Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

26 novembre 2026 *

« Réexamen de l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 11 février 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113) – Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 167 et 168 – Déduction de la TVA due en amont – Articles 178 et 179 – Modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA – Période de déclaration pertinente – Principe de neutralité fiscale – Atteinte à l'unité et à la cohérence du droit de l'Union »

Dans l'affaire C-167/26 RX,

ayant pour objet le réexamen, au titre de l'article 256, paragraphe 3, troisième alinéa, TFUE, de l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 11 février 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), par lequel celui-ci a statué sur la demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 2 octobre 2024, parvenue à la Cour le 10 décembre 2024, dans la procédure,

I. S.A.,

contre

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de Mme K. Jürimäe, présidente de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la deuxième chambre, MM. Z. Csehi, M. Gavalec et F. Schalin (rapporteur), juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. V. Di Bucci,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour I. S.A., par MM. T. Michalik et J. Warnieło, doradcy podatkowi,

* Langue de procédure : le polonais.

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

– pour le gouvernement tchèque, par Mmes L. Březinová, L. Halajová et M. J. Vláčil, en qualité d' agents,

– pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et R. Kanitz, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par Mmes P. Carlin et M. Owsiany-Hornung, en qualité d' agents,

vu l'article 62 bis et l'article 62 ter, second alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 10 septembre 2026,

rend le présent

Arrêt

1 La présente procédure a pour objet le réexamen de l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 11 février 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, ci-après l'« arrêt réexaminé », EU:T:2026:113), par lequel celui-ci a statué sur la demande de décision préjudicielle introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 2 octobre 2024, parvenue à la Cour le 10 décembre 2024.

2 Le réexamen porte sur la question de savoir si, compte tenu notamment des arrêts du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), et du 12 mars 2026, Aptiv Services Hungary (C-521/24, EU:C:2026:191), l'arrêt réexaminé porte atteinte à l'unité ou à la cohérence du droit de l'Union en ce que le Tribunal a dit pour droit ce qui suit :

« L'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), 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), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la "directive TVA"),] ainsi que les principes de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale dont il résulte que l'assujetti ne peut pas exercer son droit à déduction de la taxe acquittée en amont, dans une déclaration déposée au titre de la période pour laquelle il a satisfait aux conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit, s'il n'a pas reçu la facture correspondante au cours de cette période, et ce quand bien même il l'aurait reçue avant de déposer cette déclaration. »

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le considérant 5 de la directive TVA énonce :

« Un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible [...] »

4 Aux termes de l'article 63 de cette directive :

« 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 prévoit :

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

6 L'article 168, sous a), de la même 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 ».

7 L'article 178, sous a), de la directive TVA 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 dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ».

8 L'article 179, premier alinéa, de cette directive prévoit :

« La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période. »

9 L'article 180 de ladite directive prévoit :

« Les États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179. »

10 Aux termes de l'article 182 de la même directive :

« Les États membres déterminent les conditions et modalités d'application des articles 180 et 181. »

Le droit polonais

11 L'article 86 de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services), du 11 mars 2004 (Dz. U de 2004, nº 54, position 535), telle que modifiée (Dz. U. de 2018, position 2174) (ci-après la « loi relative à la TVA »), prévoit :

« 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés aux fins d'opérations taxées, l'assujetti visé à l'article 15 bénéficie du droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont, sous réserve de l'article 114, de l'article 119, paragraphe 4, de l'article 120, paragraphes 17 et 19, ainsi que de l'article 124.

[...]

10. Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont prend naissance lors du décompte au titre de la période au cours de laquelle a pris naissance l'obligation fiscale relative aux biens et aux services acquis ou importés par l'assujetti.

[...]

10b. Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les cas visés :

1) au paragraphe 2, point 1, et point 2, sous a), prend naissance au plus tôt lors du décompte au titre de la période au cours de laquelle l'assujetti a reçu la facture ou le document douanier ;

[...] »

Les antécédents de l'affaire soumise à réexamen

Le litige au principal et la question préjudicielle

12 I. S.A. est une société assujettie à la TVA en Pologne, qui exerce des activités de compensation et de règlement des opérations effectuées par ses membres, notamment dans le secteur du gaz et de l'électricité. Dans le cadre de ses activités, elle est considérée comme étant acquéreur puis revendeur des biens faisant l'objet de ces opérations et figure à ce titre sur les factures correspondantes. Elle est ainsi redevable de la TVA tant en amont qu'en aval.

