

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

31 janvier 2013 (*)

«Fiscalité – TVA – Directive 2006/112/CE – Principe de neutralité fiscale – Droit à déduction – Refus – Article 203 – Mention de la TVA sur la facture – Exigibilité – Existence d’une opération imposable – Appréciation identique à l’égard de l’émetteur de la facture et de son destinataire – Nécessité»

Dans l’affaire C-642/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par l’Administrativen sad Varna (Bulgarie), par décision du 2 décembre 2011, parvenue à la Cour le 15 décembre 2011, dans la procédure

Stroy trans EOOD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, faisant fonction de président de la troisième chambre, MM. K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský et T. von Danwitz (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par Mme S. Zlateva, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et Mme D. Drambozova, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios 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 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 Stroy trans EOOD (ci-après «Stroy trans») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution», pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'agence des recettes publiques), au sujet du refus de ce dernier d'admettre le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au motif que la réalité des opérations en amont ne serait pas établie.

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 Aux termes de l'article 62 de cette directive:

«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.»

5 L'article 63 de ladite directive prévoit que le fait générateur de la TVA intervient et celle-ci devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

6 Aux termes de l'article 167 de la directive 2006/112, «[l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible».

7 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».

8 L'article 178 de ladite directive énonce:

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

a) 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;

[...]»

9 Sous le titre XI de la directive 2006/112, intitulé «Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties», chapitre 1, lui-même intitulé «Obligation de paiement», section 1, elle-même intitulée «Redevables de la taxe envers le Trésor», l'article 203 de celle-ci dispose:

«La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture.»

Le droit bulgare

10 Aux termes de l'article 70, paragraphe 5, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV no 63, du 4 août 2006), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le «ZDDS»), «[l]on ne saurait faire valoir de droit à déduction d'une TVA acquittée en amont si celle-ci a été indûment facturée».

11 L'article 82, paragraphe 1, du ZDDS dispose que la «taxe est due par l'assujetti enregistré au sens de la présente loi, qui est le fournisseur ou prestataire de la livraison ou prestation taxable [...]».

12 Conformément à l'article 85 du ZDDS, la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture.

13 L'article 113, paragraphes 1 et 2, du ZDDS dispose:

«(1) Tout fournisseur assujetti qui réalise une livraison de biens, une prestation de services ou qui reçoit une avance de paiement à cette fin émet une facture correspondant à cette opération [...]

(2) La facture est émise en deux exemplaires au moins, un pour le fournisseur et un pour le destinataire.»

14 Selon l'article 115, paragraphe 1, du ZDDS, le fournisseur est tenu de délivrer une note relative à la facture en cas de modification de la base d'imposition d'une opération ou de résiliation de l'opération pour laquelle une facture a été émise.

15 L'article 116 du ZDDS dispose:

«(1) Les factures et les notes y afférentes ne comportent aucune correction ni ajout. Tout document contenant des erreurs ou des corrections doit être annulé et remplacé par un nouveau document.

[...]

(3) Les factures et les notes y afférentes sur lesquelles la taxe est mentionnée alors qu'elle ne devrait pas l'être sont également considérées comme des documents erronés.

(4) Lorsque des documents contenant des erreurs ou des corrections sont inscrits dans la comptabilité du fournisseur ou du destinataire, un document d'annulation doit être établi pour chacune des parties, comportant:

1. les motifs de l'annulation;
2. le numéro et la date du document annulé;
3. le numéro et la date du nouveau document;

4. pour chacune des parties, la signature des personnes qui ont établi le document d'annulation.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

16 Stroy trans était enregistrée conformément au ZDDS et avait pour activité principale le transport routier de marchandises ainsi que la prestation de services mécanisés avec des équipements spécialisés. Au cours de l'année 2009, cette société a déduit la TVA en amont résultant de plusieurs factures portant sur la livraison de combustible diesel et émises respectivement par Hadzhi 98 EOOD et par Dieseltrans-73 EOOD (ci-après «Dieseltrans-73»).

