



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE  
M<sup>ME</sup> ELEANOR SHARPSTON  
présentées le 6 décembre 2018<sup>1</sup>

**Affaire C-566/17**

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach  
contre  
Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

[demande de décision préjudicielle introduite par le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
(tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Droit à déduire la taxe payée en amont sur les fournitures de produits et de services utilisées de manière indissociable aux fins d'activités économiques et non économiques – Détermination de la part déductible de la taxe payée en amont – Principe de neutralité fiscale – Question de savoir si le calcul de la taxe payée en amont doit être prévu par la loi et dans quelle mesure – Absence de règles nationales relatives aux méthodes de détermination de la répartition de la taxe payée en amont sur les biens et les services utilisés de manière indissociable aux fins d'activités économiques et non économiques »

1. La présente demande de décision préjudicielle est soulevée dans le cadre d'un litige portant sur l'étendue du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) payée en amont sur des biens et services utilisés indissociablement par des assujettis, tant aux fins de leurs activités économiques que de leurs activités non économiques.

2. Bien qu'il semble découler du système de la directive 2006/112/CE<sup>2</sup> que ce droit ne peut être revendiqué que dans la mesure où les biens et services sont utilisés aux fins du premier type d'activités, cette directive ne prévoit pas de méthode ou de critère de répartition de la taxe payée en amont dans de telles situations. La juridiction de renvoi se pose la question de savoir si le fait qu'il n'existe pas non plus en droit national de règles spécifiques concernant ce problème a un effet sur la portée, pour un assujetti, du droit à déduction de la TVA payée en amont pour de tels biens et services. La juridiction nationale s'interroge notamment sur la question de l'existence, en droit de l'Union, d'un principe général ou d'un droit fondamental qui s'opposerait à ce qu'elle applique, dans de telles circonstances, ces limitations au droit à déduction dans l'affaire objet de la procédure au principal.

<sup>1</sup> Langue originale : l'anglais.

<sup>2</sup> 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).

## **Le cadre juridique**

### ***Le droit de l'Union***

#### *La directive 2006/112*

3. L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose qu'« est considéré comme “assujetti” quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ». En vertu de l'article 13 de cette directive, les organismes de droit public ne devraient pas être considérés comme des assujettis « pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

4. Le titre X de la directive 2006/112 (« Déductions ») est divisé en plusieurs chapitres. L'article 168 du chapitre 1, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », prévoit que « [d]ans 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 [3] : 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»<sup>4</sup>.

5. Au chapitre 2 intitulé « Prorata de déduction », l'article 173, paragraphe 1, dispose qu'« en ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction [...], la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations ». Cet article précise ensuite que « [l]e prorata de déduction est déterminé conformément [à la formule prévue par les] articles 174 et 175»<sup>5</sup>.

### ***Le droit polonais***

#### *La Constitution de la République de Pologne*

6. En vertu de l'article 217 de la Constitution de la République de Pologne, une loi détermine l'assujettissement aux impôts et à d'autres contributions, les assujettis et les assiettes de l'imposition, les taux de l'impôt, les principes de l'octroi d'allègements et d'amortissements ainsi que les catégories d'assujettis exempts d'impôt.

#### *La loi relative à la TVA*

7. La directive 2006/112 a été transposée dans l'ordre juridique polonais au moyen de l'Ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services) du 11 mars 2004, telle que modifiée<sup>6</sup> (ci-après la « loi relative à la TVA »).

3 Ci-après la « TVA collectée en aval ».

4 Ci-après la « TVA payée en amont ».

5 L'article 174 définit le numérateur et le dénominateur de la fraction devant être utilisée pour calculer le prorata de déduction de la TVA payée en amont. L'article 175 prévoit que le prorata de déduction doit être calculé ou estimé sur une base annuelle, provisoirement, sous contrôle de l'administration, par l'assujetti, d'après ses prévisions, et qu'il doit être régularisé au cours de l'année suivante lorsque le prorata exact est connu.

6 Dz. U., 2011, n° 177, position 1054.

8. L'article 15, paragraphe 6, de la loi polonaise relative à la TVA prévoit que ne sont pas considérés comme « assujettis » les organes d'autorités publiques et les bureaux de ces organes en ce qui concerne les missions instituées par des dispositions pertinentes et pour la réalisation desquelles ils ont été désignés, à l'exclusion des activités réalisées en vertu de contrats de droit privé.

9. L'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA transpose l'article 168 de la directive 2006/112 dans l'ordre juridique national. Il dispose que « [d]ans la mesure où les biens et services sont utilisés aux fins d'opérations imposables, l'assujetti visé à l'article 15 bénéficie d'un droit de réduire la taxe due de la taxe payée en amont [...] » (c'est moi qui souligne).

10. L'article 90, paragraphes 1 et 3, de la loi relative à la TVA correspond aux articles 173 à 175 de la directive 2006/112, dans la mesure où ces dispositions régissent le prorata de déduction de la TVA pour les biens et services utilisés par un assujetti à la fois aux fins des activités économiques pour lesquelles la TVA est déductible et aux fins de celles pour lesquelles la TVA n'est pas déductible.

11. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, les paragraphes 2a à 2h ont été ajoutés à l'article 86 de la loi relative à la TVA. Ces dispositions insèrent une liste non exhaustive de critères susceptibles d'être utilisés par un assujetti pour déterminer la part déductible de la TVA payée en amont sur les livraisons de produits et les prestations de services utilisés à la fois aux fins des activités économiques et non économiques de cet assujetti.

### **Les faits, la procédure et la question préjudicielle**

12. La Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (ci-après la « communauté de communes ») est une entité de droit public laquelle a été chargée par plusieurs autorités locales d'exercer leurs missions légales en matière de gestion des déchets, dans les zones géographiques pour lesquelles elles sont solidairement responsables. La communauté de communes perçoit une taxe de gestion des déchets pour la délégation de cette mission. En vertu du droit national, la communauté de communes n'est pas considérée comme un assujetti à cet égard et ses activités ne sont pas soumises à la TVA.

13. Entre 2013 et 2015, la communauté de communes a fourni des services supplémentaires moyennant paiement, qui consistaient dans la mise à disposition et le transport de conteneurs destinés à différents types de déchets. La fourniture de ces services est une activité économique aux fins de la directive 2006/112. Certains de ces services sont soumis à la TVA à différents taux, alors que d'autres sont exonérés de TVA.

14. Durant cette période, la communauté de communes a effectué des dépenses courantes et patrimoniales. Certaines de ces dépenses concernaient des opérations effectuées à la fois dans le cadre de ses activités économiques et de ses activités non économiques.

15. La communauté de communes a eu des doutes sur la manière de calculer correctement la part déductible de la TVA payée en amont sur de telles fournitures. Partant, elle a présenté une demande de rescrit fiscal concernant les règles relatives à la TVA au Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chef de l'administration fiscale, Pologne)<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Ci-après le « chef de l'administration ».

16. Le 17 octobre 2016, le chef de l'administration<sup>8</sup> a considéré que, aux fins de déterminer la part déductible de la taxe payée en amont, la communauté de communes devait, premièrement, déterminer la part de la taxe payée en amont liée à ses activités économiques, c'est-à-dire les transactions soumises à la TVA et exonérées de cette taxe, puis, deuxièmement, dès lors que certaines de ces activités étaient exonérées de TVA, appliquer au montant ainsi obtenu la formule définie à l'article 90 de la loi relative à la TVA. Le chef de l'administration a également affirmé que le choix de la méthode de calcul était de la responsabilité exclusive de la communauté de communes.

17. La communauté de communes a introduit un recours contre cette décision devant la juridiction de renvoi. Elle a affirmé que la loi relative à la TVA ne prévoyait aucune répartition initiale de la TVA payée en amont, de sorte que son droit à déduction de cette taxe ne pouvait qu'être soumis à l'application de la formule définie à l'article 90 de la loi relative à la TVA.

18. À cet égard, la juridiction de renvoi déclare qu'il n'existait alors aucune disposition dans l'ordre juridique national prévoyant des critères ou des méthodes de calcul de la part déductible de la TVA payée en amont sur les biens et services utilisés de manière indissociable à la fois aux fins des activités économiques d'un assujetti et aux fins de ses activités non économiques. La juridiction de renvoi indique que dans le cas de personnes morales qui exercent des missions légales de droit public, même si seulement une part de ces opérations concerne effectivement des activités économiques alors que le reste est utilisé aux fins d'activités qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive 2006/112, l'absence de telles règles a conduit à une pratique administrative qui reconnaît le droit à déduire la totalité de la TVA payée en amont pour de telles fournitures<sup>9</sup>. La juridiction de renvoi ajoute que cette pratique a été développée sur la base de l'arrêt du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), du 24 octobre 2011<sup>10</sup>, lu conjointement avec le principe prévu à l'article 217 de la Constitution de la République de Pologne, selon lequel le droit d'imposer des taxes et des prélèvements appartient exclusivement au législateur.

19. Dans ce contexte, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour de la question suivante :

« L'article 168, sous a), de la [directive 2006/112] ainsi que le principe de neutralité de la TVA, s'opposent-ils à une pratique nationale accordant un droit complet à déduire la taxe payée en amont liée à l'achat de biens et de services qui sont utilisés à la fois aux fins d'opérations soumises à la TVA (taxées et exonérées) et aux fins d'opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA, en raison de l'absence dans la loi nationale de méthodes et de critères de répartition des montants de la taxe payée en amont pour les types de transactions susmentionnés ? »

20. La communauté de communes, la République de Pologne et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Lors de l'audience qui s'est tenue le 20 septembre 2018, toutes ces parties, ainsi que la partie défenderesse au principal (le chef de l'administration) sont intervenues.