13 I. a saisi l'autorité fiscale d'une demande de rescrit fiscal, portant sur les modalités d'exercice de son droit à déduction de la TVA en amont mentionnée sur les factures relatives à l'acquisition de gaz et d'électricité. Elle indiquait que ces factures, afférentes à des opérations réalisées lors d'une période fiscale donnée, ne lui parvenaient qu'au cours de la période imposable suivante, mais avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale relative à la période au cours de laquelle l'obligation fiscale était née.

14 I. a donc demandé à l'autorité fiscale si, dans un tel cas, elle pouvait, en vertu de l'article 86, paragraphes 1 et 10, de la loi relative à la TVA, déduire la taxe en amont indiquée sur les factures régulièrement établies pour l'achat de gaz et d'électricité, lors du décompte afférent à la période au cours de laquelle l'obligation fiscale afférente aux biens acquis était née, alors même que les factures correspondantes n'avaient été reçues qu'au cours de la période imposable suivante.

15 Par un rescrit fiscal du 12 novembre 2019, l'autorité fiscale a estimé que la position de I. était erronée. Elle a considéré que l'exercice du droit à déduction était subordonné, tant en droit polonais qu'en droit de l'Union, au respect de conditions formelles, au nombre desquelles figure la détention d'une facture et que I. ne pouvait exercer ce droit qu'au titre de la période au cours de laquelle elle avait reçu les factures correspondantes. Selon l'autorité fiscale, ces conditions n'avaient toutefois pas pour effet de priver l'assujetti du droit à déduction de la TVA en amont et, partant, de violer le principe de neutralité de la TVA.

16 Saisi d'un recours contre ce rescrit, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne) a, par jugement du 9 octobre 2020, débouté I. en jugeant, en particulier, que, si le droit à déduction de la taxe existe déjà pour la période au cours de laquelle l'obligation fiscale afférente aux biens et aux services acquis est née, l'exercice de ce droit requiert la détention d'une facture. Il en a déduit que l'exigence formelle posée à l'article 178, sous a), de la directive TVA, tenant à la détention d'une facture, modifie ainsi, en pratique, le moment auquel le droit à déduction prévu à l'article 167 de cette directive peut être exercé. Selon cette juridiction, le droit à déduction de la taxe en amont prend naissance, sous réserve que les autres conditions soient remplies, au moment de la réception de ladite facture.

17 I. a formé un pourvoi en cassation contre le jugement du 9 octobre 2020 devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), qui est la juridiction de renvoi, en alléguant notamment que la juridiction de première instance avait interprété de manière erronée l'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive TVA.

18 La juridiction de renvoi considère que la détention d'une facture constitue une condition non pas de la naissance du droit à déduction, mais de son exercice, lequel découle du dépôt d'une déclaration fiscale. Elle se demande donc si l'article 86, paragraphe 10b, point 1, de la loi relative à la TVA, en ce qu'il conditionne la naissance du droit à déduction à la détention d'une facture ou d'un document douanier à la date du décompte, est conforme à l'article 167, à l'article 168, sous a), et à l'article 178, sous a), de la directive TVA.

19 Selon cette juridiction, l'application de l'article 86, paragraphe 10b, point 1, de la loi relative à la TVA a pour effet, en l'occurrence, de reporter la naissance du droit à déduction lorsque la facture afférente à l'opération n'est reçue qu'au cours de la période imposable suivante. Elle relève en effet que l'acquéreur d'un bien ou d'un service est tenu d'attendre la réception d'une facture pour que son droit à déduction prenne naissance et qu'il puisse donc exercer son droit à déduction, alors que le vendeur, quant à lui, a déjà versé la TVA due au Trésor public.

20 Ladite juridiction estime qu'il doit, au contraire, être possible, en vertu du droit de l'Union, de déduire la taxe en amont pour une période imposable donnée lorsque le droit à déduction a pris naissance au cours de cette période et que l'assujetti dispose d'une facture ou d'un document douanier au moment où il exerce ce droit dans la déclaration qu'il dépose au titre de cette période. Selon elle, une telle interprétation permet à l'assujetti concerné d'exercer son droit à déduction de la taxe en amont sans retard excessif, et sans pour autant créer de risque d'abus. Elle précise qu'un report de la déduction de la TVA est susceptible de porter atteinte au principe de neutralité fiscale et ne trouve pas de fondement direct dans la directive TVA.

