

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

13 février 2014 (*)

«Fiscalité – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Déduction de la taxe payée en amont – Prestations fournies – Contrôle – Fournisseur ne disposant pas des moyens nécessaires – Notion de fraude fiscale – Obligation de constater d’office la fraude fiscale – Exigence de fourniture effective du service – Obligation de tenir une comptabilité suffisamment détaillée – Contentieux – Interdiction pour le juge de qualifier pénalement la fraude et d’aggraver la situation du requérant»

Dans l’affaire C-18/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par l’Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarie), par décision du 11 décembre 2012, parvenue à la Cour le 14 janvier 2013, dans la procédure

Maks Pen EOOD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia, anciennement Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. G. Arestis et J.-C. Bonichot (rapporteur), juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, anciennement Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia, par M. A. Georgiev, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement bulgare, par Mmes E. Petranova et D. Drambozova, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement grec, par Mmes K. Paraskevopoulou et M. Vergou, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par Mme C. Soulay et M. D. Roussanov, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63, 178, paragraphe 1, sous a), 226, paragraphe 1, point 6, 242 et 273 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 Maks Pen EOOD (ci-après «Maks Pen») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika» Sofia, anciennement Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution», pour la ville de Sofia, près l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques), au sujet d'un refus de déduction, sous la forme d'un crédit d'impôt, de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») relative à des factures établies par certains fournisseurs de Maks Pen.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 62 de la directive 2006/112:

«Aux fins de la présente directive sont considérés comme:

- 1) 'fait générateur de la taxe' le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;
- 2) 'exigibilité de la taxe' le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.»

4 L'article 63 de cette directive dispose:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.»

5 L'article 167 de ladite directive énonce:

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

6 L'article 168 de la même directive prévoit:

«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:

?) 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;

[...]»

7 Aux termes de l'article 178 de la directive 2006/112:

«Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes:

?) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240;

[...]

8 L'article 220, point 1, de la directive 2006/112, figurant sous le chapitre 3, intitulé «Facturation», du titre XI de cette directive, prévoit que tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie.

9 L'article 226 de la directive 2006/112 énumère les seules mentions qui, sans préjudice des dispositions particulières prévues par celle-ci, doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 de cette directive.

10 L'article 242 de ladite directive est libellé comme suit:

«Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale.»

11 L'article 273 de la même directive énonce:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.»

Le droit bulgare

12 Conformément à l'article 70, paragraphe 5, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, ci?après la «loi relative à la TVA»), une TVA indûment facturée ne peut être déduite.

13 L'article 12 du règlement d'application de la loi relative à la TVA, intitulé «Date à laquelle intervient le fait générateur dans le cas d'une livraison de biens ou d'une prestation de services», dans sa version applicable au litige au principal, dispose, à son paragraphe 1:

«[...] le service est considéré comme fourni, au sens de la loi, à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de cette prestation conformément à la loi sur la comptabilité et aux normes comptables applicables.»

14 Aux termes de l'article 160, paragraphes 1, 2 et 5, du code de procédure fiscale et des assurances sociales (Danachno?osiguriteln protsesualen kodeks):

«1. La juridiction statue sur le fond de l'affaire et elle peut annuler entièrement ou partiellement l'avis rectificatif, le modifier ou bien rejeter le recours.

2. La juridiction apprécie la conformité à la loi et le bien-fondé de l'avis rectificatif en vérifiant si celui-ci a été émis par un service compétent et sous la forme requise, en respectant les dispositions de forme et de fond.

[...]

5. Un avis rectificatif ne peut être modifié aux dépens du requérant par décision judiciaire.»

15 L'article 17, paragraphe 1, du code de procédure civile (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) dispose:

«Le juge statue sur toutes les questions pertinentes pour la solution du litige, sauf sur la question de savoir si une infraction a été commise.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

16 Maks Pen est une société de droit bulgare qui a pour activité le commerce de gros de fournitures de bureau et de matériel publicitaire.