8 Selon moi, ce type d'acte administratif est en substance une déclaration formelle, effectuée par les autorités, contenant leur opinion en ce qui concerne l'interprétation et l'application correctes d'une disposition particulière de la législation fiscale aux circonstances factuelles dans lesquelles se trouve un assujetti donné. Cette procédure est prévue par les articles 14b à 14s de l'Ordynacja podatkowa du 29 août 1997 (loi relative à la procédure en matière fiscale), Dz. U. de 1997, n° 137, position 926, telle que modifiée.

9 Le droit complet à déduire la taxe.

10 Affaire I FPS 9/10. La juridiction de renvoi a estimé que dans cet arrêt, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a considéré que la formule prévue à l'article 90 de la loi relative à la TVA n'était *pas* censée s'appliquer à la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable tant aux fins des activités économiques d'un assujetti qu'aux fins de ses activités non économiques. La juridiction de renvoi a expliqué que dans les motifs de cet arrêt, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) avait considéré que, le législateur polonais ayant omis de prévoir les méthodes et les critères de répartition de la TVA payée en amont entre les transactions soumises à la TVA et les transactions non soumises à la TVA, un assujetti avait le droit complet de déduire la TVA payée en amont pour de telles fournitures.

## Remarques préliminaires

21. Ainsi que je l'ai expliqué précédemment<sup>11</sup>, la mission légale principale de la communauté de communes est la fourniture de services d'intérêt public. La juridiction de renvoi souligne à juste titre que ces activités ne constituent pas des activités économiques au sens de l'article 9 de la directive 2006/112 et qu'elles ne relèvent pas du champ d'application de cette directive. Il s'ensuit que, en vertu de l'article 13 de cette dernière, la communauté de communes n'est pas un assujetti.

22. Il découle de la décision de renvoi que seule une part résiduelle des activités de la communauté de communes est économique par nature au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, de sorte que la communauté de communes n'est un assujetti aux fins de cette directive qu'en ce qui concerne ces dernières activités.

23. La communauté de communes ne perçoit *aucune TVA en aval* en lien avec les services qu'elle fournit dans le cadre de ses missions légales d'intérêt public. Elle a en revanche une obligation d'ajouter la TVA en aval, au taux en vigueur, au prix des services complémentaires qu'elle fournit à ses clients, et de collecter cette taxe auprès d'eux.

24. Les fournisseurs de la communauté de communes perçoivent la *TVA en amont*, aux taux en vigueur, sur les biens et services que cette dernière acquiert, sans préjudice des fins auxquelles elle utilise ensuite ces biens et services. Il convient alors de distinguer trois catégories de fournitures : premièrement, les fournitures utilisées exclusivement aux fins d'activités économiques, deuxièmement, les fournitures utilisées exclusivement aux fins de missions légales d'intérêt public, et troisièmement, les fournitures utilisées de manière indissociables aux fins des deux types d'activités<sup>12</sup>.

25. Il est constant dans la procédure au principal que la TVA payée en amont, qui a grevé la première catégorie de fournitures *est entièrement déductible*, alors que la TVA payée en amont, qui a grevé la deuxième catégorie de fournitures, *n'est pas déductible*.

## Appréciation juridique de la question préjudicielle

26. Au moyen de sa question, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité avec le droit de l'Union d'une pratique administrative accordant aux assujettis qui exercent simultanément une mission légale d'intérêt public et une activité économique, comme la communauté de communes, le droit complet à déduire la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable, à la fois aux fins des activités économiques de l'assujetti et aux fins de ses activités non économiques (la troisième catégorie citée précédemment).

27. Les doutes de la juridiction de renvoi semblent avoir pour origine l'absence de toute disposition traitant de ce problème, non seulement dans la loi relative à la TVA mais également dans la directive 2006/112.

28. Il est de jurisprudence constante que la directive 2006/112 ne procède pas à l'harmonisation des méthodes ou des critères que les États membres sont tenus d'appliquer lorsqu'ils adoptent des dispositions permettant une ventilation des montants de TVA acquittés en amont selon que les dépenses correspondantes se rapportent à des activités économiques ou à des activités non économiques<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Voir points 12 à 14 des présentes conclusions.

<sup>12</sup> Voir point 14 des présentes conclusions.

<sup>13</sup> Arrêt du 13 mars 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, point 33).

29. La Cour a notamment considéré que le système de déduction proportionnelle prévu aux articles 173 à 175 de la directive 2006/112 ne vise que les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction<sup>14</sup>. Partant, il n'est pas censé s'appliquer dans le cadre de la TVA payée en amont pour des fournitures utilisées *de manière indissociable* tant aux fins des activités économiques d'un assujetti que de ses activités non économiques.

30. Motivée par le respect pour la compétence résiduelle des États membres et pour des raisons pratiques liées à la diversité et à la complexité des circonstances factuelles, qui ne permettent pas à la Cour de favoriser une méthode ou une formule par rapport à une autre, la Cour a refusé de se substituer au législateur de l'Union et aux autorités nationales pour déterminer une méthode générale de calcul du prorata entre activités économiques et activités non économiques<sup>15</sup>.

31. Dans ces conditions, et afin que les assujettis puissent effectuer les calculs nécessaires, il appartient aux États membres d'établir des méthodes et des critères appropriés à cette fin, *dans le respect des principes qui sous-tendent* le système commun de TVA<sup>16</sup>. Bien que les États membres aient ainsi l'obligation d'établir ces méthodes et critères, ils disposent d'un certain pouvoir d'appréciation en ce qui concerne lesdites règles<sup>17</sup>, pourvu qu'ils ne méconnaissent pas *la finalité et la place* de l'article 168 de la directive 2006/112 au sein du système de TVA<sup>18</sup>.

32. Par conséquent, mon examen consistera d'abord à explorer les limites de ce pouvoir d'appréciation. Je procéderai pour cela en plusieurs étapes : premièrement, j'examinerai si la directive 2006/112 ou le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que soit accordé à un assujetti le droit complet à déduire la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable à la fois aux fins de ses activités économiques et aux fins de ses activités non économiques. Dans l'affirmative, j'évaluerai alors les implications de cette conclusion en termes de pouvoir d'appréciation des États membres et d'obligations des juridictions nationales. Enfin, j'examinerai si la communauté de communes peut néanmoins se prévaloir d'autres dispositions de la directive 2006/112 ou de principes généraux de droit de l'Union pour assurer un droit complet à déduction.

### ***La directive 2006/112 ou le principe de neutralité fiscale s'oppose-t-il au droit complet à déduire la taxe ?***

33. Je commencerai par rappeler les caractéristiques fondamentales du système de la TVA tel que défini par la directive 2006/112.

34. La Cour a précisé dans une jurisprudence constante que les « caractéristiques essentielles » de la TVA sont les suivantes : premièrement, la TVA s'applique de manière générale aux transactions (fourniture) ayant pour objet des biens ou des services (principe d'universalité), deuxièmement, elle est proportionnelle au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, troisièmement, elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment et, quatrièmement, les montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution sont déduits de la taxe due par un assujetti, de telle sorte que la taxe ne s'applique

14 Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 26). La Cour a en outre expliqué que, ainsi, afin de ne pas compromettre l'objectif de neutralité que le système commun de TVA garantit, les opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive 2006/112 et qui n'ouvrent donc pas un droit à déduction doivent être exclues du dénominateur de la fraction utilisée pour le calcul du prorata de déduction de la TVA payée en amont visé à l'article 173 [arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, point 54), et arrêt du 27 septembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, point 44)].

15 Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 32).

16 Arrêt du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 34).

17 Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 27).

18 Voir, par analogie, arrêt du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, point 28).

effectivement, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur, qui n'a aucun droit de déduire la TVA payée en amont<sup>19</sup>. En termes économiques, la TVA est donc une taxe générale sur le chiffre d'affaires, qui s'applique à plusieurs stades et qui est non cumulative.

### *La place du droit à déduire la TVA payée en amont dans le système commun de TVA*

35. Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction de la TVA payée en amont fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et constitue un principe fondamental du système commun de la TVA<sup>20</sup>.

36. Toutefois, ce droit n'est pas autonome de sorte qu'il ne devrait pas être analysé de manière isolée.

37. Premièrement, l'élément central du système de la TVA est que tout assujetti *collecte la TVA pour le compte de l'État*, auprès de ses clients, en la percevant sur le prix des biens et des services fournis. Cette TVA perçue *n'appartient pas à l'assujetti* : par définition, elle doit être versée au Trésor public dans des délais spécifiques. Deuxièmement, l'assujetti n'a le droit de limiter l'étendue de cette responsabilité que si et dans la mesure où il a préalablement payé la TVA en amont à ses fournisseurs, qui l'ont incluse dans le prix de leurs fournitures et qui l'ont collectée, également pour le compte de l'État.

38. Cela résume l'essence même du droit à déduction de la TVA payée en amont en vertu de l'article 168 de la directive 2006/112. Ainsi, l'on pourrait dire que, alors que le principe de l'imposition est *primaire*, le droit à déduction est par nature *accessoire*.

39. Il en découle inéluctablement que le droit à déduction vise *seulement* à soulager l'assujetti, en tant que collecteur de la taxe pour le compte de l'État, du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale (principe de neutralité fiscale) de toutes ces activités, quels qu'en soient les buts ou les résultats, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA<sup>21</sup>.