21 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 167, l'article 168, [sous] a), et l'article 178, [sous] a), de la directive [TVA] ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que l'article 86, paragraphe 10b, point 1, de la [loi relative à la TVA], dont il résulte que l'assujetti ne peut pas exercer son droit à déduction de la taxe en amont, dans une déclaration déposée au titre de la période pour laquelle il a satisfait aux conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit, s'il n'a pas reçu la facture au cours de cette période, et ce quand bien même il l'aurait reçue avant de déposer cette déclaration ? »

L'arrêt réexaminé

22 Dans l'arrêt réexaminé, le Tribunal a, en premier lieu, rappelé, aux points 31 à 33 de cet arrêt, que la naissance du droit à déduction ne pouvait être subordonnée qu'aux seules conditions de fond prévues par la directive TVA et qu'un tel droit naissait donc indépendamment de la détention d'une facture, qui ne représente qu'une condition formelle relative à l'exercice de ce droit. Il a relevé que la réglementation nationale en cause dans l'affaire au principal faisait toutefois dépendre la naissance du droit à déduction de la détention d'une facture, alors même que les conditions matérielles pour la naissance de ce droit étaient réunies.

23 En second lieu, aux points 34 à 36 dudit arrêt, le Tribunal a rappelé que le droit à déduction doit s' exercer, en principe, au cours de la même période que celle pendant laquelle il a pris naissance, c' est-à-dire au moment où la taxe devient exigible. À cet égard, il a, premièrement, ajouté que le fait que, aux points 34 et 38 de l'arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), la Cour a considéré que, en principe, ce droit à déduction devait s'exercer au titre de la période où ce droit avait pris naissance et où l'assujetti était en possession d'une facture, s'expliquait par la circonstance que, dans cette affaire, la partie requérante au principal ne disposait pas d'une telle facture au moment où elle avait exercé son droit à déduction de la TVA. Il a relevé que, dans la présente affaire, tel n'était toutefois pas le cas.

24 Deuxièmement, au point 38 de l'arrêt réexaminé, le Tribunal a considéré que, si un assujetti ne peut déduire la TVA acquittée en amont, afférente aux opérations effectuées au cours de la période durant laquelle le droit à déduction est né, alors même qu'il dispose des factures correspondantes au moment de la déclaration de TVA relative à cette période, il en résulte qu'il supporte temporairement la charge de la TVA. Selon le Tribunal, une telle situation violerait les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité ainsi que le caractère immédiat de la déduction de la TVA acquittée en amont.

25 Troisièmement, aux points 40 et 41 de cet arrêt, le Tribunal a rappelé, en se fondant sur le point 43 de l'arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), qu'un assujetti peut, à la suite d'une rectification d'une facture, exercer son droit à déduction au titre de la période imposable au cours de laquelle cette facture a été initialement établie, malgré l'absence de facture régulière au moment du dépôt de la déclaration fiscale initiale. Il en a déduit que ces considérations devaient, a fortiori, trouver à s'appliquer s'agissant d'un assujetti qui présente une facture régulière lors du dépôt de cette déclaration.

26 En conséquence, aux points 42 et 47 de l'arrêt réexaminé, le Tribunal a considéré que l'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive TVA ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à

une réglementation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, dont il résulte que l'assujetti ne peut pas exercer son droit à déduction de la taxe acquittée en amont, dans une déclaration déposée au titre de la période pour laquelle il a satisfait aux conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit, s'il n'a pas reçu la facture correspondante au cours de cette période, et ce quand bien même il l'aurait reçue avant de déposer cette déclaration.

27 Enfin, il a également estimé, aux points 43 et 45 de cet arrêt, que la circonstance que la réglementation nationale en cause au principal ait pour objectif d'éviter des problèmes de vérification du règlement des factures, en raison du fait que la TVA en aval aurait pu être déduite avant qu'elle ne soit déclarée en amont, ne faisait pas obstacle à l'interprétation susmentionnée. En effet, selon le Tribunal, l'assujettie disposait bien, en l'occurrence, d'une facture conforme au moment du dépôt de sa déclaration, ce qui permettait à l'autorité fiscale de procéder aux vérifications nécessaires.