17 L'administration fiscale a effectué des contrôles auprès de ces deux sociétés ainsi qu'auprès de leurs fournisseurs en amont. Lors de ces contrôles, un certain nombre des documents exigés a été présenté.

18 À la suite desdits contrôles, l'administration fiscale a considéré que les documents présentés ne permettaient pas de suivre le parcours du combustible et qu'il n'y avait pas eu de livraison de biens effective s'agissant des factures en cause, de sorte que les conditions nécessaires à la naissance du droit à déduction de la TVA en amont n'étaient pas remplies. L'administration fiscale a donc adressé à Stroy trans un avis d'imposition rectificatif refusant la déduction de la TVA pour un montant total de 42 759,22 BGN et imposant des intérêts de retard (ci-après l'«avis d'imposition rectificatif litigieux»).

19 Après confirmation de l'avis d'imposition rectificatif litigieux par le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par décision du 28 février 2011, Stroy trans a introduit un recours devant l'Administrativen sad Varna, faisant valoir que les factures en cause correspondaient à des livraisons de biens effectives, de sorte que le refus du droit à déduction était dépourvu de fondement.

20 Au cours de la procédure au principal, les conclusions d'une expertise comptable demandée ont été admises, aux termes desquelles, au regard des données comptables de Dieseltrans-73, au moment de chaque vente, les quantités de combustible vendues étaient disponibles.

21 En outre, Stroy trans a présenté un procès-verbal de contrôle fiscal concernant son fournisseur Dieseltrans-73 et un avis d'imposition rectificatif adressé à ce dernier, établis préalablement à l'avis d'imposition rectificatif litigieux. Selon les documents présentés, le droit de déduire la TVA en amont tiré de l'acquisition de combustible par Dieseltrans-73 a été refusé à celui-ci, pour partie au motif que les vendeurs respectifs n'avaient pas présenté de preuves, de sorte qu'il convenait de conclure qu'il n'y avait pas eu de livraison à Dieseltrans-73, et pour partie au motif que les factures originales des achats n'avaient pas été présentées. S'agissant, en revanche, de la TVA en aval déclarée par Dieseltrans-73 concernant la vente de combustible, il a été considéré que, «dans le cadre du contrôle fiscal, il n'y a pas été trouvé de motif de régularisation de la base d'imposition concernant les livraisons effectuées et de la TVA facturée».

22 Stroy trans soutient que la réalité des livraisons invoquées pour fonder son droit à déduction est établie par ledit avis d'imposition rectificatif adressé à son fournisseur Dieseltrans-73 en ce que l'administration fiscale n'avait pas rectifié, dans cet avis, la TVA en aval déclarée par ce fournisseur.

23 Selon la juridiction de renvoi, la jurisprudence du Varhoven administrativen sad (Cour

administrative suprême), concernant la preuve de la réalisation effective d'une livraison au moyen d'un avis d'imposition rectificatif adressé au fournisseur de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction, est hétérogène. Une partie des chambres de cette Cour considère qu'un tel avis ne constitue qu'une preuve parmi d'autres et ne saurait, à lui seul, prouver l'existence d'une livraison de biens effective. Selon d'autres chambres, le fait qu'un tel avis ne comporte aucune rectification de la TVA facturée par le fournisseur signifie que les services fiscaux eux-mêmes ont émis un document officiel attestant que l'opération a effectivement été réalisée et que la TVA y afférente a été correctement facturée.

24 La juridiction de renvoi relève qu'elle interprète l'article 85 du ZDDS, transposant l'article 203 de la directive 2006/112, en ce sens qu'il impose de manière spéciale l'exigibilité de la TVA mentionnée sur une facture, que la facture et la mention de la TVA soient ou non justifiées. En outre, elle considère que, les dispositions nationales prévoyant que les corrections et les annulations de factures sont réalisées par l'émetteur de celles-ci, sans prévoir que l'administration fiscale puisse les corriger, la TVA mentionnée sur une facture est due par elle-même et l'organisme contrôleur ne peut la corriger.