40. En outre, ce droit est soumis à un certain nombre de conditions.

41. J'ai notamment fait observer dans mes conclusions présentées dans l'affaire Stradasfalti<sup>22</sup> que la phrase « *dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées* » reprise de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE<sup>23</sup> (celle qui a précédé la directive 2006/112) constitue une restriction de la portée de ce droit. Plusieurs années après, la Cour a explicitement confirmé ma position en considérant qu'il résulte de la partie introductive de l'article 168 de la directive 2006/112, qui prévoit les conditions de naissance et l'étendue du droit à déduction, que seules les opérations qui ont été taxées en aval peuvent ouvrir le droit à déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition des biens et des services utilisés pour la réalisation de ces opérations<sup>24</sup>. Il s'ensuit que le droit à déduction présuppose que l'assujetti a lui-même effectué des opérations imposables dans le cadre de son activité économique.

19 Voir à cette fin, par exemple, arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 28 et jurisprudence citée).

20 Voir, à cette fin, arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, points 14 et 15).

21 Arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 23 et jurisprudence citée).

22 Conclusions dans l'affaire Stradasfalti (C-228/05, EU:C:2006:425, points 82 et 83) (c'est moi qui souligne).

23 Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1) (actuellement article 168 de la directive 2006/112).

24 Arrêt du 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 42).

42. Il s'ensuit également que l'événement qui donne naissance à ce droit n'est pas le moment où la TVA payée en amont est collectée, mais le moment où l'assujetti utilise les fournitures taxées en amont aux fins de son activité économique. Dans la mesure où des biens ou des services sont utilisés aux fins d'opérations taxées en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ceux-ci en amont s'impose afin d'éviter une double imposition<sup>25</sup>.

43. En outre, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. Pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent donc présenter un *lien direct et immédiat* avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction<sup>26</sup>. En l'absence de lien direct et immédiat entre une opération donnée effectuée en amont et une opération en aval ou des transactions ouvrant droit à déduction, l'assujetti a le droit de déduire la TVA payée en amont à la condition que les coûts de cette transaction fassent partie des coûts généraux et, en tant que tels, soient des éléments constitutifs du prix des produits ou des services fournis par cet assujetti lui-même. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec *l'ensemble* de l'activité économique de l'assujetti<sup>27</sup>.

44. En revanche, dès que le lien direct et immédiat entre les dépenses effectuées en amont et les activités économiques effectuées ensuite par l'assujetti est rompu, aucune TVA payée en amont ne peut être déduite. Il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour que c'est notamment le cas lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA. Dans ces deux situations, il ne saurait y avoir pour ces transactions ni perception de taxe en aval ni, partant, de déduction de celle-ci en amont<sup>28</sup>.

45. La structure même du système commun de TVA implique que la déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval<sup>29</sup>. Je partage donc totalement la position de l'avocate générale Kokott selon laquelle un assujetti ne peut se prévaloir du droit à déduire la taxe payée en amont sans payer la taxe au titre des opérations en aval. Selon la logique de la directive 2006/112, la possibilité d'invoquer ainsi la directive « de manière asymétrique » est, par principe, exclue<sup>30</sup>.

46. Je considère donc qu'il est parfaitement clair que la communauté de communes ne saurait invoquer la directive 2006/112 pour obtenir le droit complet à déduction de la TVA payée en amont sur les fournitures acquises de manière indissociable à la fois aux fins de ses activités non économiques et aux fins de ses activités économiques.

47. Bien que de telles fournitures présentent effectivement un lien avec l'activité économique de la communauté de communes, seule une petite partie de chacune de ces fournitures a bien été utilisée aux fins de l'activité pour laquelle la communauté de communes a collecté la TVA en aval.

25 Voir, à cette fin, arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 24), et ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 19).

26 Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schifffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 23).

27 Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schifffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 24).

28 Arrêts du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 44), et du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 32).

29 Arrêt du 16 juin 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, point 24).

30 Voir ses conclusions dans l'affaire VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, point 95 à 97), et dans l'affaire MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, points 38 et 39).



48. Il est clair que la communauté de communes devrait être autorisée à déduire la *part* correspondante de la TVA payée en amont en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112. Toutefois, le fait pour la communauté de communes de pouvoir également déduire le reste de la TVA payée en amont, qui ne correspond à aucune TVA collectée en aval, constituerait une violation du principe de symétrie cité ci-dessus.

49. L'avocat général Szpunar a analysé les conséquences de l'octroi d'un tel droit dans ses conclusions présentées dans l'affaire Český rozhlas<sup>31</sup>. Il a conclu que cela irait à l'encontre de la logique du système commun de TVA et, plus précisément, à l'encontre du texte catégorique et clair de l'article 168 de la directive 2006/112. Cette analyse peut être transposée ici.

50. Partant, si la communauté de communes avait le droit de déduire la totalité de la TVA qu'elle a payée en amont, ce montant dépasserait nécessairement de manière considérable la TVA qu'elle a collectée en aval. La communauté de communes serait par conséquent en droit d'obtenir le remboursement de cette différence en vertu de l'article 183 de la directive 2006/112<sup>32</sup>. Il découlerait de ce remboursement que son activité économique et une partie de son activité publique seraient totalement exonérées de TVA, alors même que, en ce qui concerne cette dernière activité, la communauté de communes se trouve à la fin de la chaîne d'approvisionnement et que donc, en vertu de l'article 13 de la directive 2006/112, sa position est assimilée à celle d'un consommateur final. Étant donné qu'aucune TVA en aval n'est collectée auprès des clients de la communauté de communes dans le cadre de son activité d'intérêt public, la part des fournitures en amont utilisées aux fins de cette activité ne serait taxée à aucun moment dans la chaîne d'approvisionnement. En d'autres termes, cela créerait l'exonération d'une certaine catégorie de fournitures, *ratione personae*, pour des assujettis exerçant à la fois des activités non imposables et des activités imposables. Aucune exception de ce type n'est prévue par la directive 2006/112. Cela irait également à l'encontre du principe d'*universalité* de la TVA et de la logique même du système de TVA<sup>33</sup>.

51. En raison de ce qui précède, je parviens à la conclusion intermédiaire selon laquelle l'article 168 de la directive 2006/112 s'oppose manifestement à ce que soit accordé aux assujettis qui exercent à la fois des activités non imposables et des activités imposables le droit complet à déduction de la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable pour ces deux types d'activités.

### *Le principe de neutralité fiscale*

52. Dans ses observations au soutien de sa demande à bénéficier du droit complet à déduction, la communauté de communes invoque le principe de neutralité fiscale, qu'elle considère comme un droit fondamental pour les assujettis. Elle affirme que toute limitation de ce droit doit être interprétée strictement.

53. Il est vrai que le principe de neutralité fiscale est inhérent au système commun de TVA<sup>34</sup> et qu'il s'agit d'un principe fondamental qui sous-tend ce système<sup>35</sup>. Toutefois, je ne suis pas convaincue par les arguments de la communauté de communes.

31 Conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, point 51).

32 Cet article dispose que, lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent. Dans le cas d'espèce, l'excédent serait nécessairement structurel et, même s'il était reporté, il ne ferait que se cumuler au fil du temps. En fin de compte, ce déséquilibre conduit nécessairement à un remboursement effectif.

33 Conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, point 51).

34 Arrêt du 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 25).

35 Arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, point 40).

54. *Premièrement*, il est certainement correct que le principe de neutralité fiscale est la traduction par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement<sup>36</sup>. Toutefois, tandis que ce dernier principe a, à l'instar des autres principes généraux du droit de l'Union, rang constitutionnel, le principe de neutralité fiscale nécessite une élaboration législative qui ne peut se faire que par un acte de droit dérivé et peut, par conséquent, faire l'objet, dans un tel acte législatif, de précisions<sup>37</sup>. En outre, ainsi que la Cour l'a déjà affirmé, le principe de neutralité fiscale n'est pas une règle de droit primaire mais un principe d'interprétation qui doit être appliqué parallèlement avec d'autres principes coexistant du système de TVA<sup>38</sup>. Contrairement à ce qu'affirme la communauté de communes, par conséquent, aucun droit fondamental pour un assujetti ne saurait découler de ce principe.

55. *Deuxièmement*, la Cour a jugé que le principe de neutralité fiscale ne s'applique pas aux transactions qui ne relèvent pas du champ d'application du système de la TVA. Ainsi, devant la limitation non ambiguë contenue dans la phrase introductive de l'article 168 de la directive 2006/112, il ne permet pas d'étendre le champ d'application de la réduction de la TVA en aval au-delà des transactions utilisées strictement aux fins de l'activité économique d'un assujetti<sup>39</sup>.

56. Sous prétexte d'appeler au respect du principe de l'interprétation stricte des exceptions au droit à déduction, la communauté de communes met en avant une interprétation qui conduit à éliminer toutes ces restrictions et qui est – selon moi – manifestement *contra legem*.

57. Autoriser un assujetti exerçant à la fois des activités non imposables et des activités imposables à invoquer un droit complet à déduction reviendrait à lui accorder un avantage à la fois pour les transactions qu'il effectue en amont (le droit à déduction de la TVA payée en amont) et pour les transactions qu'il effectue en aval (le droit de ne pas collecter la TVA en aval). L'effet économique de la TVA serait ainsi manifestement *non pas neutre* mais *positif* (en sa faveur). La position de la communauté de communes serait par conséquent améliorée au-delà du niveau qui résulterait de l'application du principe de neutralité fiscale.