La procédure devant la Cour

28 À la suite de la proposition du premier avocat général, la chambre de réexamen a considéré, par décision du 26 mars 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288), adoptée au titre de l'article 62 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne et de l'article 194, paragraphe 5, du règlement de procédure de la Cour, qu'il y avait lieu de procéder au réexamen de l'arrêt réexaminé au motif qu'il existait un risque sérieux d'atteinte à l'unité ou à la cohérence du droit de l'Union.

29 La question sur laquelle, aux termes de cette décision, le réexamen doit porter est reproduite au point 2 du présent arrêt.

Sur le réexamen

30 Ainsi qu'il découle de la décision du 26 mars 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288), et du point 2 du présent arrêt, il y a lieu, en substance, d'examiner, dans un premier temps, si, eu égard notamment à la jurisprudence de la Cour relative aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA telles qu'établies à l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, l'interprétation retenue par le Tribunal dans le cadre de sa réponse à la question préjudicielle, dans l'arrêt réexaminé, est compatible avec la lettre de ces dispositions, leur contexte et les objectifs poursuivis par ladite directive.

31 Si tel n'était pas le cas, il conviendrait d'examiner, dans un second temps, si cet arrêt porte atteinte à l'unité ou à la cohérence du droit de l'Union [arrêt du 8 octobre 2026, D (Décision relative à la gestion du trafic aérien), C-108/26 RX, EU:C:2026:838, point 25].

Sur l'interprétation de l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, relatifs aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA

32 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'exercice du droit à déduction de la TVA est subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que de nature formelle [arrêts du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775,

point 38 ; du 12 septembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, point 31, et du 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Acquisition fictive), C-114/22, EU:C:2023:430, point 29].

33 S'agissant des exigences ou des conditions matérielles requises pour la naissance de ce droit, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive TVA que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti » au sens de cette directive. D'autre part, les biens ou les services invoqués pour fonder ledit droit doivent être utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et, en amont, avoir été livrés ou rendus par un autre assujetti [arrêts du 6 septembre 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, point 26 ; du 12 septembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, point 32, et du 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Acquisition fictive), C-114/22, EU:C:2023:430, point 30].

34 Lorsque les conditions de naissance du droit à déduction sont réunies, il ressort de l'article 167 de la directive TVA que ce droit prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Conformément à l'article 63 de cette directive, la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

35 Quant aux conditions de nature formelle, il convient de rappeler que celles-ci règlent les modalités et le contrôle de l'exercice du droit à déduction ainsi que le bon fonctionnement du système commun de TVA, au moyen des obligations relatives à la comptabilité, à la facturation et à la déclaration [arrêts du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 42, et du 18 mars 2021, A. (Exercice du droit à déduction), C-895/19, EU:C:2021:216, point 37].

36 À cet égard, l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA énonce que la déduction est opérée globalement par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178 de cette directive, au cours de la même période.

37 Or, l'article 178, sous a), de ladite directive impose expressément à l'assujetti de détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6, de celle-ci.

38 Ainsi, même si, en vertu de l'article 167 de la directive TVA, le droit à déduction de la TVA prend naissance à la date à laquelle la taxe devient exigible, l'exercice dudit droit n'est en principe possible, conformément à l'article 178 de cette directive, qu'à partir du moment où l'assujetti est en possession d'une facture (voir, en ce sens, arrêts du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, point 34 ; du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 35 ; du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, point 43, et du 12 mars 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, point 55).

39 Il résulte de ce qui précède que, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction de la TVA doit, en principe, être exercé au titre de la période imposable au cours de laquelle l'assujetti satisfait pour la première fois aux deux conditions cumulatives tenant, d'une part, à la naissance du droit à déduction de la TVA et, d'autre part, à la possession des factures correspondantes [voir, en ce sens, arrêts du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, point 38 ; du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 35 ; du 18 mars 2021, A. (Exercice du droit à déduction), C-895/19, EU:C:2021:216, point 40, ainsi que du 12 mars 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, point 56].

40 Cette interprétation de l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA est conforme au principe fondamental de neutralité de la TVA, dès lors que le régime de déduction instauré par le titre X de cette directive permet aux opérateurs intermédiaires de la chaîne de distribution de déduire de la base de leur propre imposition les sommes payées à leurs propres fournisseurs au titre de la TVA sur les opérations correspondantes et de reverser ainsi à l'administration fiscale la fraction de la TVA qui correspond à la différence entre le prix auquel ils ont livré les biens à leurs acheteurs et le prix qu'ils ont payé à leurs fournisseurs (voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 33 ; du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, point 36, ainsi que du 22 février 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, point 24).

