



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

26 avril 2017 *

«Renvoi préjudiciel — Relevé d’office d’un moyen tiré de la violation du droit de l’Union — Principes d’équivalence et d’effectivité — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Droit à déduction de la taxe versée en amont — Système de l’autoliquidation — Article 199, paragraphe 1, sous g) — Application uniquement dans le cas de biens immeubles — Versement indu de la taxe par l’acquéreur de biens au vendeur à la suite d’une facture établie de manière erronée — Décision de l’autorité fiscale constatant une dette fiscale à charge de l’acquéreur de biens et refusant le paiement de la déduction demandée par lui, ainsi que lui infligeant une amende fiscale»

Dans l’affaire C-564/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (tribunal administratif et du travail de Kecskemét, Hongrie), par décision du 7 octobre 2015, parvenue à la Cour le 4 novembre 2015, dans la procédure

Tibor Farkas

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de chambre, MM. E. Juhász, C. Vajda, M^{me} K. Jürimäe et M. C. Lycourgos (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. I. Illéssy, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 7 septembre 2016,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement hongrois, par M^{me} M. M. Tátrai ainsi que par MM. M. Z. Fehér et G. Koós, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement estonien, par M^{me} K. Kraavi-Käerdi, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios et M. L. Havas, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le hongrois.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 novembre 2016,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, 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 2006/112 »), ainsi que des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Tibor Farkas au Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direction générale des impôts pour la région d'Alföld-Sud de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après l'« administration fiscale hongroise ») au sujet d'une décision de cette dernière constatant une dette fiscale à sa charge et lui imposant une amende fiscale en raison de la non-application des dispositions nationales relatives au système de l'autoliquidation.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes du considérant 42 de la directive 2006/112, « [l]es États membres devraient, dans des cas précis, être en mesure de désigner le destinataire des livraisons de biens ou des prestations de services comme redevable de la taxe. Cette mesure leur permettrait de simplifier les règles et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales enregistrées dans certains secteurs ou à l'occasion de certains types d'opérations ».
- 4 L'article 167 de cette directive prévoit :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »
- 5 L'article 168, sous a), de ladite 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 [taxe sur la valeur ajoutée (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 ;

[...] »
- 6 L'article 178, sous a) et f), de la directive 2006/112 prévoit :

« 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 ;

[...] »

- f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre. »
- 7 Conformément à l'article 193 de la directive 2006/112, la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et 202 de cette directive.
- 8 L'article 199, paragraphe 1, sous g), de ladite directive dispose :
- « Les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations suivantes :
- [...]
- g) les livraisons d'un bien immobilier vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée.
- [...] »
- 9 L'article 226, point 11 bis, de la directive 2006/112 prévoit :
- « Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 :
- [...]
- 11bis) lorsque l'acquéreur ou le preneur est redevable de la TVA, la mention "Autoliquidation" ».
- 10 Aux termes de l'article 395 de cette directive :
- « 1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.
- [...]
2. L'État membre qui souhaite introduire les mesures visées au paragraphe 1 envoie une demande à la Commission et lui fournit toutes les données nécessaires. [...]
- Dès que la Commission dispose de toutes les données d'appréciation qu'elle considère utiles, elle en informe l'État membre requérant dans un délai d'un mois et transmet la demande, dans sa langue d'origine, aux autres États membres.
3. Dans les trois mois suivant l'envoi de l'information visée au paragraphe 2, deuxième alinéa, la Commission présente au Conseil une proposition appropriée ou, lorsque la demande de dérogation soulève des objections de sa part, une communication exposant lesdites objections.
4. La procédure fixée aux paragraphes 2 et 3 doit, en tout état de cause, être achevée dans un délai de huit mois à compter de la réception de la demande par la Commission. »

Le droit hongrois

- 11 L'article 142 de l'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi n° CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après la « loi relative à la TVA »), dispose :

« 1. La taxe est à acquitter par l'acquéreur du bien ou le preneur du service :

[...]

g) en cas de livraison d'un bien utilisé par une entreprise comme immobilisation corporelle, ou de toute autre livraison de biens ou prestation de services dont le prix habituel sur le marché à la date de son exécution dépasse un montant équivalant à 100 000 forints hongrois [(HUF) (environ 324 euros)], si l'assujetti tenu à l'exécution fait l'objet d'une procédure de faillite ou de toute autre procédure tendant à faire constater définitivement son insolvabilité ;

[...]

