

ORDONNANCE DE LA COUR (dixième chambre)

16 mai 2013 (*)

«Fiscalité – TVA – Directive 2006/112/CE – Principe de neutralité fiscale – Droit à déduction – Refus – Opérations suspectes – Fraudes commises en amont – Charge de la preuve»

Dans l'affaire C-444/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Fővárosi Törvényszék (Hongrie), par décision du 24 septembre 2012, parvenue à la Cour le 3 octobre 2012, dans la procédure

Hardimpex Kft., en liquidation,

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. D. Šváby (rapporteur) et C. Vajda, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée, conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Hardimpex Kft., en liquidation (ci-après «Hardimpex»), à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága (direction principale pour les affaires et contribuables d'importance particulière, relevant de l'administration nationale des impôts et des douanes) au sujet du refus de l'administration fiscale d'admettre le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112 soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

4 L'article 168, sous a), de cette directive dispose:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti».

Le droit hongrois

5 L'article 32, paragraphe 1, sous a), de la loi LXXIV de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.), ci-après la «loi relative à la TVA»], prévoit qu'un assujetti a le droit de déduire du montant de l'impôt qu'il doit payer le montant de l'impôt qu'un autre assujetti a mis à sa charge à l'occasion d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

6 Selon l'article 35, paragraphe 1, sous a), de la loi relative à la TVA, sauf disposition contraire de la loi relative aux impôts, le droit à déduction ne peut être exercé qu'à condition de disposer de documents dignes de foi prouvant le montant de la taxe comptabilisée en amont. Sont considérés comme tels les factures, les factures simplifiées et les documents qui tiennent lieu de facture, établis au nom de l'assujetti.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 En 2006 et en 2007, Hardimpex s'est livrée au commerce de gros de matériel informatique et de pièces détachées.

8 En se fondant sur les articles 32, paragraphe 1, sous a), et 35, paragraphe 1, sous a), de la loi relative à la TVA, l'administration fiscale a refusé à Hardimpex le droit de déduire la TVA mentionnée dans les factures émises par son principal fournisseur, Cryp?Tech Kft. (ci-après «CT»), au motif que lesdites factures ne faisaient pas foi de leur contenu.

9 L'administration fiscale s'est fondée à cet égard sur le résultat de contrôles menés auprès de sociétés intervenues en amont, en faisant valoir que les biens mentionnés dans les factures émises par CT étaient de provenance non vérifiée, puisqu'ils ont été mis dans le commerce illégalement en Hongrie, dès lors que le principal fournisseur de CT, M2 Data Kft., qui s'était procuré le matériel informatique pour partie dans un État tiers, n'avait pas satisfait à ses obligations déclaratives et fiscales liées à l'importation, tandis que le fournisseur de M2 Data Kft. en Hongrie, la société P, n'exerçait aucune activité économique à son siège statuaire. L'administration fiscale a également fondé son refus de reconnaître ledit droit à déduction de la TVA sur la circonstance que, lors de l'acquisition des biens concernés, Hardimpex n'aurait pas fait preuve de la diligence requise, dès lors qu'elle n'aurait pas vérifié si les sociétés commerciales qui sont intervenues en amont dans la chaîne de livraisons avaient satisfait à leurs obligations de déclaration et de paiement de la TVA afférente à la livraison des biens ainsi que, en cas d'acquisition de biens provenant d'un État tiers, à leurs obligations de dédouanement et de paiement des droits de douane.

10 L'administration fiscale n'a toutefois pas contesté que CT avait livré du matériel informatique

à Hardimpex et que celle-ci avait tenu à la disposition de l'administration fiscale la documentation établissant l'achat des biens en cause.

11 À la suite du rejet de sa réclamation contre la décision de l'administration fiscale portant refus du droit à déduction de la TVA, Hardimpex a formé un recours devant la juridiction de renvoi en faisant valoir que le droit à déduction de la TVA ne peut être refusé en raison de la provenance non vérifiée de la marchandise. Afin d'établir la réalité de l'opération économique en cause, Hardimpex a invoqué les factures ainsi que la documentation établissant l'achat des biens, consistant en un numéro de série et en un certificat de garantie, qu'elle avait tenues à la disposition de l'administration fiscale lors du contrôle.