17 Le contrôle fiscal dont elle a fait l'objet au titre de la période d'imposition comprise entre le 1er janvier 2007 et le 30 avril 2009 a conduit l'administration fiscale à s'interroger sur le bien-fondé de la déduction de la TVA opérée à raison de la taxe mentionnée sur les factures de sept de ses fournisseurs.

18 Pour certains des fournisseurs eux-mêmes, ou pour leurs sous-traitants, les renseignements qui leur ont été demandés au cours de ce contrôle n'ont pas permis d'établir qu'ils disposaient des moyens nécessaires pour assurer les prestations facturées. Estimant soit que la réalité de l'exécution des opérations de certains sous-traitants n'était pas établie, soit que celles-ci n'avaient pas été réalisées par les prestataires mentionnés sur les factures, l'administration fiscale a établi un avis d'imposition rectificatif remettant en cause la déductibilité de la TVA figurant sur les factures de ces sept entreprises.

19 Maks Pen a contesté cet avis rectificatif devant le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia, puis devant la juridiction de renvoi, en faisant valoir qu'elle était en possession de factures et de documents contractuels réguliers, que ces factures avaient été payées par voie bancaire, qu'elles étaient enregistrées dans les écritures comptables des fournisseurs, que ceux-ci avaient déclaré la TVA afférente auxdites factures, que la preuve était ainsi apportée de la réalité des prestations en cause et que, d'ailleurs, il n'était pas contesté qu'elle avait elle-même réalisé les livraisons subséquentes à ces prestations.

20 L'administration fiscale a fait valoir que la détention de factures régulières ne suffisait pas à fonder le droit à déduction, alors que, notamment, les documents de caractère privé présentés à l'appui des factures par les fournisseurs concernés étaient sans date fiable et dépourvus de toute force probante, et que les sous-traitants n'avaient pas déclaré les travailleurs auxquels ils avaient fait appel ni les prestations de services exécutées. Devant la juridiction de renvoi, l'administration fiscale a fait état d'éléments nouveaux, d'une part, en remettant en cause la validité de la signature des représentants de deux des fournisseurs et, d'autre part, en soulignant que l'un d'eux n'avait pas porté dans ses documents comptables ni dans ses déclarations fiscales les factures de l'un des sous-traitants auxquels il aurait fait appel. Si l'administration fiscale a reconnu que les services facturés avaient été fournis à Maks Pen, ils n'auraient pas cependant été fournis par les

prestataires figurant sur ces factures.

21 C'est dans ces conditions que l'Administrativen sad Sofia?grad a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Aux fins de l'application de la TVA dans le droit de l'Union, peut-on parler de 'fraude fiscale' dans une situation de fait où le fournisseur mentionné sur la facture ou son sous-traitant ne dispose pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires pour fournir le service, où les coûts de la prestation effective du service n'ont pas été documentés ni inscrits dans la comptabilité du fournisseur et où des documents faux quant à l'identité des personnes ayant signé en tant que fournisseurs – à savoir un contrat et un procès-verbal de réception – ont été établis et présentés en tant que preuve du caractère croisé des prestations et de l'exécution de la fourniture au titre de laquelle la facture fiscale a été émise et le droit à déduction de l'impôt a été exercé?

2) L'obligation du juge – découlant du droit de l'Union et de la jurisprudence de la Cour [...] – de refuser le droit à déduction de l'impôt en cas de fraude fiscale, fait-elle également naître pour le juge national – compte tenu de ses obligations, au regard du droit national, de trancher le litige au fond, de respecter l'interdiction de modifier la position du requérant, de respecter les principes des droits de la défense et de sécurité juridique et d'appliquer d'office les règles de droit pertinentes – une obligation de contrôler d'office la présence d'une fraude fiscale dans des circonstances telles que celles en cause en l'espèce, en examinant des faits nouveaux, invoqués pour la première fois devant lui, ainsi que tout élément de preuve, notamment ceux concernant des opérations fictives, des faux ou des documents à la teneur inexacte?