7. En cas d'application du paragraphe 1, le fournisseur ou le prestataire veille à émettre une facture dans laquelle ne figurent ni la taxe en aval ni le pourcentage prévu à l'article 83.

[...] »

- 12 L'article 169, sous n), de la loi relative à la TVA prévoit :

« La facture comprend obligatoirement les mentions suivantes :

[...]

n) lorsque l'acquéreur ou le preneur est redevable de la TVA, la mention "Autoliquidation" ;

[...] »

- 13 L'article 170, paragraphes 1 et 2, de l'adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi n° XCII de 2003 portant organisation de l'imposition), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi portant code de procédure fiscale »), énonce :

« 1. En cas d'insuffisance de paiement de l'imposition, il y a lieu au paiement d'une amende fiscale. Le montant de l'amende s'élève, sauf disposition contraire de la présente loi, à 50 % du montant impayé. Le montant de l'amende s'élèvera à 200 % du montant impayé si la différence par rapport au montant à payer est liée à la dissimulation de revenus, ou à la falsification ou à la destruction d'éléments de preuve, de livres comptables ou d'enregistrements. Une amende fiscale est également infligée par les autorités fiscales lorsque le contribuable présente sans y avoir droit une demande d'aide ou de remboursement d'impôt ou une déclaration relative à un avoir, une aide ou un remboursement et que l'administration a constaté l'absence de droit en ce sens du contribuable avant l'allocation. L'assiette de l'amende est égale en ce cas au montant indûment réclamé.

2. Le différentiel d'imposition établi à charge du contribuable ne doit, en cas d'autoliquidation, être considéré comme une insuffisance de paiement de l'impôt que si ledit différentiel n'a pas été payé avant l'échéance ou s'il a été bénéficié de l'aide budgétaire. [...] »

14 Aux termes de l'article 171 de la loi portant code de procédure fiscale :

« 1. Le taux de l'amende peut être réduit, voire l'amende remise, soit d'office, soit sur demande, en cas de circonstances méritant d'être considérées comme exceptionnelles et permettant de conclure que l'assujetti, ou son représentant, son employé, son membre ou son mandataire à l'origine de la dette fiscale, a agi avec le discernement qui pouvait être attendu de lui dans la situation donnée. Il convient de fixer la réduction de l'amende en soupesant toutes les circonstances du cas de figure, notamment l'ampleur de la dette fiscale, les circonstances de sa naissance, la gravité et la fréquence du comportement illicite de l'assujetti (action ou omission).