58. Cela aurait pour conséquence d'accorder à un tel assujetti un traitement plus favorable que celui dont bénéficient d'autres catégories d'opérateurs économiques dans des situations comparables, de sorte que cela entraînerait une *distorsion de concurrence* au sein du marché unique, que le principe de neutralité fiscale cherche précisément à éviter<sup>40</sup>. Cela aurait également pour conséquence de procurer un *avantage économique injustifié* à cet assujetti par rapport à un consommateur final<sup>41</sup>.

59. Si une telle interprétation était suivie, il suffirait à une entité relevant du champ d'application de l'article 13 de la directive 2006/112 de se mettre à exercer une activité économique, même à une échelle très marginale – par exemple une commune qui mettrait à disposition un distributeur de boissons fraîches dans le hall de la mairie ou qui vendrait des sapins de Noël aux résidents – pour être en mesure de déduire la totalité de la TVA qu'elle a payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable à la fois pour ses activités publiques et pour ses activités économiques. Un tel avantage, qui est inadmissible, ne saurait avoir été voulu par le législateur de l'Union.

36 Arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, point 41).

37 Arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, points 42 et 43).

38 Voir arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, point 45), dans lequel la Cour a fait sien le contenu du point 60 de mes conclusions dans la même affaire (EU:C:2012:276).

39 Arrêt du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, points 42 et 43).

40 Arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, point 44).

41 Arrêt du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, point 35).

60. Je conclus par conséquent, à titre préliminaire, que tant l'article 168 de la directive 2006/112 que les principes qui sous-tendent le système commun de TVA, notamment le principe de neutralité fiscale, s'opposent manifestement à ce que soit accordé à un assujetti qui exerce à la fois des activités non imposables et des activités imposables le droit complet à déduire la TVA payée en amont.

### *Le pouvoir d'appréciation des États membres et les obligations des juridictions nationales*

61. Il découle de ce qui précède que l'objectif sous-jacent et le but commun du système de TVA sont la *correspondance entre la déduction de la TVA en amont et la perception de ladite taxe en aval*<sup>42</sup>. Dans l'exercice de leur pouvoir d'appréciation en ce qui concerne les règles de répartition de la TVA, les États membres doivent éviter autant que possible, dans un souci d'égalité entre différentes catégories d'assujettis et entre les assujettis exerçant à la fois des activités non imposables et des activités imposables et les consommateurs finaux, les situations de *consommation finale non taxée*<sup>43</sup>.

### *L'obligation générale d'assurer la pleine application du droit de l'Union*

62. Dans ces circonstances, les États membres doivent exercer leur pouvoir d'appréciation de façon à garantir que la déduction ne s'effectue *que* pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction. Ils doivent donc veiller à ce que le calcul du prorata entre activités économiques et activités non économiques *reflète objectivement* la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités<sup>44</sup>.

63. En vertu de la position qui prévalait en Pologne jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2016, telle que je la comprends, la pratique administrative décrite par la juridiction de renvoi consistait à accorder le droit complet à déduction de la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable à la fois aux fins des activités économiques de l'assujetti et aux fins de ses activités non économiques.

64. Une telle pratique bouleverse l'équilibre entre la déduction de la TVA payée en amont et la collecte de la TVA en aval, en affectant le niveau d'imposition et en conduisant à un traitement inégal entre différentes catégories d'assujettis et entre les États membres, et donc à des distorsions de concurrence au sein du marché unique. Elle est par conséquent de nature à porter atteinte au principe de *l'application uniforme* du système commun de TVA<sup>45</sup>.

65. Dès lors que toute modification de la portée du droit à déduction de la TVA a un impact sur le niveau de la charge fiscale et doit par conséquent s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres, cette pratique affecte la substance même du fonctionnement du système commun de TVA<sup>46</sup>. Le considérant 39 de la directive 2006/112, qui dispose que « le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres », confirme que cela était en effet l'intention du législateur de l'Union.

42 Voir, à cet égard, arrêt du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, points 33 et 37).

43 Voir, à cet égard, arrêt du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, point 48).

44 Arrêt du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, points 34 et 37). La Cour a jugé à cet égard que les États membres sont habilités à appliquer, le cas échéant, soit une clé de répartition selon la nature de l'investissement, soit une clé de répartition selon la nature de l'opération, soit encore *toute autre clé appropriée*, sans être obligés de se limiter à une seule de ces méthodes (point 38 de cet arrêt).

45 Voir, à cet égard, arrêt du 12 juillet 1988, Direct Cosmetics et Loughtons Photographs (138/86 et 139/86, EU:C:1988:383, point 23). Voir également arrêt du 6 mai 2010, Commission/France (C-94/09, EU:C:2010:253, point 40).

46 Voir, à cet égard, arrêt du 6 septembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, point 35).

66. En outre, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la décision 2007/436/CE<sup>47</sup>, les ressources propres de l'Union européenne proviennent entre autres de la TVA<sup>48</sup>. Partant, un lien direct existe entre la perception des recettes provenant de la TVA et la mise à disposition des ressources correspondantes dans le budget de l'Union. Toute défaillance dans la perception des premières, notamment à travers l'élargissement de la portée du droit à déduction de la TVA payée en amont, réduit l'assiette d'imposition et se trouve donc à l'origine d'une réduction des secondes. Afin d'assurer la protection des intérêts financiers de l'Union ainsi que cela est exigé à l'article 325 TFUE, il incombe aux États membres de prendre les mesures nécessaires en vue de garantir le calcul et le prélèvement effectif et intégral de la TVA sur leurs territoires<sup>49</sup>.

67. Il s'ensuit que l'application de la pratique nationale en cause dans la procédure au principal irait clairement à l'encontre de l'objectif et des principes de base du système commun de TVA établi par la directive 2006/112 et risquerait de s'opposer à son efficacité, nuisant ainsi aux intérêts financiers de l'Union européenne.

68. Bien que les États membres soient libres de choisir la méthode applicable de répartition de la TVA déductible, en vertu de l'article 288 TFUE, ils doivent néanmoins garantir que la portée du droit à déduction correspond à celle qui est requise par la directive 2006/112. Ils ne disposent d'aucun pouvoir d'appréciation à cet égard<sup>50</sup>.

69. Dans de telles circonstances, il incombe, au premier chef, au législateur national de prendre les mesures nécessaires afin de satisfaire à ces obligations<sup>51</sup>.

70. Je comprends à la lecture de la décision de renvoi que le législateur polonais a modifié la loi relative à la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 et que cette modification a mis fin à la pratique administrative qui consistait à accorder un droit complet à déduction de la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable à la fois aux fins des activités économiques des assujettis et aux fins de leurs activités non économiques<sup>52</sup>.

71. Toutefois, la procédure au principal porte sur la période 2013-2015. Il incombe par conséquent à la juridiction de renvoi de garantir le plein effet de la directive 2006/112 également pendant cette période, en interprétant la législation applicable dans toute la mesure du possible à la lumière de l'article 168, sous a), de cette directive, tel qu'interprété par la Cour, ou en laissant, au besoin, inappliquée ladite législation<sup>53</sup>. Si le droit national, par l'application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci, permet, dans certaines circonstances, d'interpréter une disposition de l'ordre juridique interne de telle manière qu'un conflit avec une autre norme de droit interne soit évité ou de réduire à cette fin la portée de cette disposition en ne l'appliquant que pour autant qu'elle est compatible avec ladite norme, la juridiction a l'obligation d'utiliser les mêmes méthodes en vue d'atteindre le résultat poursuivi par la directive<sup>54</sup>. Ces obligations ne devraient évidemment pas exiger de la juridiction de renvoi qu'elle ait recours à une interprétation *contra legem* des dispositions nationales applicables<sup>55</sup>.

47 Décision du Conseil 2007/436/CE, Euratom du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO 2007, L 163, p. 17).

48 Par exemple, en 2014, qui est l'une des années fiscales pour lesquelles la communauté de communes cherche à obtenir le droit complet à déduction, les ressources provenant de la TVA constituaient 13,2% du budget total de l'Union européenne. Voir cadre financier pluriannuel 2014-2020 et budget de l'Union européenne 2014, p. 24.

49 Voir, à cet égard, arrêt du 5 juin 2018, Kolev e.a. (C-612/15, EU:C:2018:392, points 51 et 52). Si l'État polonais voulait maintenir un traitement plus favorable pour les assujettis tels que la communauté de communes, il pourrait – dans le respect des dispositions du traité relatives aux aides d'État – prévoir une aide financée par ses propres ressources, au lieu d'autoriser des exonérations de la TVA payée en amont aux dépens du budget de l'Union européenne.

50 Voir, par analogie, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, point 38 et jurisprudence citée).

51 Voir, à cet égard, arrêt du 5 juin 2018, Kolev e.a. (C-612/15, EU:C:2018:392 point 64).

52 Voir point 11 des présentes conclusions.

53 Voir, à cet égard, arrêt du 8 septembre 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, point 49).

54 Arrêt du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a. (C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, point 116).

55 Arrêt du 11 septembre 2018, IR (C-68/17, EU:C:2018:696, point 63).

72. La Cour a également jugé à cet égard que l'exigence d'une interprétation du droit national conforme au droit de l'Union inclut l'obligation, pour les juridictions nationales, de modifier, le cas échéant, une jurisprudence établie si celle-ci repose sur une interprétation du droit national incompatible avec les objectifs d'une directive. Partant, une juridiction nationale ne saurait valablement considérer qu'elle se trouve dans l'impossibilité d'interpréter une disposition de droit national en conformité avec le droit de l'Union, en raison du seul fait qu'elle a, de manière constante, interprété cette disposition dans un sens qui n'est pas compatible avec le droit de l'Union<sup>56</sup>.