41 De même, ladite interprétation est également conforme au principe de proportionnalité dès lors que, d'une part, elle répond à l'un des objectifs poursuivis par la directive TVA, qui est d'assurer la perception de cette taxe et son contrôle par l'administration fiscale, et, d'autre part, le paiement d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et, partant, l'acquittement de la TVA en amont n'ont normalement pas lieu avant la réception d'une facture (voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, point 37).

42 Il apparaît ainsi, à la lumière de ces considérations, que le Tribunal a méconnu les exigences de l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, ainsi que la jurisprudence citée aux points 39 à 41 du présent arrêt, en considérant en substance, aux points 42 et 47 de l'arrêt réexaminé, qu'un assujetti pouvait exercer son droit à déduction au titre de la période au cours de laquelle les opérations taxées avaient été effectuées, alors même qu'il n'avait reçu les factures correspondantes qu'au cours de la période fiscale suivante, mais avant le dépôt de la déclaration relative à cette première période.

43 En effet, en premier lieu, contrairement à ce qui ressort du point 35 de l'arrêt réexaminé, l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), ne concernait pas la situation d'un assujetti qui ne disposait pas de facture ou d'un document de cette nature lorsqu'il a exercé son droit à déduction. Il ressort, en effet, des points 9 et 10 de cet arrêt que, si l'assujetti en cause n'avait pas reçu les factures au cours de la période fiscale pendant laquelle les opérations taxées avaient été effectuées, ce dernier en disposait toutefois au cours de la période fiscale suivante. Or, celui-ci souhaitait exercer son droit à déduction non pas au titre de la période au cours de laquelle il avait reçu les factures mais au titre de la période où les opérations taxées avaient eu lieu. Dans ces conditions, l'interprétation littérale, contextuelle et téléologique à laquelle est parvenue la Cour dans ledit arrêt, et rappelée au point 39 du présent arrêt, ne saurait dépendre de la circonstance qu'un assujetti soit en possession ou non de factures lorsqu'il exerce son droit à déduction, leur détention constituant, en tout état de cause, une condition d'exercice de ce droit, en vertu de l'article 178, sous a), de la directive TVA.

44 En second lieu, l'interprétation retenue par le Tribunal, rappelée au point 42 du présent arrêt, conduit à faire dépendre la période au titre de laquelle l'assujetti peut exercer son droit à déduction non pas de celle au cours de laquelle il reçoit la facture, mais de la circonstance que l'assujetti puisse encore déposer une déclaration pour la période voulue.

45 Une telle interprétation méconnaît, premièrement, l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, dès lors qu'elle dissocie la période fiscale au titre de laquelle le droit à déduction est exercé de celle au cours de laquelle sont réunies les conditions auxquelles cet exercice est subordonné.

46 Deuxièmement, elle est également susceptible de porter atteinte au principe d'effectivité ainsi qu'à l'objectif de simplicité du système de TVA énoncé au considérant 5 de ladite directive. Elle impose, en effet, d'une part, de prendre en compte non plus seulement la date de réception de la facture, mais également la possibilité pour l'assujetti d'introduire encore une déclaration pour la période voulue et la date de transmission de cette déclaration. Il en résulte une charge supplémentaire, tant pour les assujettis que pour les autorités fiscales, dans la détermination de la période pertinente, en particulier lorsque les opérations donnent lieu à un nombre important de factures. D'autre part, dès lors que des factures relatives à la période de naissance du droit à déduction pourraient être prises en compte jusqu'au dépôt effectif de la déclaration s'y rapportant, les assujettis ne seraient pas en mesure de déterminer avec précision, avant la transmission de cette déclaration, l'étendue de leur droit à déduction.

47 Enfin, troisièmement, ainsi qu'il ressort du point 65 des conclusions de Mme l'avocate générale, cette même interprétation est susceptible de porter atteinte au principe de neutralité de la TVA, en ce qu'elle permettrait à un assujetti de déduire la TVA, au titre de la période au cours de laquelle les opérations taxées ont été effectuées, également dans une hypothèse où celui-ci n'a payé effectivement cette TVA qu'au cours d'une période ultérieure, lorsqu'il a reçu les factures correspondantes.