25 Dans ces conditions, l'Administrativen sad Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 203 de la directive [2006/112] doit-il être interprété en ce sens que la TVA mentionnée sur une facture par une personne est due, que cette mention soit ou non justifiée (absence de livraison ou de paiement), et en ce sens que les autorités chargées de l'application du ZDDS ne sont pas compétentes pour corriger la [TVA] mentionnée par la personne, au regard des dispositions nationales selon lesquelles une facture ne peut être corrigée que par son émetteur?

2) Les principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et de confiance légitime sont-ils violés par une pratique administrative et une jurisprudence consistant à refuser, par un avis d'imposition rectificatif, le droit de déduire la [TVA] en amont à une partie (le destinataire de la facture), alors que la TVA n'est pas rectifiée, également par un avis d'imposition rectificatif, pour l'autre partie (l'émetteur de la facture) dans les hypothèses suivantes:

- l'émetteur de la facture n'a présenté aucun document lors de son contrôle fiscal;
- l'émetteur de la facture a présenté des documents lors du contrôle fiscal, mais ses fournisseurs n'ont pas présenté de preuve ou, au regard des preuves qu'ils ont présentées, il ne ressort pas que la livraison de biens ou la prestation de services a été réellement effectuée;
- dans le cadre du contrôle fiscal de l'émetteur de la facture, les opérations litigieuses n'ont pas été contrôlées le long de la chaîne de livraison?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

26 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la TVA mentionnée sur une facture par une personne est due par celle-ci indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable, et s'il peut être déduit du seul fait que l'administration fiscale n'a pas corrigé, dans un avis d'imposition rectificatif adressé à l'émetteur de cette facture, la TVA déclarée par celui-ci, que cette administration a reconnu que ladite facture correspondait à une opération imposable effective.

27 Tout d'abord, il convient de relever que, tout en visant l'existence d'une dette fiscale de l'émetteur d'une facture auprès de l'administration fiscale, ladite question est posée dans le cadre d'un litige opposant cette administration au destinataire des factures litigieuses. Ce litige porte sur le droit de ce dernier de déduire la TVA mentionnée dans les factures présentées, refusé au motif que ces factures ne correspondaient pas à des livraisons imposables effectives, ce qui est contesté par l'assujetti.

28 Dans le cadre dudit litige, auquel l'émetteur des factures litigieuses n'est pas partie, les obligations de ce dernier envers l'administration fiscale ne revêtent de l'importance que de manière indirecte, en ce qu'un avis d'imposition rectificatif adressé à cet émetteur a été présenté en tant que moyen de preuve de l'existence effective des opérations imposables.

29 Au sujet de la disposition ayant précédé l'article 203 de la directive 2006/112, à savoir l'article 21, paragraphe 1, sous c), 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 – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1), la Cour a jugé que, selon cette disposition, toute personne qui mentionne la TVA sur une facture ou tout document en tenant lieu est redevable de cette taxe. En particulier, ces personnes sont redevables de la TVA mentionnée sur une facture indépendamment de toute obligation de l'acquitter en raison d'une opération soumise à la TVA (voir arrêt du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, point 26 et jurisprudence citée).

30 Certes, conformément aux articles 167 et 63 de la directive 2006/112, le droit de déduire la TVA facturée est lié, en règle générale, à la réalisation effective d'une opération imposable (voir arrêt du 26 mai 2005, António Jorge, C-536/03, Rec. p. I-4463, points 24 et 25) et l'exercice de ce droit ne s'étend pas à la TVA qui est due, en vertu de l'article 203 de cette directive, exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture (voir, notamment, arrêts du 13 décembre 1989, Genius, C-342/87, Rec. p. 4227, points 13 et 19, ainsi que du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-2425, point 23).

31 Toutefois, le risque de perte de recettes fiscales n'est pas, en principe, complètement éliminé tant que le destinataire d'une facture mentionnant indûment une TVA est encore susceptible de l'utiliser aux fins d'un tel exercice, conformément à l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt Stadeco, précité, point 29).

