cette procédure par rapport aux personnes malhonnêtes. Il en résulte que l'administration fiscale peut refuser la déduction de la taxe à tous les maillons de la chaîne commerciale frauduleuse [voir arrêts de la Cour administrative suprême du 19 janvier 2023 (Afs 101/2021-42, *Trimet Prag*, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42) ; du 26 janvier 2023 (1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52) ; du 29 mars 2023 (2 Afs 298/2021-69, *LAKUM – AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69) ; du 27 avril 2023 (7 Afs 160/2021-89, *TRIOD O N*, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89) ; du 25 octobre 2023 (Afs 1/2023-71, *FEPO – europaety*, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71) ; ou également l'arrêt du 7 septembre 2021 (6 Afs 158/2019-63, *ANAFRA*, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63)].
- 22 À la lumière des conclusions susmentionnées de la jurisprudence de la Cour et de la jurisprudence ultérieure du Nejvyšší správní soud (Cour administrative

suprême), il est clair qu'en l'espèce, il y a eu une violation admissible de la neutralité fiscale dans la mesure où le droit de déduire la taxe a été refusé non seulement à FAU, mais aussi à son fournisseur VERAMI. Ceci est dû à l'implication de ces sociétés dans une fraude fiscale. Cet aspect de la relation complexe est donc suffisamment traité par la jurisprudence de la Cour et ne nécessite pas de déférer une question préjudicielle. Cela ne serait d'ailleurs pas possible, étant donné que cet aspect de la partie de la procédure fiscale consacrée au fond ne fait pas l'objet du contrôle juridictionnel en l'espèce.

*Garantie [légale] au titre de la taxe non payée par le fournisseur d'une prestation imposable*

- 23 Il résulte de l'article 205 de la directive TVA que celle-ci laisse aux États membres la possibilité de prévoir une responsabilité solidaire pour le paiement de la taxe sans en fixer les conditions. La Cour s'est prononcée dans une certaine mesure sur ces conditions, tout d'abord en ce qui concerne l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (ci-après la « sixième directive TVA »), dont le contenu est similaire.
- 24 L'arrêt du 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.* (C-384/04, EU:C:2006:309) doit être considéré comme déterminant. Dans cet arrêt, la Cour souligne que, dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives de l'Union européenne, les États membres sont tenus de respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union européenne et, en particulier, les principes de sécurité juridique et de proportionnalité. En ce qui concerne plus particulièrement le principe de proportionnalité, il y a lieu de rappeler que, s'il est légitime que les mesures adoptées par l'État membre, sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin. L'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet à un État membre de tenir une personne pour solidairement redevable de la TVA lorsque, au moment de l'opération effectuée en sa faveur, elle savait ou aurait dû savoir que la TVA due sur cette opération, ou une opération antérieure ou postérieure, resterait impayée. L'utilisation de présomptions ne peut pas conduire à un système de facto de responsabilité sans faute qui va au-delà de ce qui est nécessaire pour protéger les paiements au Trésor public. En effet, les personnes qui prennent toutes les mesures qui peuvent raisonnablement être exigées d'elles pour s'assurer que leurs opérations ne font pas partie d'une chaîne d'approvisionnement impliquant une opération entachée de fraude fiscale doivent pouvoir avoir confiance dans la légalité de ces opérations sans risquer d'être tenues solidairement responsables de la taxe due par un autre assujetti.
- 25 La Cour est également parvenue à ces conclusions dans son arrêt du 21 décembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV* (C-499/10, EU:C:2011:871).

- 26 La Cour s'est penchée sur l'interprétation de l'article 205 de la directive TVA dans son arrêt du 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). Elle a déclaré que cette disposition ne précise ni les personnes que les États membres peuvent désigner comme débitrices solidaires, ni les situations dans lesquelles une telle désignation peut être effectuée. Il appartient donc aux États membres de déterminer les conditions et les modalités d'application de la responsabilité solidaire. En ce qui concerne le principe de sécurité juridique et le principe de proportionnalité, interprétés de la même manière que dans les arrêts précédents cités, les États membres peuvent désigner un débiteur solidaire autre que le redevable de la taxe aux fins d'assurer une perception efficace de celle-ci. Cette détermination doit être fondée sur la relation factuelle et/ou juridique existant entre les deux codébiteurs solidaires. Il appartient aux États membres de préciser les circonstances particulières dans lesquelles le destinataire d'une opération imposable doit être tenue pour solidairement responsable du paiement de la taxe due par son cocontractant alors qu'elle l'a acquittée en payant le prix de l'opération. La Cour a en outre repris les conclusions de l'arrêt *Federation of Technological Industries e.a.*, résumées ci-dessus. Elle a ajouté qu'en cas d'abus de TVA, l'administration fiscale doit pouvoir recouvrer la taxe due et tous ses accessoires auprès de chacun des entrepreneurs ayant participé à l'abus dans un souci d'efficacité.
- 27 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'il appartient aux États membres de déterminer les conditions d'application de la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt. Toutefois, ces derniers doivent respecter le principe de sécurité juridique et le principe de proportionnalité. Il est exclu d'appliquer un système de responsabilité objective qui ne permettrait pas de s'exonérer de la responsabilité en cas de bonne foi fondée sur l'application de toutes les mesures qui peuvent légitimement être exigées pour éviter que l'intéressé ne participe à la fraude.
- 28 La juridiction de renvoi a connaissance du fait que l'interprétation de l'article 205 de la directive TVA devrait également être examinée par la Cour dans l'affaire C-331/23, *Dranken Van Eetvelde*. Il ne ressort pas des informations publiquement disponibles sur cette affaire, en particulier du libellé des questions préjudicielles, que la Cour devrait se prononcer sur une question déterminante pour l'appréciation de l'affaire pendante devant la juridiction de renvoi.
- 29 La Cour n'a pas encore répondu à la question de savoir s'il est conforme au principe de proportionnalité d'appliquer de manière concomitante une responsabilité solidaire pour le paiement de la taxe impayée et le refus du droit à déduction en raison d'une participation à une fraude fiscale, et ce pour les mêmes opérations commerciales. De plus, dans une situation où l'assujetti contre lequel les deux mesures sont appliquées de manière simultanée savait, ou du moins pouvait et devait savoir, qu'en acceptant les prestations imposables, il participait à une fraude fiscale et que son fournisseur ne paierait pas la taxe sur les prestations imposables qu'il a obtenues de ce dernier. Cette question ne peut donc pas être

considérée comme un acte éclairé et, compte tenu de son ambiguïté, comme un acte clair.