3) Compte tenu de l'obligation du juge de refuser le droit à déduction de la TVA en cas de fraude fiscale, l'article 178, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112 [...] exige-t-il que l'exercice du droit à déduction soit conditionné au fait que la fourniture ait été effectivement réalisée par le fournisseur mentionné sur la facture ou par son sous-traitant?

4) L'exigence, à l'article 242 de la directive 2006/112 [...], de la tenue d'une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre le contrôle du droit à déduction inclut-elle le respect de la législation comptable correspondante de l'État membre prévoyant le respect des normes comptables internationales conformément au droit de l'Union, ou ne comprend-elle que l'obligation de conserver les documents comptables afférents à la TVA qui sont visés par ladite directive, à savoir les factures, déclarations et états récapitulatifs?

Dans la seconde hypothèse:

Compte tenu de l'exigence, inscrite à l'article 226, paragraphe 1, point 6, de la directive 2006/112 [...], que les factures mentionnent 'l'étendue et la nature des services rendus', cela implique-t-il que, lors de la prestation des services, les factures – ou le document établi en rapport avec celles-ci – doivent contenir des informations sur la fourniture effective du service, à savoir des faits objectifs vérifiables et prouvant que le service correspondant a été fourni, et ce par le fournisseur mentionné sur la facture?

5) Interprétée à la lumière des articles 63 et 273 de la directive 2006/112 [...], l'exigence, figurant à l'article 242 de cette directive, de la tenue d'une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre le contrôle du droit à déduction autorise-t-elle une disposition nationale en vertu de laquelle le service est considéré comme fourni à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de cette prestation conformément à la législation pertinente relative à la comptabilité prévoyant le respect des normes comptables internationales conformément au droit de l'Union et le respect des principes de documentation des opérations économiques, de primauté du fond sur la forme et de comparabilité des recettes et des

dépenses?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et troisième questions

22 Par ses première et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce qu'un assujetti procède à la déduction de la TVA figurant sur les factures émises par un fournisseur lorsque, bien que la prestation ait été fournie, il s'avère qu'elle n'a pas été effectivement réalisée par ce fournisseur ou par son sous-traitant notamment parce que ces derniers ne disposaient pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires, que les coûts de leur prestation n'ont pas été justifiés dans leur comptabilité et que l'identité des personnes ayant signé certains documents en tant que fournisseurs s'est révélée inexacte.

23 Il y a lieu de rappeler 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 arrêt du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, point 25 et jurisprudence citée).

24 À cet égard, la Cour a itérativement jugé que 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 arrêt Bonik, précité, point 26 et jurisprudence citée).

25 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 et jurisprudence citée). Si ces conditions sont remplies, le bénéfice de la déduction ne saurait donc, en principe, être refusé.

26 Cela étant, il convient de rappeler que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112. À cet égard, la Cour a jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union. Dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (voir arrêt Bonik, précité, points 35 à 37 et jurisprudence citée).

27 Si tel est le cas lorsqu'une fraude fiscale est commise par l'assujetti lui-même, il en est également ainsi lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA. Il doit alors, pour les besoins de la directive 2006/112, être considéré comme participant à cette fraude, et cela indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens ou de l'utilisation des services dans le cadre des opérations taxées effectuées par lui en aval (voir arrêt Bonik, précité, points 38 et 39 ainsi que jurisprudence citée).

28 Le bénéfice du droit à déduction ne saurait ainsi être refusé à un assujetti qu'à la condition qu'il soit établi, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti, auquel les biens ou les services servant de base pour fonder le droit à déduction ont été livrés ou fournis, 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 à la TVA commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne de ces livraisons ou de ces prestations (voir arrêt Bonik, précité, point 40 et jurisprudence citée).

29 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 que les éléments objectifs auxquels se réfère le point précédent du présent arrêt sont réunis. Il appartient ensuite aux juridictions nationales de vérifier si les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs (voir, en ce sens, arrêt Bonik, précité, points 43 et 44).