2. Il n'y a pas lieu de réduire l'amende, ni d'office ni sur demande, quand la dette fiscale est liée à la dissimulation de recettes, à la falsification ou à la destruction de pièces justificatives, de comptes ou de registres.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 15 Dans le cadre d'une procédure de vente aux enchères électroniques organisée par les autorités fiscales, M. Farkas a acheté un hangar mobile à une société à responsabilité limitée, débitrice d'une créance fiscale. Le vendeur en cause a émis la facture, comprenant la TVA afférente à cette opération, en conformité avec les règles applicables pour la taxation ordinaire. Lorsque M. Farkas a payé le prix de vente déterminé par l'enchère, il s'est acquitté de la TVA indiquée par ce vendeur, lequel a versé cette taxe à l'administration fiscale hongroise.
- 16 M. Farkas a porté en déduction en aval la TVA inscrite sur cette facture. Le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (direction des impôts pour le comitat de Bács-Kiskun de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie) a, par la suite, effectué des vérifications des remboursements demandés par M. Farkas sur les déclarations de TVA relatives au quatrième trimestre 2012. Cette autorité fiscale a constaté que les règles régissant le système de l'autoliquidation, au sens de l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA, selon lesquelles il incombait à M. Farkas, en tant qu'acquéreur du bien, de payer directement la TVA au Trésor public, n'avaient pas été respectées. Par une décision du 11 juillet 2014, confirmée par une décision du 7 novembre 2014, l'administration fiscale hongroise a par conséquent constaté, à la charge de M. Farkas, un différentiel de taxe de 744 000 HUF (environ 2 400 euros), a rejeté sa demande de remboursement de la TVA payée au vendeur en cause et lui a imposé de payer une amende fiscale d'un montant de 372 000 HUF (environ 1 200 euros).
- 17 M. Farkas soutient que l'administration fiscale hongroise a rejeté son droit à déduction de la TVA en raison d'un vice de forme, à savoir que la facture en cause avait été émise au titre de la taxation ordinaire, plutôt qu'à celui de la taxation par autoliquidation, et a violé ainsi le droit de l'Union. Il estime que la décision mettant à sa charge un différentiel de taxe est injustifiée du fait que le vendeur en cause a payé au Trésor public la TVA en question. M. Farkas a saisi la juridiction de renvoi afin qu'elle interroge la Cour sur la question de savoir si le rejet de son droit à déduction est conforme au droit de l'Union.
- 18 La juridiction de renvoi estime que l'administration fiscale hongroise n'a pas rejeté le droit à déduction de la TVA de M. Farkas, mais l'a obligé à payer la taxe due en vertu des règles de la taxation par autoliquidation, conformément à l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA. Le différentiel à sa charge correspondrait à la TVA indiquée sur la facture relative à l'opération en cause. Selon la juridiction de renvoi, à la suite des décisions de l'administration fiscale hongroise, bien que M. Farkas ait payé la TVA au vendeur en cause, il en est considéré comme redevable au Trésor public. Ainsi, alors même que l'administration fiscale hongroise ne conteste pas son droit de déduire

la TVA payée, elle déduit du montant dont il demande le remboursement le différentiel de taxe qu'elle considère être à sa charge. Les deux montants étant égaux, ils s'annulent. La juridiction de renvoi constate, par ailleurs, que ledit vendeur a payé la TVA au Trésor public, de telle sorte que ce dernier n'a pas subi de préjudice en raison du fait que la facture en cause a été émise erronément au titre de la taxation ordinaire au lieu de la taxation par autoliquidation. En outre, selon elle, rien n'indique qu'il y ait eu une fraude fiscale ou une intention d'obtenir un avantage fiscal.

- 19 La juridiction de renvoi considère que, en pratique, la décision de l'administration fiscale hongroise revient à empêcher M. Farkas d'exercer son droit à déduction. Compte tenu du fait que le droit à la déduction de la TVA ne peut, conformément à la directive 2006/112 et à la jurisprudence de la Cour, être rejeté que dans les cas où une fraude fiscale est prouvée, cette décision n'apparaîtrait pas proportionnée par rapport à l'objectif que cherche à atteindre le régime de la taxation par autoliquidation.
- 20 Dans ces conditions, le Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (tribunal administratif et du travail de Kecskemét, Hongrie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Peut-on considérer comme compatible avec les dispositions de la directive 2006/112 et, en particulier, avec les principes de la neutralité fiscale et de la proportionnalité par rapport à l'objectif de la prévention de la fraude fiscale la pratique administrative reposant sur les dispositions de la loi relative à la TVA, en vertu de laquelle les autorités fiscales arrêtent un différentiel de taxe à charge de l'acquéreur d'un bien (ou du preneur d'un service) en raison d'une opération relevant de la taxation par autoliquidation où le fournisseur du bien (ou prestataire du service) émet la facture au titre de la taxation ordinaire, déclare et paie la TVA figurant sur la facture au Trésor public, tandis que l'acquéreur du bien (ou le preneur du service) porte en déduction la TVA payée à l'émetteur de la facture alors qu'il ne peut pas exercer le droit à déduction en ce qui concerne la TVA arrêtée en tant que différentiel de taxe ?
- 2) La détermination d'un différentiel de taxe qui entraîne également l'obligation d'acquitter une amende fiscale à hauteur de 50 % dudit différentiel est-elle une sanction proportionnée du choix d'un mode de taxation erroné lorsque le Trésor public n'a pas subi de perte de recettes fiscales et qu'il n'y a pas d'indice d'abus ? »