12 Éprouvant des doutes quant à la compatibilité avec l'article 168 de la directive 2006/112 de la position adoptée, dans l'affaire au principal, par l'administration fiscale, le Fővárosi Törvényszék a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter les dispositions de la directive 2006/112 relatives à la livraison de biens en ce sens que les éléments constitutifs de la notion de livraison de biens ne sont pas réunis lorsque l'assujetti émetteur de la facture livre à l'autre assujetti des biens de provenance non vérifiée?

2) S'il convient de répondre par la négative à la première question, les dispositions de la directive 2006/112 relatives à la neutralité fiscale [et] à la déduction de la taxe s'opposent-elles à ce que l'administration fiscale refuse à l'assujetti le droit à déduction de la TVA due ou payée au titre d'une livraison de biens réalisée en sa faveur au seul motif que la marchandise ayant fait l'objet de l'opération à l'origine du droit à déduction était de provenance non vérifiée, sans qu'il ait été établi à suffisance de droit que le destinataire de la facture était en relation directe ou indirecte avec des opérateurs économiques qui sont intervenus en amont dans la chaîne de livraisons, ou qu'il connaissait ou aurait dû connaître la fraude fiscale commise par les opérateurs en question?

3) Convient-il d'interpréter les dispositions de la directive 2006/112 relatives à la déduction de la taxe en ce sens qu'elles s'opposent à ce que l'administration fiscale refuse à l'assujetti le droit à déduction de la TVA au motif qu'il peut être reproché à ce dernier d'avoir omis de contrôler ou de s'assurer que la provenance des biens figurant dans la facture qui lui a été adressée est dûment vérifiée, que ces derniers ont été légalement mis sur le marché en Hongrie, et comment l'émetteur de la facture ou l'assujetti intervenu en amont dans la chaîne de livraisons s'est procuré les biens livrés? Ce comportement de l'assujetti peut-il être considéré comme un élément objectif impliquant que le destinataire de la facture savait ou devait savoir qu'il participait à une opération destinée à se soustraire à l'impôt?»

Sur les questions préjudicielles

13 En vertu de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsqu'une question posée à titre préjudiciel est identique à une question sur laquelle la Cour a déjà statué, lorsque la réponse à une telle question peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à la question posée à titre préjudiciel ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour peut, à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.

14 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans la présente affaire.

15 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'autorité fiscale d'un État membre refuse à un assujetti le droit de déduire du

montant de la TVA dont il est redevable le montant de la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui ont été livrés, au motif qu'une opération antérieure faisant partie de la chaîne de livraisons était entachée d'irrégularité au regard des règles relatives à la TVA ou qu'il peut être reproché à cet assujetti d'avoir omis de s'assurer de la provenance des biens figurant dans la facture émise par son fournisseur, sans qu'il ait été établi à suffisance de droit qu'il connaissait ou aurait dû connaître ladite irrégularité.

16 Il convient de rappeler, à cet égard, que, selon une jurisprudence constante, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, non encore publié au Recueil, point 37 et jurisprudence citée, ainsi que du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, non encore publié au Recueil, point 25).

17 Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts précités Mahagében et Dávid, point 38, ainsi que Bonik, point 26 et jurisprudence citée).

18 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts précités Mahagében et Dávid, point 39, ainsi que Bonik, point 27 et jurisprudence citée).

19 La question de savoir si la TVA due sur les opérations de vente antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont. En effet, la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix (voir, notamment, arrêts précités Mahagében et Dávid, point 40, ainsi que Bonik, point 28 et jurisprudence citée).

20 Par ailleurs, il ressort du libellé de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un assujetti au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ce droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens ou ces services soient fournis par un autre assujetti (voir arrêt Bonik, précité, point 29).

21 En ce qui concerne l'affaire au principal, il ressort de la décision de renvoi que Hardimpex, souhaitant exercer le droit à déduction, a la qualité d'assujetti au sens de la directive 2006/112, que CT, son principal fournisseur, lui a livré des pièces et du matériel informatique qu'elle a utilisé en aval pour les besoins de ses opérations taxées et qu'elle a mis à la disposition de l'administration fiscale les factures ainsi que la documentation établissant l'achat de ces biens, consistant en un numéro de série et en un certificat de garantie. La juridiction de renvoi qualifie par ailleurs CT comme étant un assujetti.