30 Il convient de rappeler à cet égard que, dans le cadre de la procédure introduite au titre de l'article 267 TFUE, la Cour n'est pas compétente pour vérifier non plus que pour apprécier les circonstances de fait relatives à l'affaire au principal. Dans l'affaire au principal, il appartient dès lors à la juridiction de renvoi d'effectuer, conformément aux règles de preuve du droit national, une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de cette affaire afin de déterminer, au vu des éléments objectifs fournis par les autorités fiscales, si Maks Pen savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ses fournisseurs.

31 À cet égard, la seule circonstance que, dans l'affaire au principal, la prestation fournie à Maks Pen n'aurait pas été effectivement réalisée par le fournisseur mentionné sur les factures ou par son sous-traitant notamment parce que ces derniers ne disposeraient pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires, que les coûts de leur prestation n'auraient pas été justifiés dans leur comptabilité ou que l'identité des personnes ayant signé certains documents en tant que fournisseurs s'est révélée inexacte ne suffirait pas, par elle-même, à exclure le droit à déduction dont s'est prévalu Maks Pen.

32 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux première et troisième questions que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce qu'un assujetti procède à la déduction de la TVA figurant sur les factures émises par un fournisseur lorsque, bien que la prestation ait été fournie, il s'avère qu'elle n'a pas été effectivement réalisée par ce fournisseur ou par son sous-traitant notamment parce que ces derniers ne disposaient pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires, que les coûts de leur prestation n'ont pas été justifiés dans leur comptabilité ou que l'identité des personnes ayant signé certains documents en tant que fournisseurs s'est révélée inexacte, à la double condition que de tels faits soient constitutifs d'un comportement frauduleux et qu'il soit établi, au vu des éléments objectifs fournis par les autorités fiscales, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans cette fraude, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur la deuxième question

33 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union exige qu'elle contrôle d'office la présence d'une fraude fiscale dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, sur la base de faits nouveaux invoqués pour la première fois devant elle par les autorités fiscales et de tout élément de preuve, alors même que, en procédant à un tel examen, elle méconnaîtrait des obligations ressortant pour elle du droit national applicable.

34 Ainsi qu'il a été rappelé au point 26 du présent arrêt, le droit de l'Union exige des autorités et des juridictions nationales qu'elles refusent le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Par ailleurs, alors

même que le droit de l'Union ne serait pas invoqué par les parties, le juge national doit opposer d'office les moyens de droit tirés d'une règle contraignante du droit de l'Union lorsque, en vertu du droit national, les juridictions nationales ont l'obligation ou la faculté de le faire par rapport à une règle contraignante de droit national (voir, en ce sens, arrêt du 12 février 2008, *Kempter*, C-2/06, Rec. p. I-411, point 45 et jurisprudence citée).

35 Dès lors, si, comme la juridiction de renvoi le précise elle-même au point 72 de sa demande de décision préjudicielle, il ressort de l'article 160, paragraphe 2, du code de procédure fiscale et des assurances sociales qu'elle est tenue de dire s'il y a fraude fiscale lorsqu'elle examine d'office la conformité, au droit national, de l'avis d'imposition rectificatif remettant en cause la déduction de la TVA opérée par l'assujetti, elle doit opposer également d'office l'exigence du droit de l'Union rappelée au point précédent du présent arrêt, conformément à l'objectif de la directive 2006/112 de lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels.

36 Il y a lieu, à cet égard, de rappeler qu'il incombe au juge national d'interpréter le droit national dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive concernée, afin d'atteindre le résultat visé par celle-ci, ce qui requiert qu'il fasse tout ce qui relève de sa compétence en prenant en considération l'ensemble du droit interne et en faisant application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci (voir, en ce sens, arrêt du 4 juillet 2006, *Adeneler e.a.*, C-212/04, Rec. p. I-6057, point 111). Il incombe donc à la juridiction de renvoi de vérifier si les règles du droit national qu'elle invoque et qui, selon elle, pourraient s'opposer aux exigences du droit de l'Union peuvent être interprétées conformément à l'objectif de lutte contre la fraude fiscale qui fonde ces exigences.