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

- 21 Il ressort de la décision de renvoi que l'opération en cause au principal se caractérise par l'achat, par M. Farkas, d'un hangar mobile au cours d'une vente aux enchères électroniques organisée par les autorités fiscales nationales. En application de l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA, qui selon la juridiction de renvoi, transpose l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, ces autorités ont considéré que cette opération devait être soumise au mécanisme de l'autoliquidation et ont demandé à M. Farkas le paiement de la TVA afférente à cette vente, tout en lui imposant une amende fiscale.
- 22 À la suite d'une question posée par la Cour lors de l'audience, le gouvernement hongrois a indiqué que l'opération en cause au principal concerne la livraison d'un bien meuble et que l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA s'applique indifféremment aux biens meubles et aux biens immeubles.

- 23 À cet égard, il convient de relever que, conformément à l'article 193 de la directive 2006/112, la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202 de cette directive. Conformément à l'article 199 paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations relatives aux livraisons d'un bien immobilier vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée.
- 24 Il découle du considérant 42 de la directive 2006/112 que l'objectif poursuivi par cet article 199, paragraphe 1, sous g), est de permettre aux États membres de recourir au mécanisme de l'autoliquidation dans certains secteurs ou à l'occasion de certains types d'opérations, afin de simplifier les règles et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Cette disposition permet ainsi aux autorités fiscales de percevoir la TVA appliquée sur les opérations en cause lorsque la capacité du débiteur à s'acquitter de celle-ci est compromise (arrêt du 13 juin 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, point 28).
- 25 La Cour a déjà jugé que l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 constitue une exception au principe, rappelé à l'article 193 de cette directive, selon lequel la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, et doit, dès lors, faire l'objet d'une interprétation stricte. Ledit article 199 permet en effet aux États membres de recourir, dans les situations visées à son paragraphe 1, sous a) à g), au mécanisme de l'autoliquidation en vertu duquel le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire de l'opération soumise à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 13 juin 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, points 23 et 31).
- 26 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 28 de ses conclusions, le fait que le mécanisme de l'autoliquidation soit une exception au principe prévu à l'article 193 de la directive 2006/112 implique que des dérogations à ce principe ne devraient être admises que si elles sont expressément prévues par cette directive.
- 27 Or, l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 ne vise que les biens immobiliers et non pas les biens meubles. Partant, la vente d'un bien meuble dans le cadre d'une vente aux enchères, telle que celle en cause au principal, n'entre pas dans son champ d'application.
- 28 Certes, l'article 395 de la directive 2006/112 prévoit que les États membres ont la possibilité de demander le droit d'introduire des mesures particulières dérogatoires à cette directive, afin de simplifier la perception de la taxe et d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Toutefois, le gouvernement hongrois a confirmé lors de l'audience que la Hongrie n'a pas bénéficié d'une telle dérogation dans le cadre de l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112.
- 29 Dans ces conditions, il convient de relever que l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA étend l'application du régime de l'autoliquidation à des livraisons de biens meubles, au-delà de ce que permet le libellé de l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, qui ne vise que les livraisons de biens immobiliers. Partant, l'application du régime de l'autoliquidation et l'infliction de l'amende fiscale en cause au principal seraient incompatibles avec cette directive, si la vente aux enchères en cause au principal concernait un bien meuble.
- 30 Cependant, sous réserve des vérifications nécessaires de la part de la juridiction de renvoi, il ressort des éléments du dossier transmis par celle-ci ainsi que des débats lors de l'audience qui s'est tenue devant la Cour que la question de la compatibilité dudit article 142, paragraphe 1, sous g), avec l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 n'a pas été évoquée dans le cadre du litige au principal.

