Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

18 mars 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 203 – Taxes indûment facturées – Bonne foi de l'émetteur de la facture – Risque de perte de recettes fiscales – Obligations des États membres de prévoir la possibilité de régularisation de la taxe indûment facturée – Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité »

Dans l'affaire C-48/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 15 novembre 2019, parvenue à la Cour le 28 janvier 2020, dans la procédure

UAB « P. »

contre

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, M^me^ R. Silva de Lapuerta (rapporteure), vice-présidente de la Cour, et M. M. Safjan, juge,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour UAB « P. », par M^me^ D. Kosacka, doradca podatkowy,

– pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par M^me^ N. Gossement et M. J. Szczodrowski, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : le polonais.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de 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 (JO 2006, L 347, p. 1), ainsi que du principe de proportionnalité.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant UAB « P. » (ci-après « P. ») au Dyrektor Izby Skarbowej w B. (directeur de la chambre fiscale de B., Pologne), au sujet du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) indûment facturée.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 203 de la directive 2006/112 dispose :

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

Le droit polonais

4 L'article 108, paragraphe 1, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2004, nº 54, position 535), dans sa version applicable au litige au principal (Dz. U. de 2016, position 710) (ci-après la « loi sur la TVA »), énonce :

« Lorsqu'une personne morale, une entité organisationnelle dénuée de personnalité juridique ou une personne physique émet une facture indiquant un montant de TVA, elle est tenue au paiement de celui-ci. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

5 P. est une société établie en Lituanie qui mettait à la disposition de sociétés de transport lituaniennes des cartes de carburant permettant à ces sociétés de transport de se ravitailler en carburant auprès de certaines stations-service situées sur le territoire polonais.

6 Considérant que son activité commerciale consistait à acquérir du carburant auprès de stations-service polonaises aux fins de le revendre par la suite à des sociétés de transport lituaniennes, au moyen de cartes de carburant, P. a émis des factures de livraison de carburant à ces sociétés de transport en y mentionnant un montant de TVA.

7 Par une décision du 27 juin 2014, le Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (directeur du centre des impôts de Białystok, Pologne) a constaté l'existence d'une dette de P. au titre de la TVA concernant la période allant du mois de mars au mois de décembre 2011, un trop-perçu fiscal pour les périodes comprises entre le mois de mars et celui de juin 2011 ainsi qu'un montant de TVA à acquitter en vertu de l'article 108 de la loi sur la TVA. En outre, il a considéré que P. ne pouvait bénéficier du droit à déduction de la TVA acquittée en amont au titre des factures émises par les stations-service pour l'acquisition de carburant.

8 P. a formé un recours administratif contre cette décision devant le Dyrektor Izby Skarbowej w B. (directeur de la chambre fiscale de B., Pologne).

9 Par une décision du 2 octobre 2014, le directeur de la chambre fiscale de B. a annulé la décision du directeur du centre des impôts de Białystok, du 27 juin 2014, au motif que celui-ci avait fixé le lieu d'imposition des activités de la requérante au principal en violation des dispositions de la loi sur la TVA. Il a en outre statué sur le fond de l'affaire, en déterminant les obligations fiscales de P. en matière de TVA.

10 Dans sa décision du 2 octobre 2014, le directeur de la chambre fiscale de B. a confirmé, à l'instar du directeur du centre des impôts de Białystok, que P. n'avait ni acheté ni fourni de carburant sur le territoire polonais. Selon lui, le carburant était directement fourni par les stations-service polonaises aux sociétés de transport lituaniennes, qui, au moyen des cartes de carburant achetées auprès de P., se ravitaillaient dans ces stations-service en bénéficiant d'une totale liberté de choix, notamment en ce qui concerne la quantité et le type de carburant. L'activité réelle de P. consisterait ainsi à financer l'achat de carburant dans lesdites stations-service par les sociétés de transport lituaniennes, au moyen de cartes de carburant. Cette activité constituerait un service financier exonéré de la TVA en Pologne en vertu de la loi sur la TVA.

11 Par ailleurs, dans la mesure où les factures émises par P. ne reflétaient pas le déroulement réel de ses activités, le directeur de la chambre fiscale de B. a également confirmé que la requérante au principal ne pouvait bénéficier du droit à déduction de la TVA acquittée en amont au titre des factures émises par les stations-service. Il a en outre considéré que les factures de vente émises par P. faisaient naître à la charge de celle-ci, en vertu de la loi sur la TVA, une obligation de payer le montant de TVA qui y était mentionné.

12 P. a formé un recours contre la décision du directeur de la chambre fiscale de B. devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (tribunal administratif de voïvodie de Białystok, Pologne), qui, par jugement du 7 avril 2015, a annulé cette décision.