73. J'en conclus que, en principe, la directive 2006/112 devrait être interprétée en ce sens qu'elle exige d'une juridiction nationale, dans une procédure relative à un assujetti tel que la communauté de communes, qu'elle interprète son droit national, dans toute la mesure du possible, de manière à garantir que les déductions ne concernent que la part de la TVA payée en amont qui reflète objectivement la portée de l'usage qui a été fait des dépenses en amont aux fins de l'activité économique de cet assujetti.

#### *Exception au titre des principes généraux et des droits fondamentaux*

74. Dans la mesure où l'affaire en cause devant la juridiction de renvoi porte sur la mise en œuvre, notamment, de l'article 168 de la directive 2006/112, et donc sur l'application du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>57</sup>, la juridiction de renvoi doit également s'assurer que les droits fondamentaux garantis par la Charte aux assujettis en cause dans l'affaire au principal sont respectés. L'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union ne saurait aller à l'encontre du respect de ces droits<sup>58</sup>.

75. En d'autres termes, le principe selon lequel le droit national doit être interprété conformément au droit de l'Union atteint ses limites lorsque son application aux faits de la procédure au principal conduirait à une violation des droits fondamentaux consacrés par la Charte ou des principes généraux du droit de l'Union<sup>59</sup>. Il est important de noter que la Cour a jugé que si une juridiction nationale est convaincue qu'une telle interprétation conduirait à une violation de ces droits ou principes, elle est dispensée de l'obligation d'appliquer cette interprétation, même si le respect de celle-ci avait autrement permis de remédier à une situation nationale incompatible avec le droit de l'Union<sup>60</sup>.

76. J'examinerai par conséquent, ci-après, si l'obligation d'appliquer cette interprétation dans la procédure au principal est susceptible d'entraîner la violation d'un droit fondamental ou d'un principe général du droit de l'Union. À cette fin, j'identifierai d'abord les droits fondamentaux ou les principes généraux pertinents, puis j'examinerai les conséquences de l'application de l'interprétation du droit de l'Union que j'ai présentée ci-dessus sur les faits de la procédure au principal.

56 Voir, en ce sens, arrêt du 19 avril 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, points 33 et 34 ainsi que jurisprudence citée). Voir également arrêt du 17 avril 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, points 72 et 73).

57 Ci-après la « Charte ».

58 Voir, à cet égard, arrêt du 5 juin 2018, Kolev e.a. (C-612/15, EU:C:2018:392, point 68 et jurisprudence citée).

59 La jurisprudence récente fournit plusieurs exemples de situations dans lesquelles la Cour a considéré que l'efficacité de l'Union européenne était susceptible de devoir céder le pas à la protection des droits fondamentaux. Voir à cet égard, arrêt du 16 février 2017, C.K. e.a. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127) [interdiction des traitements inhumains ou dégradants dans le cadre du règlement (UE) n° 604/2013 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 établissant les critères et mécanismes de détermination de l'État membre responsable de l'examen d'une demande de protection internationale introduite dans l'un des États membres par un ressortissant de pays tiers ou un apatride (JO 2013, L 180, p. 31)] ; arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) (principe nulla poena sine lege dans le cadre de l'article 325 TFUE), et arrêt du 25 juillet 2018, Minister for Justice and Equality (Défaillances du système judiciaire) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586) [droit à un recours effectif dans le cadre de la décision-cadre 2002/584/JAI du Conseil du 13 juin 2002 relative au mandat d'arrêt européen et aux procédures de remise entre États membres (JO 2002, L 190, p. 1)].

60 Voir, à cet égard, arrêts du 7 janvier 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, points 61 et 63), et du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, point 61).

77. La communauté de communes affirme qu'il découle non seulement du droit polonais mais également du droit de l'Union qu'aucune méthode de calcul susceptible de porter atteinte à son droit complet à déduction de la TVA payée en amont ne saurait lui être appliquée à moins qu'il ne s'agisse d'une méthode expressément prévue par la loi.

78. Je suis prête à admettre que le principe selon lequel aucun impôt ne saurait être prélevé à moins qu'il ne soit prévu par la loi (en d'autres termes le principe de légalité fiscale : *nullum tributum sine lege*) fait effectivement partie de l'ordre juridique de l'Union européenne. Il peut être considéré comme une expression spécifique, dans le cadre du droit fiscal, de la liberté d'exercer des activités commerciales, du droit fondamental de propriété et du principe général de sécurité juridique.

79. Néanmoins, je ne pense pas que la communauté de communes puisse obtenir gain de cause dans la procédure au principal en invoquant le droit de l'Union pour revendiquer un droit complet à déduction de la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable aux fins d'activités économiques et non économiques. Ainsi que je le démontrerai ci-dessous, le principe de légalité fiscale concerne le droit de l'État membre à imposer des taxes, alors que l'affaire au principal porte simplement sur la méthode de calcul du montant de la taxe due.

80. Je commencerai par analyser la portée du principe de légalité fiscale en vertu du droit de l'Union. Eu égard à l'article 6, paragraphe 3, TUE<sup>61</sup> et l'article 52, paragraphe 3, de la Charte<sup>62</sup>, je me référerai d'abord à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (signée à Rome le 4 novembre 1950, ci-après la « CEDH ») puis aux traditions constitutionnelles communes aux États membres.

#### *Analyse à la lumière de la CEDH*

81. La Cour européenne des droits de l'homme a établi le principe de légalité fiscale dans le cadre de l'article 1 du protocole n° 1<sup>63</sup>. Cet article dispose que « [t]oute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international », les dispositions précédentes « ne port[a]nt pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

82. La Cour européenne des droits de l'homme a notamment jugé qu'un impôt constitue une atteinte au droit du respect des biens, de sorte qu'il relève de l'article 1 du protocole n° 1<sup>64</sup>. Elle a reconnu que les États signataires jouissent d'un « large pouvoir d'appréciation » en matière fiscale<sup>65</sup> et qu'ils doivent « disposer de davantage de respect et de latitude dans l'exercice de leur rôle fiscal conformément au

61 Aux termes de cet article, l'Union respecte « [l]es droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, [...] en tant que principes généraux du droit de l'Union ».

62 Cet article de la Charte dispose que « [d]ans la mesure où la Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention » – bien que l'Union puisse accorder une « protection plus étendue ». Partant, les critères développés par la Cour européenne des droits de l'homme de Strasbourg pour l'interprétation des dispositions correspondantes de la CEDH devraient être appliqués dans le cadre de la détermination des standards minimaux de protection garantis par la Charte [arrêt du 28 février 2013, Réexamen Arango Jaramillo e.a./BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, point 28)].

63 Protocole additionnel à la CEDH, signé à Paris le 20 mars 1952 (ci-après le « protocole n° 1 »).

64 Cour EDH, 9 juillet 2002, Orion Břeclav s.r.o./République tchèque, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, p. 7.

65 Cour EDH, 29 janvier 2003, Masa Invest Group/Ukraine, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, p. 12.

test de la légalité»<sup>66</sup>. Elle a également jugé que ce test se limite à vérifier si l'impôt « est conforme au droit national et que la loi elle-même a les qualités suffisantes pour permettre à un requérant de prévoir les conséquences de son comportement », ce qui nécessite que « les dispositions applicables de droit national soient *suffisamment accessibles, précises et prévisibles*»<sup>67</sup>.

83. La notion de « loi » au sens de l'article 1 du protocole n° 1 fait référence à la même notion qui se trouve ailleurs dans la CEDH<sup>68</sup>. Elle a par conséquent une portée autonome et large qui ne se limite pas aux actes adoptés par le législateur. Elle inclut les constitutions, les lois sensu stricto, la législation secondaire et les traités internationaux auxquels l'État concerné est partie<sup>69</sup>.

84. Il est important de noter que la jurisprudence doit être considérée comme relevant de la notion de « loi » au sens de l'article 1 du protocole n° 1<sup>70</sup>. Par conséquent, « une jurisprudence claire, cohérente et publique est susceptible de constituer une base suffisante pour une ingérence "légale" dans les droits garantis par la convention, lorsque cette jurisprudence est fondée sur une interprétation raisonnable de la législation primaire»<sup>71</sup>.

85. Enfin, la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu qu'il était *objectivement impossible* d'atteindre une précision absolue dans la rédaction des lois, surtout dans le domaine fiscal. Partant, de nombreuses lois se servent de *formules plus ou moins vagues* dont l'interprétation et l'application dépendent de la pratique<sup>72</sup>.

86. Il s'ensuit que le principe de légalité au sens de l'article 1 du protocole n° 1 implique que les *éléments essentiels* de l'impôt doivent être établis par la loi ou la jurisprudence, alors qu'une telle exigence n'existe pas en ce qui concerne certains autres éléments secondaires qui définissent la portée des obligations fiscales.

#### *Analyse à la lumière des traditions constitutionnelles communes aux États membres*

87. Le principe de légalité fiscale semble être reconnu dans la majorité des États membres. Dans certains d'entre eux, il fait partie d'une tradition constitutionnelle très ancienne<sup>73</sup>. Dans la plupart des États membres, ce principe est explicitement consacré par un acte de rang constitutionnel, alors que dans d'autres il découle du principe constitutionnel de l'état de droit<sup>74</sup>.

66 Cour EDH, 14 mai 2013, N.K.M./Hongrie, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50.

67 Cour EDH, 20 septembre 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Russie, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559 (c'est moi qui souligne).