- 31 À cet égard, il convient de rappeler que, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, en l'absence de règles de l'Union relatives à une question de procédure, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de les établir, en vertu du principe de l'autonomie procédurale, à condition toutefois qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires soumises au droit interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union (principe d'effectivité) (voir, en ce sens, arrêts du 7 juin 2007, *van der Weerd* e.a., C-222/05 à C-225/05, EU:C:2007:318, point 28 et jurisprudence citée, ainsi que du 17 mars 2016, *Bensada Benallal*, C-161/15, EU:C:2016:175, point 24 et jurisprudence citée).
- 32 D'une part, il y a lieu de rappeler que le droit de l'Union, et en particulier le principe d'effectivité, ne requiert pas, en principe, des juridictions nationales qu'elles soulèvent d'office un moyen tiré de la violation de dispositions de ce droit, lorsque l'examen de ce moyen les obligerait à sortir des limites du litige tel qu'il a été circonscrit par les parties, en se fondant sur d'autres faits et circonstances que ceux sur lesquels la partie qui a intérêt à l'application desdites dispositions a fondé sa demande (voir en ce sens, notamment, arrêts du 14 décembre 1995, *van Schijndel* et *van Veen*, C-430/93 et C-431/93, EU:C:1995:441, point 22, ainsi que du 7 juin 2007, *van der Weerd* e.a., C-222/05 à C-225/05, EU:C:2007:318, point 36).
- 33 Cette limitation du pouvoir du juge national se justifie par le principe selon lequel l'initiative d'un procès appartient aux parties et que, en conséquence, lorsque le droit procédural national offre une véritable possibilité à la partie concernée de soulever un moyen fondé sur le droit de l'Union, le juge national ne saurait agir d'office que dans des cas exceptionnels où l'intérêt public exige son intervention (voir, en ce sens, arrêt du 7 juin 2007, *van der Weerd* e.a., C-222/05 à C-225/05, EU:C:2007:318, points 35 et 41 ainsi que jurisprudence citée).
- 34 En l'occurrence, il convient de relever qu'il ne ressort pas des éléments du dossier dont dispose la Cour que le requérant au principal ait été empêché par le droit procédural national de soulever le moyen tiré de l'éventuelle incompatibilité de l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA avec l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 (voir, par analogie, arrêt du 7 juin 2007, *van der Weerd* e.a., C-222/05 à C-225/05, EU:C:2007:318, point 41).
- 35 D'autre part, il importe de relever que le respect du principe d'équivalence requiert que, lorsque les dispositions du droit interne relatives aux modalités procédurales confèrent à une juridiction une obligation de soulever d'office un moyen fondé sur la violation du droit national, une telle obligation doit prévaloir de la même manière pour ce qui est d'un moyen de la même nature, pris de la violation du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 14 décembre 1995, *van Schijndel* et *van Veen*, C-430/93 et C-431/93, EU:C:1995:441, point 13, ainsi que du 17 mars 2016, *Bensada Benallal*, C-161/15, EU:C:2016:175, point 30). Il en est de même si le droit national confère au juge la faculté de relever d'office un tel moyen (voir, en ce sens, arrêt du 14 décembre 1995, *van Schijndel* et *van Veen*, C-430/93 et C-431/93, EU:C:1995:441, point 14).
- 36 À cet égard, en réponse à une question posée par la Cour lors de l'audience, le gouvernement hongrois a indiqué que, en vertu de son droit national, la juridiction de renvoi avait la possibilité de soulever d'office un moyen tiré de la violation d'une règle de droit national, de même que celui tiré de la violation d'une règle de droit de l'Union.
- 37 Or, il convient de rappeler que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 267 TFUE, fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, le juge national est seul compétent pour constater et apprécier les faits du litige au principal ainsi que pour interpréter et appliquer le droit national (voir, notamment, arrêts du 18 juillet 2007, *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, point 43, ainsi que du 26 mai 2011, *Stichting Natuur en Milieu* e.a., C-165/09 à C-167/09, EU:C:2011:348, point 47).