13 Le directeur de la chambre fiscale de B. s'est pourvu en cassation contre ce jugement devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne).

14 Par arrêt du 17 février 2017, cette juridiction a, d'une part, annulé le jugement du Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (tribunal administratif de voïvodie de Białystok) du 7 avril 2015, en estimant que celui-ci était tenu d'évaluer, sur la base du dossier qui lui était transmis, si les autorités fiscales avaient considéré à bon droit que l'émission des factures par P. avait entraîné un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État et, d'autre part, renvoyé l'affaire pour un nouvel examen de celle-ci.

15 Par jugement du 19 juillet 2017, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (tribunal administratif de voïvodie de Białystok) a rejeté le recours de P., au motif qu'il existait un risque de perte de recettes fiscales pour l'État.

16 P. a formé un pourvoi contre ce jugement devant la juridiction de renvoi. En se fondant sur les arrêts du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), et du 15 mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), cette juridiction relève que l'activité réelle de P. consistait à financer l'acquisition de carburant par ses clients lituaniens dans des stations-service au moyen de cartes de carburant et qu'elle s'était, par conséquent, limitée à fournir des services financiers à des entités lituaniennes, lesquels ne sont pas soumis à la TVA en Pologne.

17 Ladite juridiction relève cependant qu'il n'est pas établi que le comportement de P. et de ses cocontractants est constitutif d'une fraude ou d'un abus. En effet, ce serait en raison d'une pratique des autorités fiscales polonaises que les opérations telles que celles réalisées par P. ont été considérées comme des opérations en chaîne ayant pour objet la fourniture de carburant à des sociétés de

transport. Selon cette pratique, chacun des opérateurs intervenant dans la chaîne d'approvisionnement en carburant réalisait une livraison de biens à titre onéreux, à savoir du carburant, même s'il n'y avait effectivement qu'une seule livraison physique de biens.

18 Ainsi, la juridiction de renvoi expose que, sur la base de cette pratique, P. a pu se considérer comme participant à une opération en chaîne, à savoir comme acquérant du carburant aux stations-service afin de le revendre aux sociétés de transport lituaniennes. Celles-ci recevaient de P. des factures mentionnant la TVA afférente à ce carburant et pouvaient demander son remboursement en Pologne.

19 Cette juridiction précise en outre que, dans la mesure où le litige au principal concerne les déclarations de TVA de P. relatives à des périodes au cours desquelles les autorités fiscales polonaises suivaient la pratique nationale concernée, P. pouvait valablement se fonder sur l'interprétation des dispositions de la loi sur la TVA dégagée par ces autorités dans le cadre de rescrits fiscaux.

20 Ladite juridiction relève que, même si P. a agi de bonne foi, elle a toutefois adressé en 2011 des factures non conformes aux sociétés de transport lituaniennes en mentionnant la TVA et, que, partant, les conditions d'application de l'article 108, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, qui met en œuvre l'article 203 de la directive 2006/112, sont formellement remplies.

21 Elle rappelle, cependant, que, conformément à la jurisprudence de la Cour, afin d'assurer la neutralité de la TVA, l'émetteur d'une facture ayant agi de bonne foi doit avoir la possibilité de régulariser la taxe indûment mentionnée sur la facture, selon une procédure établie par l'État membre concerné. Or, le droit polonais ne prévoyant pas une telle procédure lorsqu'une procédure fiscale a été engagée à l'encontre de l'intéressé, la juridiction de renvoi relève que P. n'a pas eu la possibilité de corriger la taxe indûment mentionnée sur les factures adressées aux sociétés de transport lituaniennes.

22 Par ailleurs, la juridiction de renvoi fait observer que si les opérations entre les stations-service, P. et les sociétés de transport lituaniennes avaient été correctement soumises à la TVA, ces sociétés de transport se seraient vu adresser non pas des factures émises par P. mentionnant indûment la TVA, mais des factures émises par les stations-services au titre de la fourniture de carburant mentionnant un montant de TVA proche de celui qui est indiqué dans les factures émises par P.

23 Ainsi, selon cette juridiction, la déclaration correcte de ces opérations par les intervenants aurait également permis aux sociétés de transport lituaniennes de demander le remboursement de la TVA indiquée dans les factures émises par les stations-service, ce qui démontrerait que l'émission par P. de factures mentionnant indûment la TVA ne présente pas de risque de perte de recettes fiscales pour l'État. En revanche, ladite juridiction souligne que l'application de l'article 108 de la TVA aux factures émises par P., alors que la fourniture de carburant par les stations-service doit également être imposée au titre de la TVA, a pour effet de soumettre une même opération à une double imposition à la TVA.