68 Cour EDH, 14 octobre 2010, Shchokin/Ukraine, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., et Vilfan, A, Conseil de l'Europe – direction générale des droits de l'homme et des affaires juridiques, *Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en œuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles*, Précis sur les droits de l'homme n° 10, septembre 2007, p. 13 (accessible au public à l'adresse suivante : <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 Cour EDH, 9 novembre 1999, Špaček/République tchèque, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54.

71 Cour EDH, 25 juillet 2013, Khodorkovskiy et Lebedev/Russie, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, § 881 à 885.

72 Cour EDH, 29 janvier 2003, Masa Invest Group/Ukraine, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, p. 12 et 13.

73 C'est entre autres le cas du Royaume-Uni, où ce principe est apparu en premier lieu dans le Bill of Rights de 1689 (encore en vigueur), de la France, où il figure dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (idem) et de la Pologne où il a été consacré par l'Artykuły henrykowskié de 1573, qui est resté en vigueur jusqu'au 24 octobre 1795.

74 Cela semble être le cas en Autriche et en Allemagne.

88. Les constitutions des États membres consacrent normalement ce principe dans des termes assez généraux<sup>75</sup>, de sorte qu'il appartient aux juridictions ordinaires et constitutionnelles de les interpréter. Plusieurs États membres précisent toutefois les éléments qui doivent être définis par la loi. C'est le cas notamment de la France<sup>76</sup>, de la Grèce<sup>77</sup>, du Portugal<sup>78</sup> et de la Pologne<sup>79</sup>.

89. Une analyse détaillée de la législation et de la jurisprudence d'un échantillon représentatif de onze États membres<sup>80</sup> indique que les traditions constitutionnelles de ces États membres exigent toutes que *l'ensemble des éléments essentiels* inhérents à l'impôt soit déterminé par la loi. Dans huit États sur onze, les éléments suivants sont considérés comme essentiels : la désignation des assujettis, le fait générateur de la taxe, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition et les garanties procédurales dont jouissent les assujettis<sup>81</sup>.

90. Seuls quelques États membres considèrent certains autres éléments comme essentiels. Ces éléments supplémentaires incluent une indication du bénéficiaire de l'impôt (Estonie), les procédures de paiement (Pologne et Estonie), les délais applicables lorsque l'impôt devient exigible (Estonie), les règles d'octroi d'allègements et d'amortissements fiscaux, ainsi que les catégories d'assujettis exonérées de l'impôt (Pologne et Grèce), et les procédures de paiement et de recouvrement de l'impôt ainsi que la détermination des pénalités et des sanctions (Portugal).

91. En outre, il semble généralement admis dans ces États membres que bien qu'il soit *objectivement impossible de définir toutes les règles relatives à un impôt dans une loi*, la loi doit néanmoins permettre aux assujettis de *connaître d'avance et de calculer* le montant de l'impôt exigible.

92. Par exemple, alors que l'ordre constitutionnel allemand semble exiger que la législation fiscale permette à un assujetti de calculer l'impôt dû, les éléments détaillés permettant le calcul de ce dernier avec une précision arithmétique ne sont pas requis. Il suffit que la législation permette à l'assujetti d'anticiper l'étendue de la charge fiscale, de manière à ce qu'il puisse adapter son comportement. De même, au Portugal, le principe de légalité semble ne pas imposer à la législation applicable l'obligation de fournir au contribuable les éléments nécessaires au calcul du montant exact de l'impôt dû sans le moindre doute. Toutefois, il est nécessaire que – à la lumière des éléments essentiels définis par la loi – la charge fiscale soit quantifiable et, dans une certaine mesure, prévisible et calculable. Il apparaît que, en Grèce, également, la méthode de calcul des revenus aux fins de leur imposition n'est pas considérée comme étant un élément constitutif de l'impôt.

75 Cela semble notamment être le cas de la Belgique (article 170, paragraphe 1, de la Constitution belge), Chypre (article 24, paragraphe 2, de la Constitution chypriote), l'Estonie (article 113 de la Constitution estonienne), la Finlande (article 81, paragraphe 1, de la Constitution finlandaise), l'Italie (article 23 de la Constitution italienne), l'Irlande (articles 22.2.1 à 22.2.6 de la Constitution irlandaise), des Pays-Bas (article 104 de la Constitution néerlandaise), la République tchèque (article 11, paragraphe 5, de la Charte des droits fondamentaux tchèque), la Lituanie (article 127, paragraphe 3, de la Constitution lituanienne), le Luxembourg (article 99 de la Constitution luxembourgeoise), la Roumanie (articles 56, paragraphe 3, et 139, paragraphe 1, de la Constitution roumaine), la Slovaquie (article 59, paragraphe 2, de la Constitution slovaque) et de la Suède (article 4 de la section 1 du Regeringsformen, lequel – avec trois autres textes – forme la Constitution suédoise).

76 L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 exige que les éléments suivants soient établis par la loi : l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition et les procédures de recouvrement des impôts de tous types.

77 L'article 78, paragraphes 1 et 4, de la Constitution grecque exige que les éléments suivants soient déterminés par la loi : la désignation des assujettis, le type de revenu, les avoirs, les dépenses ou les transactions soumis à l'impôt, le taux d'imposition, les exonérations et les crédits d'impôt.

78 L'article 103, paragraphe 2, de la Constitution portugaise exige que les éléments suivants soient déterminés par la loi : l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition, les avantages fiscaux et les garanties pour les assujettis.

79 Voir article 217 de la Constitution polonaise citée au point 6 des présentes conclusions.

80 À savoir : la Bulgarie, la République tchèque, l'Estonie, la France, l'Allemagne, la Grèce, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la Suède et le Royaume-Uni.

81 La position de la CEDH semble être assez semblable à cet égard (voir points 85 et 86 des présentes conclusions).



93. S'agissant de la définition de « loi », il semble généralement admis dans ces États membres que, en principe, un impôt doit être défini par un acte légalement contraignant d'application générale, adopté par le législateur et dûment publié. Cela dit, dans plusieurs États membres, la législation elle-même est susceptible d'être complétée par des instruments secondaires adoptés par le pouvoir exécutif dans le cadre de pouvoirs qui lui sont spécifiquement délégués<sup>82</sup> ou dans le cadre de sa compétence générale<sup>83</sup>. Dans plusieurs autres États membres, certains éléments spécifiques, le plus souvent de nature technique, semblent être déterminés par les autorités compétentes au moyen de rescrits fiscaux ou de recommandations non contraignants<sup>84</sup>.

94. Un autre élément commun à ces onze États membres semble être l'exigence *de précision, de clarté et de prévisibilité* de la législation fiscale<sup>85</sup>. Il peut donc être interdit d'appliquer la législation fiscale par analogie et, en cas de doute, il peut être exigé que la législation soit interprétée de manière favorable à l'assujetti<sup>86</sup>.

95. Dans plusieurs États membres que j'ai examinés, comme en Pologne, il semble n'exister aucune règle spécifique en ce qui concerne la répartition de la TVA payée en amont par les assujettis qui exercent à la fois des activités imposables et des activités non imposables<sup>87</sup>.

96. Aux Pays-Bas<sup>88</sup>, en Suède<sup>89</sup> et au Royaume-Uni, il a été remédié à l'absence d'une telle législation au moyen d'actes secondaires adoptés par les autorités fiscales compétentes. Dans ces trois États membres, il apparaît que les assujettis ont l'obligation générale de choisir et d'appliquer une méthode appropriée de répartition, qui est soumise au contrôle des autorités compétentes.

97. Ainsi, par exemple au Royaume-Uni, en vertu de la section 26(3) du Value Added Tax Act 1994 (loi relative à la TVA), Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (autorité fiscale centrale au Royaume-Uni) a adopté des instruments légaux contenant des exemples de critères et de méthodes de répartition<sup>90</sup>. En outre, en vertu de la section 102ZA(1) de cette loi, cette autorité peut approuver une méthode proposée par un assujetti ou indiquer à ce dernier une autre méthode plus appropriée.

98. La pratique des juridictions de cet État membre me semble confirmer que, en l'absence de tout critère ou méthode contraignants, le choix d'une méthode susceptible de garantir une répartition juste et raisonnable de la taxe payée en amont appartient à l'assujetti et dépend de sa situation spécifique. Il semble également admis que le droit complet à déduction de la TVA payée en amont sur les transactions utilisées de manière indissociable, à la fois aux fins d'activités non économiques et d'activités économiques, constituerait une violation du principe de neutralité fiscale.

99. En Allemagne, les règles de transposition des articles 173 et 174 de la directive 2006/112 dans l'ordre juridique allemand semblent considérées comme applicables par analogie pour la détermination de la part déductible de la TVA payée en amont sur les transactions utilisées de manière indissociable aux fins d'activités non économiques et d'activités économiques.

82 Cela semble être le cas en République tchèque, en Estonie, en Allemagne, en Grèce, en Pologne et au Royaume-Uni.

83 Cela semble être le cas en France.

84 Cela semble être le cas aux Pays-Bas et en Suède.

85 Je note qu'une exigence similaire découle de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, dont il a été question plus haut dans les présentes conclusions (voir point 82 ci-dessus).

86 Cela semble être le cas en Bulgarie (avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017), en République tchèque, en Allemagne, en Grèce (depuis 2000), aux Pays-Bas, en Suède et au Royaume-Uni.

87 Outre la Pologne, cela semble être le cas en Bulgarie, en République tchèque, en Grèce et en Suède.

88 Ainsi, au Pays-Bas, une décision importante du Staatssecretarissen van Financiën (Ministre des finances) relative à la déduction de la TVA indique les mètres carrés, les mètres cubes, les revenus pertinents ou les coûts comme critères de calcul possibles de la part déductible de la TVA payée en amont.