48 Par conséquent, la réponse apportée par le Tribunal, au point 47 de l'arrêt réexaminé, sur le fondement des appréciations figurant aux points 35 à 46 de celui-ci, à la question posée par la juridiction de renvoi méconnaît l'interprétation littérale, contextuelle et téléologique de l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, ainsi que les règles qui en résultent quant aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA.

Sur l'existence d'une atteinte à l'unité ou à la cohérence du droit de l'Union

49 Il y a lieu de rappeler, ainsi qu'il ressort notamment du considérant 5 de la directive TVA, que celle-ci vise à instaurer un système de TVA présentant la plus grande simplicité et la plus grande neutralité possibles.

50 En outre, selon une jurisprudence constante, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui est due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental inhérent au système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union. Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, ce droit fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut, en principe, être limité [arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47 ; du 18 mars 2021, A. (Exercice du droit à déduction), C-895/19, EU:C:2021:216, point 32, ainsi que du 12 mars 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, point 47]. Les conditions et les modalités d'exercice de ce droit en sont une composante essentielle.

51 Dans ce contexte, ainsi qu'il ressort des points 39 à 41 du présent arrêt, l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, établit un cadre clair et objectif pour l'exercice et le contrôle du droit à déduction, conforme aux principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité.

52 Or, en ayant considéré, sur la base de l'article 167, de l'article 168, sous a), et de l'article 178, sous a), de la directive TVA, qu'un assujetti pouvait exercer son droit à déduction au titre de la période fiscale au cours de laquelle ce droit avait pris naissance, au motif qu'il disposait de la facture lors du dépôt de la déclaration relative à cette période, alors même qu'il n'avait reçu celle-ci qu'au

cours de la période fiscale suivante, le Tribunal a, ainsi qu'il ressort des points 43 à 48 du présent arrêt, méconnu l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 178 de cette directive, ainsi que les principes susmentionnés. Ce faisant, le Tribunal a porté atteinte aux modalités d'exercice et de contrôle du droit à déduction de la TVA et, dès lors, au fonctionnement du système commun de TVA dans son ensemble.

53 Dans ces conditions, une telle interprétation, qui affecte des dispositions essentielles relatives à un principe fondamental de la directive TVA, à savoir le droit à déduction, est de nature à porter atteinte à l'unité et à la cohérence du droit de l'Union.

54 Eu égard à ces circonstances, il y a lieu de constater que l'arrêt réexaminé porte atteinte à l'unité et à la cohérence du droit de l'Union en ce que le Tribunal a dit pour droit ce qui suit :

« L'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive [TVA], [telle que modifiée par la directive 2010/45,] ainsi que les principes de neutralité de la [TVA] et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale dont il résulte que l'assujetti ne peut pas exercer son droit à déduction de la taxe acquittée en amont, dans une déclaration déposée au titre de la période pour laquelle il a satisfait aux conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit, s'il n'a pas reçu la facture correspondante au cours de cette période, et ce quand bien même il l'aurait reçue avant de déposer cette déclaration. »

Sur les conséquences à tirer du réexamen et sur la demande de décision préjudicielle

55 L'article 62 ter, second alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne dispose que, si la Cour constate que la décision du Tribunal porte atteinte à l'unité ou à la cohérence du droit de l'Union, la réponse apportée par la Cour aux questions faisant l'objet du réexamen se substitue à celle du Tribunal.

56 Dans la présente affaire, il appartient donc à la Cour de répondre à la question de la juridiction de renvoi.

Sur la question préjudicielle

57 À titre liminaire, il convient de rappeler que, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge de renvoi une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises. En outre, la Cour peut être amenée à prendre en considération des normes et des principes du droit de l'Union auxquels le juge national n'a pas fait référence dans l'énoncé de sa question (arrêts du 20 mars 1986, Tissier, 35/85, EU:C:1986:143, point 9, et du 13 mars 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, point 30).

58 En l'occurrence, il convient d'observer que la question de la juridiction de renvoi porte formellement, en ce qui concerne les modalités d'exercice du droit à déduction, sur le seul article 178, sous a), de la directive TVA. Toutefois, il ressort des motifs de la décision de renvoi ainsi que du libellé de cette question que, par celle-ci, la juridiction de renvoi souhaite être éclairée sur les conditions dans lesquelles un assujetti peut exercer son droit à déduction au titre de la période au cours de laquelle ce droit a pris naissance.

59 Partant, afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, il y a lieu, également, de tenir compte de l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA.