37 À ce titre, il est vrai, certes, que le droit de l'Union ne saurait obliger le juge national à appliquer d'office une disposition de ce droit lorsqu'une telle application aurait pour conséquence d'écarter le principe, inscrit dans son droit procédural national, d'interdiction de la *reformatio in pejus* (arrêt du 25 novembre 2008, *Heemskerk et Schaap*, C-455/06, Rec. p. I-8763, point 46). Toutefois, il n'apparaît pas, en tout état de cause, que, dans un litige tel que celui au principal qui porte depuis son origine sur le droit à déduction de la TVA figurant sur un certain nombre de factures déterminées, une telle interdiction puisse s'appliquer à la présentation par l'administration fiscale au cours de l'instance juridictionnelle d'éléments nouveaux qui, concernant ces mêmes factures, ne peuvent être regardés comme aggravant la situation de l'assujetti qui se prévaut de ce droit à déduction.

38 Par ailleurs, quand bien même une règle du droit national qualifierait la fraude fiscale d'infraction pénale et que cette qualification incomberait au seul juge pénal, il n'apparaît pas qu'une telle règle s'opposerait à ce que le juge chargé d'apprécier la légalité d'un avis d'imposition rectificatif remettant en cause la déduction de la TVA opérée par un assujetti ne puisse se fonder sur les éléments objectifs présentés par l'administration fiscale pour établir l'existence, en l'espèce, d'une fraude, alors que, selon une autre disposition du droit national, telle que l'article 70, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA, une TVA «indûment facturée» ne peut être déduite.

39 Dans ces conditions, il convient de répondre à la deuxième question que, lorsque les juridictions nationales ont l'obligation ou la faculté d'opposer d'office les moyens de droit tirés d'une règle contraignante du droit national, elles doivent le faire par rapport à une règle contraignante du droit de l'Union telle que celle qui exige des autorités et des juridictions nationales qu'elles refusent le bénéfice du droit à déduction de la TVA, s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Il appartient à ces juridictions, dans l'appréciation du caractère frauduleux ou abusif de l'invocation de ce droit à déduction d'interpréter le droit national dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive 2006/112, afin d'atteindre le résultat visé par celle-ci, ce qui requiert

qu'elles fassent tout ce qui relève de leur compétence en prenant en considération l'ensemble du droit interne et en faisant application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci.

Sur les quatrième et cinquième questions

40 Par ses quatrième et cinquième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112, en exigeant en particulier, selon son article 242, de tout assujetti qu'il tienne une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que l'État membre concerné exige de tout assujetti qu'il respecte à cet égard l'ensemble des règles comptables nationales conformes aux normes comptables internationales, y compris une disposition nationale selon laquelle le service est considéré comme fourni à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de la prestation concernée.

41 Il y a lieu de rappeler que, dans le cadre du système commun de la TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis et ils bénéficient, à cet égard, d'une certaine latitude en ce qui concerne, notamment, la manière d'utiliser les moyens dont ils disposent. Au nombre de ces obligations, l'article 242 de la directive 2006/112 prévoit, notamment, que tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, Rec. p. I?7639, points 22 et 23).

42 Par ailleurs, en vertu de l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. Cette faculté, qui ne peut s'exercer que sous réserve de ne pas affecter les échanges entre États membres, ne peut pas non plus, ainsi que le détermine le deuxième alinéa de ce même article, être utilisée pour imposer des obligations supplémentaires à celles fixées dans ladite directive.

43 Ladite faculté ne saurait, en outre, autoriser les États membres à adopter des mesures allant au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude (arrêt Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, précité, point 26).

44 À condition qu'elles respectent ces limites, le droit de l'Union ne s'oppose pas à des règles comptables nationales supplémentaires qui seraient établies par référence aux normes comptables internationales applicables dans l'Union dans les conditions prévues par le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales (JO L 243, p. 1).