- 30 À cet égard, la juridiction de renvoi fait observer que le droit tchèque ne règle pas expressément l'application simultanée du refus du droit à déduction de la taxe et de la garantie [légale] au titre de la taxe due par le fournisseur. Cela résulte de la pratique administrative de l'administration fiscale, dont la légalité n'a pas encore été examinée par la Cour administrative suprême. Une interprétation systématique du droit tchèque fait apparaître que l'application simultanée de ces instruments n'est pas exclue. Le refus du droit de déduire la taxe est un instrument pour fixer la taxe au stade de la procédure fiscale au fond. En outre, il concerne, en l'espèce, la propre obligation fiscale de FAU. En revanche, la garantie [légale] au titre de la taxe impayée par le fournisseur est un instrument relevant de la phase de paiement de l'impôt, qui suit la partie de la procédure fiscale consacrée au fond [voir arrêts de la Cour administrative suprême du 18 décembre 2018 (7 Afs 8/2018-56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56 ; et du 24 janvier 2022 (10 Afs 57/2021-65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65)]. La garantie [légale] ne concerne pas l'obligation fiscale propre à FAU, mais la taxe en aval sur les prestations imposables obtenues, qui a été mentionnée sur la facture par VERAMI (c'est-à-dire le fournisseur de FAU) et que VERAMI est tenue de verser au Trésor public. Ainsi, bien que tant la garantie [légale] que le refus du droit à déduction concernent la même opération commerciale (prestation imposable), ils se rattachent aux obligations fiscales de différents assujettis. La garantie [légale] concerne la dette fiscale de VERAMI (taxe en aval), le refus du droit à déduction concerne la dette fiscale de FAU (taxe en amont).
- 31 La seule question qui soulève des doutes quant à l'admissibilité de l'application simultanée des deux mesures à FAU est celle de l'opportunité de recourir à la garantie [légale] dans une situation où FAU s'est déjà vu refuser le droit de déduire la taxe sur les mêmes prestations imposables par une décision définitive. Dans le contexte de l'article 205 de la directive TVA, le principe de proportionnalité est interprété en ce sens que les mesures par lesquelles un État membre cherche à assurer la protection la plus efficace des paiements au Trésor public ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Il est essentiel, pour l'appréciation de la présente affaire, de répondre à la question de savoir si le refus à FAU du droit de déduire la taxe au motif que la prestation imposable obtenue fait partie d'une chaîne commerciale entachée d'une fraude fiscale est une mesure suffisante pour assurer la protection des paiements au Trésor public et un instrument suffisant pour lutter contre la fraude fiscale. Si le refus à FAU du droit de déduire la taxe ne suffit pas à protéger ces intérêts publics et qu'il est donc nécessaire d'utiliser tous les moyens pour recouvrer la taxe impayée due par VERAMI afin d'atteindre les objectifs légitimes susmentionnés, il convient d'apprécier le point de savoir s'il est conforme au principe de proportionnalité de recourir à l'institution de la garantie [légale] à l'encontre de FAU (dans les circonstances de l'espèce).

- 32 La juridiction de renvoi ne considère pas que FAU pourrait se prévaloir de la règle tirée de la jurisprudence de la Cour selon laquelle le risque causé par le comportement frauduleux d'un tiers doit être réparti entre le fournisseur et l'administration fiscale conformément au principe de proportionnalité (arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). À tout le moins, FAU pouvait et devait savoir qu'elle prenait part à une fraude fiscale en acceptant la prestation imposable de VERAMI.
- 33 Deux circonstances, déjà évoquées ci-dessus, peuvent être pertinentes pour l'appréciation par la Cour de la question préjudicielle, mais il convient de les rappeler explicitement. La première circonstance est que, si l'administration fiscale a refusé à FAU le droit de déduire la taxe sur les prestations obtenues de VERAMI, ce n'est qu'après qu'un contrôle fiscal a été effectué dans le cadre de la procédure de redressement. En conséquence, FAU a fait l'objet d'un redressement fiscal qu'elle n'a pas payé en raison de sa faillite. Ainsi, FAU n'a pas réglé ses dettes envers le Trésor public qui sont directement liées au refus de la déduction fiscale. C'est ce que fait valoir la défenderesse dans son pourvoi. Il convient toutefois d'ajouter que les arriérés d'impôts ainsi dus par FAU peuvent généralement être récupérés auprès de cette société. Il convient d'ajouter qu'en l'espèce, ce n'est qu'en vertu des règles régissant les procédures d'insolvabilité.
- 34 La deuxième circonstance est que, si FAU avait payé la dette fiscale de son fournisseur au titre de la garantie [légale], il est peu probable, compte tenu de la législation tchèque sur la subsidiarité de la garantie [légale] au titre des arriérés fiscaux, qu'elle aurait pu en obtenir le remboursement effectif de la part de son fournisseur (voir ci-dessus).

[OMISSIS] [répétition de la question préjudicielle]

[OMISSIS] [procédure nationale]

[OMISSIS]