- 38 En outre, il ressort également d'une jurisprudence constante qu'il appartient à la Cour de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi (arrêt du 11 septembre 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, point 21 et jurisprudence citée).
- 39 En l'occurrence, étant donné qu'il revient à la juridiction de renvoi de déterminer, d'une part, si un hangar mobile, tel celui dont la livraison constitue l'opération en cause au principal, est un bien meuble ou immeuble, et, d'autre part, si elle est en mesure de soulever d'office l'incompatibilité de l'article 142, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la TVA avec l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, il ne saurait être exclu que la réponse aux questions posées demeure pertinente pour résoudre le litige au principal. Il convient donc de répondre à ces questions.

Sur la première question

- 40 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de la directive 2006/112 ainsi que les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, l'acquéreur d'un bien se voie privé du droit à déduction de la TVA qu'il a indûment versée au vendeur sur la base d'une facture établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, lorsque le vendeur a versé ladite taxe au Trésor public.
- 41 Il convient de rappeler que, en application du régime de l'autoliquidation, aucun paiement de la TVA n'a lieu entre le fournisseur et l'acquéreur des biens, ce dernier étant redevable, pour les opérations effectuées, de la TVA en amont, tout en pouvant, en principe, déduire cette même taxe de telle sorte qu'aucun montant n'est dû à l'administration fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 29 et jurisprudence citée).
- 42 Il y a également lieu de souligner que le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité (arrêts du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, point 37 ; du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 30, et du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 30).
- 43 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 22 février 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, point 24 ; du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 31, et du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 29).
- 44 Il convient, en outre, de rappeler que, s'agissant des modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA dans une procédure d'autoliquidation relevant de l'article 199, paragraphe 1, de la directive 2006/112, un assujetti, qui est redevable, en tant qu'acquéreur d'un bien, de la TVA afférente à celui-ci, n'est pas obligé de détenir une facture établie selon les conditions formelles de cette directive, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte à l'article 178, sous f), de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, points 32 et 33).
- 45 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la facture en cause au principal ne comporte pas la mention « autoliquidation », contrairement aux exigences de l'article 169, sous n), de la loi relative à la TVA, et que M. Farkas a erronément versé la TVA, mentionnée à tort dans cette facture, au vendeur en cause au principal alors que, en application du régime de l'autoliquidation, il aurait dû, en tant que destinataire du bien, s'acquitter de la TVA auprès des autorités fiscales,

conformément à l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112. Ainsi, au-delà du fait que ladite facture ne répond pas aux prescriptions formelles prévues par la législation nationale, une exigence de fond de ce régime n'a pas été respectée.

- 46 Ainsi que la Cour l'a jugé dans l'arrêt du 6 février 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, point 38), il y a lieu de considérer qu'une telle situation a empêché l'administration fiscale hongroise de contrôler l'application du régime de l'autoliquidation et a entraîné un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre concerné.
- 47 Par ailleurs, il convient de relever que l'exercice du droit à déduction est limité aux seules taxes dues, c'est-à-dire les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues (voir, en ce sens, arrêt du 6 février 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, point 39). Or, la TVA acquittée par M. Farkas auprès du vendeur du hangar mobile en cause au principal n'était pas due.
- 48 Ainsi, cette TVA n'étant pas due et son versement ne respectant pas une exigence de fond du régime de l'autoliquidation, M. Farkas ne saurait se prévaloir d'un droit à déduction de ladite TVA.
- 49 Toutefois, M. Farkas peut demander le remboursement de la taxe qu'il a indûment versée audit vendeur du hangar mobile, conformément au droit national (voir, en ce sens, arrêt du 6 février 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, point 42).
- 50 À cet égard, la Cour a déjà jugé que, en l'absence de réglementation de l'Union en matière de demandes de restitution de taxes, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, ces conditions devant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, point 37).
- 51 Étant donné qu'il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée, la Cour a admis qu'un système dans lequel, d'une part, le vendeur du bien qui a versé par erreur aux autorités fiscales la TVA peut en demander le remboursement et, d'autre part, l'acquéreur de ce bien peut exercer une action de droit civil en répétition de l'indu à l'encontre de ce vendeur, respecte les principes de neutralité et d'effectivité. En effet, un tel système permet audit acquéreur, qui a supporté la charge de la taxe facturée par erreur, d'obtenir le remboursement des sommes indûment versées (voir, en ce sens, arrêt du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, points 38 et 39 ainsi que jurisprudence citée).
- 52 En outre, selon une jurisprudence constante, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, les modalités procédurales visant à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union relèvent de l'ordre juridique interne de chaque État membre en vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres (voir, notamment, arrêts du 16 mai 2000, *Preston e.a.*, C-78/98, EU:C:2000:247, point 31, ainsi que du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, point 40).
- 53 Cependant, si le remboursement de la TVA devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur, le principe d'effectivité peut exiger que l'acquéreur du bien concerné puisse diriger sa demande de remboursement directement contre les autorités fiscales. Ainsi, les États membres doivent prévoir les instruments et les modalités procédurales nécessaires pour permettre audit acquéreur de récupérer la taxe indûment facturée afin de respecter le principe d'effectivité (voir, en ce sens, arrêt du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, point 41).