45 S'agissant de la question de savoir si ces règles comptables nationales peuvent prévoir que le service est considéré comme fourni à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de la prestation concernée, il y a lieu de constater que cette règle aurait pour effet de ne rendre la TVA exigible au titre d'une telle fourniture qu'à partir du moment où les coûts encourus par le fournisseur ou son sous-traitant ont été inscrits dans la comptabilité de ces opérateurs.

46 Or, il convient de rappeler que, selon l'article 167 de la directive 2006/112, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible et que, selon l'article 63 de cette directive, la TVA devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée. Dès lors, et sous réserve des situations spécifiques visées aux articles 64 et 65 de ladite directive,

lesquelles ne sont pas en cause dans l'affaire au principal, le moment où la taxe devient exigible, et donc déductible pour l'assujetti, ne saurait être déterminé, de manière générale, par l'accomplissement de formalités telles que l'inscription, dans la comptabilité des fournisseurs, des coûts qu'ils ont supportés pour la fourniture de leurs services.

47 D'ailleurs, un éventuel manquement par le prestataire de services à l'accomplissement de certaines exigences de nature comptable ne saurait remettre en cause le droit à déduction du destinataire des services fournis en ce qui concerne la TVA acquittée pour ceux-ci, lorsque les factures relatives aux services fournis comportent toutes les informations exigées par l'article 226 de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, Tóth, C-324/11, point 32).

48 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux quatrième et cinquième questions que la directive 2006/112, en exigeant en particulier, selon son article 242, de tout assujetti qu'il tienne une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que l'État membre concerné, dans les limites prévues à l'article 273 de cette directive, exige de tout assujetti qu'il respecte à cet égard l'ensemble des règles comptables nationales conformes aux normes comptables internationales, pourvu que les mesures adoptées en ce sens n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude. À cet égard, la directive 2006/112 s'oppose à une disposition nationale selon laquelle le service est considéré comme fourni à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de la prestation concernée.

Sur les dépens

49 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 (septième chambre) dit pour droit:

1) La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce qu'un assujetti procède à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée figurant sur les factures émises par un fournisseur lorsque, bien que la prestation ait été fournie, il s'avère qu'elle n'a pas été effectivement réalisée par ce fournisseur ou par son sous-traitant notamment parce que ces derniers ne disposaient pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires, que les coûts de leur prestation n'ont pas été justifiés dans leur comptabilité ou que l'identité des personnes ayant signé certains documents en tant que fournisseurs s'est révélée inexacte, à la double condition que de tels faits soient constitutifs d'un comportement frauduleux et qu'il soit établi, au vu des éléments objectifs fournis par les autorités fiscales, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans cette fraude, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

2) Lorsque les juridictions nationales ont l'obligation ou la faculté d'opposer d'office les moyens de droit tirés d'une règle contraignante du droit national, elles doivent le faire par rapport à une règle contraignante du droit de l'Union telle que celle qui exige des autorités et des juridictions nationales qu'elles refusent le bénéfice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Il appartient à ces juridictions, dans l'appréciation du caractère frauduleux ou abusif de l'invocation de ce droit à déduction d'interpréter le droit national dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la

directive 2006/112, afin d'atteindre le résultat visé par celle-ci, ce qui requiert qu'elles fassent tout ce qui relève de leur compétence en prenant en considération l'ensemble du droit interne et en faisant application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci.

3) La directive 2006/112, en exigeant en particulier, selon son article 242, de tout assujetti qu'il tienne une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que l'État membre concerné, dans les limites prévues à l'article 273 de la même directive, exige de tout assujetti qu'il respecte à cet égard l'ensemble des règles comptables nationales conformes aux normes comptables internationales, pourvu que les mesures adoptées en ce sens n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude. À cet égard, la directive 2006/112 s'oppose à une disposition nationale selon laquelle le service est considéré comme fourni à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de la prestation concernée.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.