89 Voir en Suède les instructions non contraignantes de l'administration fiscale n° 131 446423-15/111 du 25 août 2015 et n° 202 377677-17/111 du 19 décembre 2017.

90 Voir VAT Notice 700 du 17 décembre 2014 (le guide de la TVA qui contient les règles et les procédures), section 32(5).

100. Il est intéressant de noter que, en République tchèque, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) s'est fondé sur l'arrêt Český rozhlas<sup>91</sup>, lu conjointement avec les conclusions de l'avocat général Szpunar présentées dans cette affaire<sup>92</sup>, pour rejeter l'argument du requérant selon lequel il avait le droit complet à déduction dès lors que la législation applicable ne prévoyait aucune méthode de répartition de la TVA payée en amont. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) semble considérer que le requérant était tenu de choisir la méthode la plus appropriée et de calculer la part déductible de la TVA payée en amont<sup>93</sup>.

101. Au vu de cet échantillon, il semble que les traditions constitutionnelles communes aux États membres et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'article 1 du protocole n° 1 exigent que les éléments essentiels d'un impôt soient établis par la loi d'une manière suffisamment claire, précise et prévisible, mais qu'elles n'imposent aucune obligation de réglementer chaque détail exhaustivement.

102. Outre les éléments mentionnés aux points 96 à 100 des présentes conclusions, je n'ai pas connaissance de mesures ou de décisions, dans l'un des États membres restants, régissant la méthode de répartition de la part déductible de la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable aux fins d'activités non économiques et d'activités économiques, ou excluant toute limitation du droit à déduire cette taxe au motif qu'aucune méthode ou critère de calcul du montant de la taxe due n'est précisé dans le texte de la loi fiscale nationale. De ce point de vue, la pratique administrative décrite dans la décision de renvoi semble constituer une exception.

#### *Analyse à la lumière de la Charte et des principes généraux du droit de l'Union*

103. L'article 16 de la Charte reconnaît la liberté d'entreprise « conformément au droit de l'Union et aux législations et pratiques nationales ». En vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la Charte, « [t]oute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement, de les utiliser, d'en disposer et de les léguer ». Cette disposition précise ensuite que « [n]ul ne peut être privé de sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, dans des cas et conditions prévus par une loi et moyennant en temps utile une juste indemnité pour sa perte » et que « [l]'usage des biens peut être réglementé par la loi dans la mesure nécessaire à l'intérêt général ».

104. Dès lors que l'obligation de l'assujetti peut être considérée comme la simple remise au Trésor public de la *TVA en aval* collectée auprès de ses clients pour le compte de cet État, le droit de propriété est immatériel. Les dispositions de la Charte visant à protéger ce droit sont toutefois pertinentes aux fins du droit à déduction de la *TVA payée en amont*<sup>94</sup>.

105. Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit de propriété et la liberté d'exercer une activité économique ne sont pas des prérogatives absolues. Leur exercice peut faire l'objet de restrictions justifiées par des objectifs d'intérêt général, à condition que ces restrictions répondent effectivement à ces objectifs et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable qui porterait atteinte à la substance même des droits ainsi garantis. En ce qui concerne plus particulièrement la liberté d'exercer une activité économique, la Cour a jugé notamment que, eu égard au libellé de l'article 16 de la Charte, qui se distingue de celui des autres libertés

91 Arrêt du 22 juin 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

92 Conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181).

93 Arrêt du 30 août 2016, n° 5 AfS 124/2014-178.

94 Voir point 39 des présentes conclusions.

fondamentales consacrées au titre II de celle-ci tout en étant proche de celui de certaines dispositions du titre IV de cette même Charte, cette liberté peut être soumise à un large éventail d'interventions de la puissance publique susceptibles d'établir, dans l'intérêt général, des limitations à l'exercice de l'activité économique<sup>95</sup>.

106. De plus, le principe de sécurité juridique est également pertinent dans ce contexte. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, ce principe exige que les règles de droit soient *claires, précises et, que leur application soit prévisible*, notamment lorsqu'elles sont susceptibles d'avoir des conséquences négatives pour des particuliers et des entreprises<sup>96</sup>. En outre, le principe de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de *connaître avec exactitude l'étendue des obligations* qu'elle leur impose<sup>97</sup>. Enfin, il est contraire au principe de sécurité juridique, sauf à titre exceptionnel, lorsqu'un but d'intérêt général l'exige, que la portée dans le temps d'un acte de l'Union européenne voie son point de départ fixé à une date antérieure à sa publication (interdiction de la rétroactivité)<sup>98</sup>.

#### *Conclusion provisoire sur la signification du principe de légalité fiscale*

107. Je tiens ici à souligner que la détermination des standards de protection prévus par le droit de l'Union, à la lumière des traditions constitutionnelles communes aux États membres et de la Charte, n'est pas une science exacte.

108. La question de savoir si un impôt donné respecte les standards de protection qui résultent du principe de légalité fiscale ainsi interprété ne peut être appréciée qu'au cas par cas, en prenant comme point de référence la position d'un assujetti dans l'ordre juridique concerné *pris dans son ensemble*. J'estime par conséquent que la Cour devrait résister à la tentation, dans son arrêt, d'énumérer de manière exhaustive les éléments qui définissent un impôt qui *doivent* être prévus par la loi.

109. En même temps, j'admets qu'il est nécessaire de définir certains paramètres communs au respect de ce principe. Pour ce que j'ai pu constater, le standard de protection dans le cadre de l'imposition varie légèrement entre les États membres examinés précédemment. J'estime que ces différences de niveau d'exigence quant à la complétude et à la précision ne font que refléter le fait que les différents États membres s'appuient sur divers moyens pour atteindre un *résultat commun*. Je n'ai aucune raison de penser que la situation est autre dans le reste des États membres.

110. Je considère que, en règle générale, tous les éléments essentiels qui définissent les caractéristiques fondamentales d'un impôt devraient être contenus sans équivoque dans les dispositions applicables. Il s'agit ici des éléments ayant un impact direct ou indirect sur la portée de l'obligation pour l'assujetti de payer la TVA en amont. L'impôt en cause est prévu par la loi conformément au standard requis lorsque les règles applicables, dans leur ensemble, permettent à l'assujetti de prévoir et de calculer le montant de l'impôt dû et de déterminer à quel moment il sera exigible.

111. À l'inverse, je n'admets pas que la simple absence, dans les dispositions applicables, d'un élément accessoire qui n'est pas susceptible d'avoir un tel impact constitue *en soi* une violation du principe de légalité fiscale.

95 Arrêt du 28 novembre 2013, Conseil/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C-348/12 P, EU:C:2013:776, points 121 à 123).

96 Arrêt du 10 septembre 2009, Plantanol (C-201/08, EU:C:2009:539, point 46).

97 Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505 point 47).

98 Arrêt du 26 avril 2005, « Goed Wonen » (C-376/02, EU:C:2005:251, point 33).

112. Ainsi, par exemple, l'absence de méthode de calcul du montant de la taxe due ne porte pas *en soi* atteinte aux droits d'un assujetti, si des dispositions autrement applicables contiennent l'ensemble des paramètres nécessaires pour permettre à cette personne de prévoir et de déterminer ce montant<sup>99</sup>. Dans le même esprit, si une situation donnée n'est pas réglementée de manière exhaustive, le simple fait que l'assujetti doive choisir parmi plusieurs lignes de conduite possibles dans le cadre du pouvoir d'appréciation que l'État membre a décidé de lui accorder n'a pas en soi pour effet de porter atteinte à ses droits, à moins que cela n'implique une augmentation de son obligation fiscale.

113. En revanche, le standard de protection prévu ci-dessus n'est pas respecté si l'application d'une exigence ou d'une formalité nouvellement introduite conduit à une augmentation rétroactive du montant de l'impôt exigible, aussi accessoire ou insignifiante que soit l'exigence ou la formalité en question. Cela n'est toutefois pas le cas en vertu de l'article 168 de la directive 2006/112, lequel – lu à la lumière de la jurisprudence constante de la Cour – définit sans équivoque la portée du droit à déduction de la TVA payée en amont<sup>100</sup>.

114. En résumé, dans la mesure où cela est pertinent en l'espèce, je considère que les éléments suivants devraient être considérés comme faisant partie des standards de protection *fonctionnels* communs : un impôt devrait être défini par des règles légalement contraignantes accessibles aux assujettis en avance d'une manière suffisamment claire, précise et exhaustive, afin de leur permettre de prévoir et de déterminer le montant de l'impôt dû à un moment donné sur la base des textes et des données disponibles ou accessibles pour lui. Partant, ces règles ne sauraient imposer ou alourdir la charge fiscale de manière rétroactive.

115. Je conclus par conséquent que ce standard implique, notamment, que, en l'absence de méthode de calcul du montant de la taxe due dans les règles applicables, les autorités fiscales compétentes devraient autoriser l'assujetti en question à appliquer une méthode de son choix, à la condition que, s'agissant de la nature de l'activité économique exercée, cette méthode soit susceptible de refléter objectivement la portée de l'usage qui a été fait des dépenses en amont aux fins de l'activité économique, qu'elle soit fondée sur des critères objectifs et des données crédibles et qu'elle permette aux autorités compétentes de vérifier la justesse de son application.