22 Or, s'il résulte de cette appréciation que les livraisons en cause au principal ont été réellement effectuées et que les biens livrés ont été utilisés en aval par Hardimpex pour les besoins de ses opérations taxées, le bénéfice du droit à déduction ne saurait, en principe, lui être

refusé.

23 Il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, l'administration fiscale a toutefois refusé la déduction de la TVA acquittée en amont en raison, d'une part, d'irrégularités commises non par la requérante au principal elle-même, ni par son principal fournisseur, mais par des opérateurs économiques intervenus en amont dans la chaîne de livraisons, et, d'autre part, du fait que la requérante au principal n'avait pas fait preuve de la diligence requise dans la mesure où elle n'avait pas vérifié si les opérateurs intervenus en amont avaient satisfait à leurs obligations de déclaration et de paiement de la TVA ainsi que des droits de douane.

24 S'agissant de la circonstance que les opérations en amont seraient entachées d'irrégularité, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive 2006/112 de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraisons, antérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée d'irrégularité au regard des règles relatives à la TVA (voir en ce sens, notamment, arrêt du 31 janvier 2013, LVK – 56, C-643/11, non encore publié au Recueil, point 60 et jurisprudence citée).

25 S'agissant de l'argument selon lequel l'assujetti n'aurait pas fait preuve de la diligence requise, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, certes, lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités, un opérateur avisé pourrait, selon les circonstances de l'espèce, se voir obligé de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services, afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (arrêt Mahagében et Dávid, précité, point 60).

26 Toutefois, l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (voir, en ce sens, arrêts précités Mahagében et Dávid, point 61, ainsi que LVK – 56, point 61).

27 Il s'ensuit qu'une juridiction nationale qui est appelée à décider si, dans un cas particulier, une opération imposable faisait défaut, et devant laquelle l'administration fiscale s'est notamment fondée sur des irrégularités dans la sphère de l'émetteur de la facture, doit veiller à ce que l'appréciation des éléments de preuve n'aboutisse pas à vider de son sens la jurisprudence rappelée au point 24 de la présente ordonnance et à obliger de manière indirecte le destinataire de la facture à procéder à des vérifications auprès de son cocontractant qui, en principe, ne lui incombent pas (voir, en ce sens, arrêt LVK – 56, précité, point 62).

28 Par conséquent, le refus du droit à déduction constituant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales compétentes d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne de livraisons (voir arrêt Mahagében et Dávid, précité, point 49).

29 Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs (voir, en ce sens, arrêt Bonik, précité, point 44).

30 Or, en l'occurrence, sous réserve des vérifications qui incombent à la juridiction de renvoi, il

n'est pas établi que Hardimpex connaissait ou aurait dû connaître les irrégularités commises par les opérateurs en amont dans la chaîne de livraisons et la seule circonstance que Hardimpex aurait omis de s'assurer de la provenance des biens figurant dans la facture émise par son fournisseur ne saurait être considérée comme un motif permettant de refuser la déduction de la TVA.

31 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'autorité fiscale d'un État membre refuse à un assujetti le droit de déduire du montant de la TVA dont il est redevable le montant de la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui ont été livrés, au motif qu'une opération antérieure faisant partie de la chaîne de livraisons était entachée d'irrégularité au regard des règles relatives à la TVA ou qu'il peut être reproché à cet assujetti d'avoir omis de s'assurer de la provenance des biens figurant dans la facture émise par son fournisseur, sans qu'il ait été établi à suffisance de droit qu'il connaissait ou aurait dû connaître ladite irrégularité.

Sur les dépens

32 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit:

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'autorité fiscale d'un État membre refuse à un assujetti le droit de déduire du montant de la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable le montant de la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui ont été livrés, au motif qu'une opération antérieure faisant partie de la chaîne de livraisons était entachée d'irrégularité au regard des règles relatives à la taxe sur la valeur ajoutée ou qu'il peut être reproché à cet assujetti d'avoir omis de s'assurer de la provenance des biens figurant dans la facture émise par son fournisseur, sans qu'il ait été établi à suffisance de droit qu'il connaissait ou aurait dû connaître ladite irrégularité.

Signatures

* Langue de procédure: le hongrois.