- 54 Dans le cadre de l'affaire au principal, il convient de relever, d'une part, qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle que le vendeur ayant livré le hangar mobile en cause au principal fait l'objet d'une procédure de faillite, ce qui pourrait indiquer qu'il est excessivement difficile ou impossible que M. Farkas puisse obtenir le remboursement de la TVA que ce vendeur lui a indûment facturée. D'autre part, à la suite des décisions de l'administration fiscale hongroise, M. Farkas a été considéré comme redevable de cette TVA au Trésor public alors même qu'il avait payé celle-ci audit vendeur. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si M. Farkas dispose de la possibilité d'obtenir de ce même vendeur la répétition de la taxe indue.
- 55 Il convient, en outre, d'ajouter que, selon les indications de la juridiction de renvoi, il n'y a, en l'espèce, aucun indice de fraude et le vendeur, émetteur de la facture en cause au principal, a payé la TVA au Trésor public, de telle sorte que ce dernier n'a pas subi de préjudice en raison du fait que cette facture a été émise erronément au titre de la taxation ordinaire au lieu de la taxation par autoliquidation.
- 56 Dans ces conditions, pour autant que le remboursement, du vendeur en cause au principal à M. Farkas, acquéreur du bien concerné, de la TVA indûment facturée, devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité de ce vendeur, M. Farkas doit pouvoir diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale.
- 57 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que les dispositions de la directive 2006/112 ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, l'acquéreur d'un bien se voie privé du droit à déduction de la TVA qu'il a indûment versée au vendeur sur la base d'une facture établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, lorsque le vendeur a versé ladite taxe au Trésor public. Ces principes exigent, toutefois, pour autant que le remboursement, par le vendeur à l'acquéreur, de la TVA indûment facturée devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur, que l'acquéreur puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale.

Sur la seconde question

- 58 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de proportionnalité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, les autorités fiscales nationales imposent à un assujetti, qui a acquis un bien dont la livraison relève du régime de l'autoliquidation, une sanction fiscale s'élevant à 50 % du montant de la TVA qu'il est tenu de verser à l'administration fiscale, lorsque cette dernière n'a pas subi de perte de recettes fiscales et qu'il n'y a pas d'indice de fraude fiscale.
- 59 Il y a lieu de rappeler que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir en ce sens, notamment, arrêts du 7 décembre 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, point 20, et du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 50).
- 60 Ainsi, de telles sanctions ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. Afin d'apprécier si une sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de

détermination du montant de celle-ci (voir, en ce sens, arrêts du 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 65 à 67, ainsi que du 20 juin 2013, *Rodopi-M* 91, C-259/12, EU:C:2013:414, point 38).