60 Dans ces conditions, il convient de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lus en combinaison avec les principes de neutralité, d'effectivité et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un assujetti ne peut exercer son droit à déduction de la TVA en amont par imputation de celle-ci sur la TVA due pour la période imposable au cours de laquelle ce droit a pris naissance lorsqu'il reçoit la facture correspondante avant le dépôt de la déclaration relative à cette période, mais au cours d'une période fiscale suivante.

61 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que la réglementation nationale en cause au principal tend à rattacher, d'une part, la naissance du droit à déduction de la TVA en amont et la période au titre de laquelle ce droit est susceptible d'être exercé avec, d'autre part, la période au cours de laquelle l'assujetti reçoit la facture relative à l'opération taxée.

62 À cet égard, il convient de rappeler que la naissance du droit à déduction ne peut être subordonnée qu'aux seules conditions prévues par la directive TVA, notamment celles de l'article 168 de celle-ci, et ne saurait dépendre nécessairement de la réception d'une facture [voir, en ce sens, arrêt du 18 mars 2021, A. (Exercice du droit à déduction), C-895/19, EU:C:2021:216, point 45]. Ainsi qu'il a été rappelé au point 34 du présent arrêt, il ressort expressément de l'article 167 de cette directive que ce droit prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, à savoir, conformément à l'article 63 de ladite directive, au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

63 Cela étant, il apparaît qu'une réglementation telle que celle en cause au principal a pour effet qu'un assujetti qui ne reçoit les factures relatives à des opérations taxées qu'au cours d'une période fiscale suivant celle au cours de laquelle ces opérations ont été effectuées, mais avant le dépôt de la déclaration relative à cette première période, ne peut exercer son droit à déduction de la TVA en amont que par imputation de celle-ci sur la TVA due au cours de la période de réception des factures.

64 Or, il ressort de la jurisprudence constante rappelée au point 39 du présent arrêt que le droit à déduction de la TVA doit, en principe, être exercé au titre de la période imposable au cours de laquelle l'assujetti satisfait pour la première fois aux deux conditions cumulatives tenant, d'une part, à la naissance du droit à déduction de la TVA et, d'autre part, à la possession des factures correspondantes.

65 Ce n'est que par exception que les articles 180 et 182 de la directive TVA prévoient qu'un État membre peut autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179 de cette directive, dans le respect des conditions et des modalités fixées par le droit de cet État membre [voir, en ce sens, arrêts du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, point 46 ; du 18 mars 2021, A. (Exercice du droit à déduction), C-895/19, EU:C:2021:216, point 42, ainsi que du 12 mars 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, point 57].

66 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, lus en combinaison avec les principes de neutralité, d'effectivité et de proportionnalité, doivent

être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle un assujetti ne peut exercer son droit à déduction de la TVA en amont par imputation de celle-ci sur la TVA due pour la période imposable au cours de laquelle ce droit a pris naissance lorsqu'il reçoit la facture correspondante avant le dépôt de la déclaration relative à cette période, mais au cours d'une période fiscale suivante.

Sur les dépens

67 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 (deuxième chambre) déclare et arrête :

1) **L'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 11 février 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), porte atteinte à l'unité et à la cohérence du droit de l'Union en ce que le Tribunal a dit pour droit, en réponse à la question préjudicielle posée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), ce qui suit :**

   « L'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 178, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010,] ainsi que les principes de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale dont il résulte que l'assujetti ne peut pas exercer son droit à déduction de la taxe acquittée en amont, dans une déclaration déposée au titre de la période pour laquelle il a satisfait aux conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit, s'il n'a pas reçu la facture correspondante au cours de cette période, et ce quand bien même il l'aurait reçue avant de déposer cette déclaration. »

2) **Cet arrêt est annulé.**

3) **Il convient de substituer à la réponse du Tribunal de l'Union européenne à la question préjudicielle posée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), la réponse suivante :**

   L'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 179, premier alinéa, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, lus en combinaison avec les principes de neutralité, d'effectivité et de proportionnalité,

   doivent être interprétés en ce sens que :

   ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle un assujetti ne peut exercer son droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en amont par imputation de celle-ci sur la TVA due pour la période imposable au cours de laquelle ce droit a pris naissance lorsqu'il reçoit la facture correspondante avant le dépôt de la déclaration relative à cette période, mais au cours d'une période fiscale suivante.

Signatures