32 Dans ces circonstances, l'obligation stipulée à l'article 203 de cette directive vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de ladite directive (voir arrêt Stadeco, précité, point 28).

33 Eu égard à cet objectif, ladite obligation est limitée par la possibilité, à prévoir par les États membres dans leurs ordres juridiques internes, de corriger toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales (voir, en ce sens, arrêts Genius, précité, point 23).

18; du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, points 56 à 61 et 63, ainsi que du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a., C-78/02 à C-80/02, Rec. p. I-13295, point 50).

34 Compte tenu, d'une part, de ladite possibilité de correction et, d'autre part, du risque que la facture mentionnant indûment la TVA soit utilisée aux fins de l'exercice du droit à déduction, l'obligation prévue à l'article 203 de la directive 2006/112 ne saurait être considérée comme conférant au paiement dû un caractère de sanction.

35 En outre, il résulte de ce qui précède que, pour autant que l'émetteur d'une facture n'invoque pas l'une des hypothèses permettant la correction d'une TVA indûment facturée, rappelées au point 33 du présent arrêt, l'administration fiscale n'est pas tenue, dans le cadre d'un contrôle fiscal de cet émetteur, de vérifier si la TVA facturée et déclarée correspond à des opérations imposables réellement effectuées par cet émetteur.

36 Or, en l'absence d'une telle obligation de vérification, il ne saurait être déduit du seul fait que l'administration fiscale n'a pas corrigé la TVA déclarée par l'émetteur de la facture, que cette administration a reconnu que les factures émises par ce dernier correspondaient à des opérations imposables effectives.

37 Toutefois, le droit de l'Union n'exclut pas que l'administration compétente procède à un contrôle de l'existence des opérations facturées par un assujetti et qu'elle régularise, le cas échéant, la dette fiscale résultant des déclarations effectuées par l'assujetti. Le résultat d'un tel contrôle constitue, comme la déclaration et le paiement, par l'émetteur de la facture, d'une TVA facturée, un élément à prendre en considération, par le juge national, lors de l'appréciation de l'existence d'une opération imposable ouvrant le droit à déduction du destinataire d'une facture dans un cas concret.

38 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que:

- la TVA mentionnée sur une facture par une personne est due par celle-ci indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable;
- il ne saurait être déduit du seul fait que l'administration fiscale n'a pas corrigé, dans un avis d'imposition rectificatif adressé à l'émetteur de cette facture, la TVA déclarée par celui-ci, que cette administration a reconnu que ladite facture correspondait à une opération imposable effective.

Sur la seconde question

39 Par la seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et de confiance légitime doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que le destinataire d'une facture se voie refuser le droit de déduire la TVA en amont, alors même que, dans l'avis d'imposition rectificatif adressé à l'émetteur de cette facture, la TVA déclarée par ce dernier n'a pas été rectifiée.

40 Ainsi est soulevée la question de savoir si le droit de l'Union exige que l'existence effective d'une livraison d'un bien ou d'une prestation de services soit appréciée de manière identique dans le chef de l'émetteur de la facture et dans celui du destinataire de cette facture.

41 En ce qui concerne le traitement d'une TVA indûment facturée en l'absence d'une opération imposable, il découle de la directive 2006/112 que les deux opérateurs impliqués ne sont pas

nécessairement traités de manière identique, pour autant que l'émetteur de la facture n'a pas corrigé cette facture, ainsi qu'il ressort des points 29 à 33 du présent arrêt.

42 En effet, d'une part, l'émetteur d'une facture est redevable de la TVA mentionnée sur cette facture même en l'absence d'une opération imposable, conformément à l'article 203 de la directive 2006/112. D'autre part, l'exercice du droit à déduction du destinataire d'une facture est limité aux seules taxes correspondant à une opération soumise à la TVA, conformément aux articles 63 et 167 de cette directive.

43 Dans une telle situation, le respect du principe de neutralité fiscale est assuré par la possibilité, à prévoir par les États membres et rappelée au point 33 du présent arrêt, de corriger toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales.