- 61 S'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs indiqués au point précédent (arrêt du 20 juin 2013, *Rodopi-M* 91, C-259/12, EU:C:2013:414, point 39), il convient d'indiquer à cette juridiction certains éléments de l'affaire au principal qui sont de nature à permettre à celle-ci de déterminer si la sanction imposée à M. Farkas, sur la base des dispositions de la loi portant code de procédure fiscale, est conforme au principe de proportionnalité.
- 62 À cet égard, une telle sanction apparaît de nature à inciter les assujettis à régulariser aussi rapidement que possible les cas d'insuffisance de paiement de la taxe et, dès lors, à atteindre l'objectif d'assurer l'exacte perception de celle-ci.
- 63 Selon l'article 170, paragraphe 1, de cette loi, le montant de la sanction est fixé, par défaut, à 50 % du montant de TVA que l'assujetti est tenu de verser à l'administration fiscale. L'article 171, paragraphe 1, de cette même loi précise que le taux de l'amende peut être réduit, voire l'amende remise, soit d'office, soit sur demande, en cas de circonstances méritant d'être considérées comme exceptionnelles et permettant de conclure que, notamment, l'assujetti à l'origine de la dette fiscale a agi avec le discernement qui pouvait être attendu de lui dans la situation donnée. Cette disposition prévoit également de fixer la réduction de l'amende en soupesant toutes les circonstances du cas de figure, notamment l'ampleur de la dette fiscale, les circonstances de sa naissance, la gravité et la fréquence du comportement illicite de l'assujetti.
- 64 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 63 de ses conclusions, ces modalités de détermination de ladite sanction permettent, en principe, d'assurer que celle-ci ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude.
- 65 S'agissant de la proportionnalité de la sanction imposée à M. Farkas dans le cadre du litige au principal, il y a lieu de constater, quant à la nature et à la gravité de l'infraction en cause au principal, à l'instar des observations écrites que la Commission a soumises à la Cour, que cette infraction consiste en une erreur relative à l'application du mécanisme de la TVA, qui correspond à une infraction de nature administrative et qui, eu égard aux éléments de fait découlant du dossier transmis à la Cour, d'une part, n'a causé à l'administration fiscale aucune perte de recettes et, d'autre part, se caractérise par l'absence d'indices de fraude.
- 66 Dans ces conditions, l'imposition à M. Farkas d'une sanction s'élevant à 50 % du montant de la TVA applicable à l'opération en cause apparaît comme étant disproportionnée, ce qu'il revient à la juridiction de vérifier.
- 67 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que le principe de proportionnalité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, les autorités fiscales nationales imposent à un assujetti, qui a acquis un bien dont la livraison relève du régime de l'autoliquidation, une sanction fiscale s'élevant à 50 % du montant de la TVA qu'il est tenu de verser à l'administration fiscale, lorsque cette dernière n'a pas subi de perte de recettes fiscales et qu'il n'y a pas d'indice de fraude fiscale, ce qu'il revient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur les dépens

- ⁶⁸ 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 (quatrième chambre) dit pour droit :

- 1) L'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE du Conseil, 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, doit être interprété en ce sens qu'il s'applique aux livraisons d'un bien immobilier vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée.
- 2) Les dispositions de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, l'acquéreur d'un bien se voie privé du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a indûment versée au vendeur sur la base d'une facture établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de taxe sur la valeur ajoutée, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, lorsque le vendeur a versé ladite taxe au Trésor public. Ces principes exigent, toutefois, pour autant que le remboursement, par le vendeur à l'acquéreur, de la taxe sur la valeur ajoutée indûment facturée devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur, que l'acquéreur puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale.
- 3) Le principe de proportionnalité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, les autorités fiscales nationales imposent à un assujetti, qui a acquis un bien dont la livraison relève du régime de l'autoliquidation, une sanction fiscale s'élevant à 50 % du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il est tenu de verser à l'administration fiscale, lorsque cette dernière n'a pas subi de perte de recettes fiscales et qu'il n'y a pas d'indice de fraude fiscale, ce qu'il revient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Signatures