24 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 203 de la [directive 2006/112] ainsi que le principe de proportionnalité doivent-ils être interprétés en ce sens que, dans une situation telle que celle en cause au principal, ils font obstacle à l'application d'une disposition nationale telle que l'article 108, paragraphe 1, de la [loi sur la TVA] à des factures mentionnant indûment la TVA et émises par un assujetti agissant de bonne foi, si :

– l'activité de l'assujetti n'est pas constitutive d'une fraude fiscale, mais résulte de la mauvaise interprétation des dispositions légales qu'ont retenue les parties aux opérations, en s'appuyant sur l'interprétation qu'en avait faite l'administration fiscale et sur la pratique générale suivie en la matière lors de la réalisation de ces opérations, qui consistait à admettre à tort que l'émetteur de la facture effectue une livraison de biens alors qu'il fournit en réalité un service d'intermédiation financière exonéré de TVA, et que

– le destinataire de la facture mentionnant indûment la TVA aurait eu le droit de demander le remboursement de la taxe si l'assujetti qui lui a effectivement fourni les biens avait dûment facturé l'opération ? »

Sur la question préjudicielle

25 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 203 de la directive 2006/112 et les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui ne permet pas à un assujetti de bonne foi de régulariser des factures mentionnant indûment la TVA à la suite de l'ouverture d'une procédure de contrôle fiscal, alors même que le destinataire de ces factures aurait eu le droit au remboursement de cette taxe si les opérations faisant l'objet de ces factures avaient été dûment déclarées.

26 Aux termes de l'article 203 de la directive 2006/112, toute personne mentionnant la TVA sur une facture est redevable de la taxe mentionnée sur cette facture. À cet égard, la Cour a précisé que la TVA mentionnée sur une facture est due par l'émetteur de cette facture, y compris en l'absence de toute opération imposable réelle (arrêt du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, point 26).

27 La Cour a jugé que cette disposition vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction prévu par cette directive (arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 24).

28 Dans ce contexte, il convient de rappeler que si les États membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs ainsi poursuivis et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par le droit de l'Union en la matière (arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, points 28 et 29 ainsi que jurisprudence citée).

29 S'agissant du principe de neutralité de la TVA, celui-ci vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA dans le cadre de ses activités économiques. Ainsi, ce système garantit la parfaite 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 (arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 25 et jurisprudence citée).

30 En ce qui concerne plus particulièrement le remboursement de la TVA facturée par erreur, la Cour a jugé que la directive 2006/112 ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée et que, dans ces conditions, il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée (arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 26 et jurisprudence citée).

31 Afin d'assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi (arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 27 et jurisprudence citée).

32 Cette solution est notamment applicable dans une situation dans laquelle l'assujetti a agi de bonne foi lorsqu'il a émis des factures mentionnant indûment la TVA, en tant qu'il a considéré que la mise à disposition de cartes de carburant à des opérateurs permettant à ceux-ci de se ravitailler en carburant

auprès de stations-service constituait non pas un service financier exonéré de la TVA en Pologne, mais une livraison de biens soumise à cette taxe dans cet État membre en se fondant sur une pratique constante des autorités fiscales polonaises.

33 Or, il résulte de la décision de renvoi que, si le droit polonais prévoit, en principe, une procédure permettant la régularisation de la TVA indûment facturée par un assujetti de bonne foi, cette procédure n'est pas applicable lorsqu'un contrôle fiscal est engagé à l'encontre de l'intéressé.

34 Dans ce cadre, il convient de constater que le refus d'accorder la possibilité de régulariser les factures de carburant mentionnant indûment la TVA émises à l'attention de sociétés de transport, alors que les livraisons de carburant effectuées par les stations-service à ces sociétés de transport sont également soumises à la TVA, reviendrait à imposer à la requérante au principal de supporter une charge fiscale en méconnaissance du principe de neutralité de la TVA.

35 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 203 de la directive 2006/112 et les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui ne permet pas à un assujetti de bonne foi de régulariser des factures mentionnant indûment la TVA à la suite de l'ouverture d'une procédure de contrôle fiscal, alors même que le destinataire de ces factures aurait eu le droit au remboursement de cette taxe si les opérations faisant l'objet desdites factures avaient été dûment déclarées.

Sur les dépens

36 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 (sixième chambre) dit pour droit :

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, et les principes de proportionnalité et de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui ne permet pas à un assujetti de bonne foi de régulariser des factures mentionnant indûment la TVA à la suite de l'ouverture d'une procédure de contrôle fiscal, alors même que le destinataire de ces factures aurait eu le droit au remboursement de cette taxe si les opérations faisant l'objet desdites factures avaient été dûment déclarées.

Signatures