44 Il s'ensuit que le principe de neutralité fiscale ne s'oppose pas au refus de déduire la TVA en amont à l'encontre du destinataire d'une facture, en raison de l'absence d'une opération imposable, alors même que, dans l'avis d'imposition rectificatif adressé à l'émetteur de la facture, la TVA déclarée par ce dernier n'a pas été rectifiée.

45 Or, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, dans l'affaire au principal, l'administration fiscale a déduit l'absence d'une livraison imposable notamment du fait que le fournisseur ou les fournisseurs de ce dernier n'ont pas présenté tous les documents exigés lors d'un contrôle fiscal. Cette conclusion étant contestée par la partie requérante, il appartient à la juridiction nationale de la vérifier en effectuant, conformément aux règles de preuve du droit national, une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de l'affaire au principal (voir, par analogie, arrêts du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, point 53, et du 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11, point 32).

46 À cet égard, il importe de rappeler que, certes, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112 et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Rec. p. I-1609, points 68 et 71; du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, point 41, ainsi que *Bonik*, précité, points 35 et 36).

47 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, en ce sens, arrêts du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 55; *Mahagében et Dávid*, précité, point 42, ainsi que *Bonik*, précité, point 37).

48 Néanmoins, selon une jurisprudence également 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 livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA (voir, notamment, arrêts du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, points 52 et 55; *Kittel et Recolta Recycling*, précité, points 45, 46 et 60; *Mahagében et Dávid*, précité, point 47, ainsi que *Bonik*, précité, point 41).

49 En outre, la Cour a jugé, aux points 61 à 65 de l'arrêt *Mahagében et Dávid*, précité, que 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 dispose de la qualité d'assujetti, qu'il 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 ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard.

50 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 commises par l'émetteur de la facture ou l'un des fournisseurs de celui-ci, telles que des lacunes dans la comptabilité, doit veiller à ce que l'appréciation des éléments de preuve n'aboutisse pas à vider de son sens la jurisprudence rappelée au point 48 du présent arrêt 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.

51 Lorsque, dans une situation telle que celle en cause au principal, le refus du droit à déduction résulte d'une application de la directive 2006/112, qui tient compte des exigences découlant des points 47 à 50 du présent arrêt, il n'existe pas d'indice permettant de présumer que les principes de proportionnalité et de confiance légitime s'opposent à un tel refus.

52 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que les principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et de confiance légitime doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que le destinataire d'une facture se voie refuser le droit de déduire la TVA en amont en raison de l'absence d'une opération imposable effective, alors même que, dans l'avis d'imposition rectificatif adressé à l'émetteur de cette facture, la TVA déclarée par ce dernier n'a pas été rectifiée. Toutefois, si, compte tenu de fraudes ou d'irrégularités commises par cet émetteur ou en amont de l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction, cette opération est considérée comme n'ayant pas été réalisée effectivement, il doit être établi, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que ladite opération était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur les dépens

53 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 (troisième chambre) dit pour droit:

1) L'article 203 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 que:

- la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur une facture par une personne est due par celle-ci indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable;**
- il ne saurait être déduit du seul fait que l'administration fiscale n'a pas corrigé, dans un avis d'imposition rectificatif adressé à l'émetteur de cette facture, la taxe sur la valeur ajoutée déclarée par celui-ci, que cette administration a reconnu que ladite facture correspondait à une opération imposable effective.**

2) Les principes de neutralité fiscale, de proportionnalité et de confiance légitime doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que le destinataire d'une facture se voie refuser le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée en amont en raison de l'absence d'une opération imposable effective, alors même que, dans l'avis d'imposition

rectificatif adressé à l'émetteur de cette facture, la taxe sur la valeur ajoutée déclarée par ce dernier n'a pas été rectifiée. Toutefois, si, compte tenu de fraudes ou d'irrégularités commises par cet émetteur ou en amont de l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction, cette opération est considérée comme n'ayant pas été réalisée effectivement, il doit être établi, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que ladite opération était impliquée dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.