***La communauté de communes peut-elle se fonder sur le principe général de légalité fiscale pour revendiquer le droit complet à déduction ?***

116. Conformément à la jurisprudence citée ci-dessus<sup>101</sup>, il appartient à la juridiction de renvoi seule de déterminer si l'application du droit de l'Union dans l'affaire au principal conduit à une violation des principes généraux du droit de l'Union. La Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, n'est ainsi compétente que pour fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui permettre d'apprécier cette conformité<sup>102</sup>.

117. Avec cet objectif à l'esprit, je présenterai maintenant les différents éléments que la juridiction de renvoi doit considérer comme pertinents lors de l'analyse des conséquences de l'application du principe de légalité fiscale – prises au sens de la CEDH, des traditions constitutionnelles communes aux États membres et de la Charte – aux faits de la procédure au principal.

99 La même chose pourrait également être dite a priori des exigences procédurales ou techniques. Toutefois, dès lors que les présentes conclusions ne portent pas sur ce problème, je n'en parlerai pas davantage.

100 Voir points 41, 48 et 55 des présentes conclusions.

101 Voir la jurisprudence citée aux points 74 et 75 des présentes conclusions.

102 Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, point 126).

*Position de la communauté de communes en vertu de la loi polonaise*

118. Il découle clairement des explications de la juridiction de renvoi et des plaidoiries que, à l'époque des faits, c'est-à-dire jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2016, la loi relative à la TVA ne prévoyait aucune méthode ou critère de calcul de la part déductible de la TVA payée en amont sur les fournitures utilisées de manière indissociable à la fois aux fins des activités économiques de l'assujetti et aux fins de ses activités non économiques.

119. Toutes les parties présentes à l'audience ont convenu que les termes utilisés à l'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA reflètent fidèlement l'article 168 de la directive 2006/112. La première disposition contient notamment l'expression « dans la mesure où » qui définit selon moi clairement la *portée* du droit à déduction, en le limitant à la TVA payée en amont correspondant strictement aux fournitures utilisées aux fins d'activités imposables. Rien devant la Cour ne suggère que cette première disposition devrait être interprétée différemment de la seconde<sup>103</sup>.

120. Les éléments suivants peuvent s'avérer pertinents à cet égard.

121. *Premièrement*, lors de l'audience, les représentants de la Pologne et du chef de l'administration ont confirmé – sans être contredits par la communauté de communes – que, en principe, c'est à l'assujetti que revient l'obligation générale de *calculer* et de déclarer le montant de la taxe due ainsi que de payer cette taxe dans des délais spécifiques<sup>104</sup>.

122. *Deuxièmement*, les participants se sont accordés dans leurs plaidoiries pour dire que, en vertu de la loi polonaise, les assujettis tels que la communauté de communes sont soumis à des règles comptables très détaillées à des fins de contrôle budgétaire et des finances publiques, ce qui implique, entre autres, l'obligation d'enregistrer toutes les opérations, y compris celles qui sont pertinentes aux fins de la TVA.

123. À cet égard, le représentant de la communauté de communes a déclaré que, en l'absence de méthode prévue par la loi, il est très complexe et contraignant de déterminer le montant déductible de la TVA payée en amont, alors que le représentant du chef de l'administration a insisté – une fois encore sans être contredit par les autres participants – sur le fait que les entités publiques, telles que la communauté de communes, sont bien mieux placées pour effectuer les calculs nécessaires que les autorités fiscales elles-mêmes.

124. *Troisièmement*, lors de la présentation de leurs plaidoiries, les participants ont confirmé que, lorsqu'un assujetti a des doutes sur l'interprétation correcte des dispositions applicables, il a le droit de demander et d'obtenir de la part des autorités un rescrit fiscal analysant sa situation spécifique et lui indiquant les modalités d'application correcte de la loi<sup>105</sup>. Le représentant du chef de l'administration a confirmé, tout comme la communauté de communes dans la procédure au principal, qu'un certain nombre d'autres assujettis se trouvant dans des situations comparables avait mis en œuvre cette procédure et obtenu un tel rescrit concernant la part déductible de la TVA payée en amont.

125. *Quatrièmement*, le représentant du chef de l'administration a expliqué lors de l'audience que, avant et après le 1<sup>er</sup> janvier 2016, les assujettis étaient libres d'appliquer la méthode de leur choix pour la répartition de la TVA. Il a été indiqué que les autorités compétentes ne pouvaient s'opposer à ce choix que si la méthode n'était pas appropriée, en ce sens qu'elle ne reflétait pas objectivement dans quelle mesure les dépenses effectuées en amont avaient été utilisées aux fins des transactions de

<sup>103</sup> Aux fins de l'interprétation de l'article 168 de la directive 2006/112, voir points 41, 48 et 55 des présentes conclusions.

<sup>104</sup> D'après ce que j'ai compris, cette obligation découle de l'article 103, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, qui transpose visiblement l'article 250, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

<sup>105</sup> Voir note 8.

l'assujetti qui avaient donné lieu au droit à déduction. Il a également confirmé que le droit à déduction ne saurait être refusé au seul motif que l'autorité n'était pas d'accord avec la méthode choisie par l'assujetti. Aucune de ces déclarations n'a été contredite par le représentant de la communauté de communes.

126. Tel que je le comprends, l'effet combiné des dispositions et des circonstances présentées ci-dessus est que, à l'époque des faits, tous les éléments essentiels de la TVA ayant un impact sur le montant exigible de la TVA (tributum) *étaient* prévus par la loi (lex) de sorte que les assujettis étaient en mesure d'effectuer les calculs nécessaires et de déclarer le montant de la TVA due, sur le fondement des documents et autres données qui étaient en leur possession.

127. Dans ce contexte, la méthode de calcul concrète de la part déductible de la TVA payée en amont semble être simplement l'un des moyens techniques que l'assujetti doit inévitablement appliquer pour déterminer correctement la portée de son droit à déduction, lorsqu'il décide de faire effectivement usage de ce droit. La nécessité de choisir une méthode appropriée, implicite à l'époque des faits, semble être un corollaire évident de ce droit, plus qu'une obligation autonome et complémentaire qui devrait être explicitement prévue par la loi<sup>106</sup>.

128. Compte tenu de la possibilité pour la communauté de communes d'obtenir un rescrit fiscal individuel, l'absence de méthode spécifique dans les dispositions applicables ne semble pas avoir rendu impossible ou excessivement difficile l'usage de ce droit, et elle ne semble pas non plus avoir entraîné une incertitude insurmontable quant à l'étendue de ses obligations à l'égard du Trésor public.

129. Il découle plutôt des plaidoiries que, les situations factuelles possibles étant innombrables, il serait optimiste voire même objectivement trop exigeant de s'attendre à ce que le législateur national réglemente de manière exhaustive tous les aspects techniques des comportements des assujettis aux fins de l'imposition<sup>107</sup>. Cette conclusion est parfaitement en ligne avec la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et la position adoptée dans d'autres États membres<sup>108</sup>.

130. J'estime par conséquent que la législation applicable à la communauté de communes à l'époque des faits ne présentait aucune lacuna dans la définition de l'impôt.

### *Remarques finales*

131. Les considérations qui précèdent me semblent permettre d'écarter tous les arguments invoqués par la communauté de communes. Si l'on en juge par le standard de protection que j'ai décrit ci-dessus<sup>109</sup>, aucune violation d'un droit fondamental ou d'un principe général du droit de l'Union n'est susceptible de se produire dans l'affaire au principal comme conséquence de l'interprétation des règles applicables conformément à la directive 2006/112, telles que la Cour les a interprétées dans une jurisprudence constante<sup>110</sup>.

<sup>106</sup> Voir point 112 des présentes conclusions.

<sup>107</sup> Je note ici que le représentant du chef de l'administration a insisté – sans être contredit par les autres participants – qu'il serait impossible de le faire.

<sup>108</sup> Voir points 85 et 91 des présentes conclusions.

<sup>109</sup> Voir la discussion sur le principe de légalité fiscale aux points 78 à 115 des présentes conclusions.

<sup>110</sup> C'est-à-dire conformément aux paramètres évoqués aux points 35 à 60 des présentes conclusions.

132. Cette interprétation ne semble notamment conduire à aucune insécurité juridique ou application rétroactive de nouvelles obligations qui ne sont pas prévues par la loi. De même, étant donné que tous les éléments constitutifs de l'impôt (tributum) étaient, au moment des faits, prévus par la loi, cette interprétation ne semble pas entraîner l'imposition, en vertu de la directive 2006/112, d'une obligation qui n'aurait pas été prévue par l'ordre juridique national<sup>111</sup>. Enfin, elle ne semble pas rendre impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont.

133. Les conclusions auxquelles je suis parvenue aux points 73 et 115 ci-dessus ne sont pas remises en cause par le fait que, lorsqu'un acte du droit de l'Union appelle des mesures nationales de mise en œuvre – comme c'est le cas en l'espèce –, il reste loisible aux autorités et aux juridictions nationales, en vertu de l'article 53 de la Charte, d'appliquer des standards nationaux de protection des droits fondamentaux et des principes généraux du droit de l'Union<sup>112</sup>.

134. Il découle des informations présentées à la Cour que – en dépit de l'existence des pratiques administratives citées dans la question préjudicielle – il n'existe aucun conflit apparent entre la position que je propose à la Cour d'adopter en l'espèce et les principes résultant de l'article 217 de la Constitution polonaise.

135. Ainsi que la juridiction de renvoi l'a expliqué, à la lumière de cette disposition, les mesures relatives à l'imposition de taxes, y compris la détermination des assujettis, des taux d'imposition et des règles d'octroi des allègements et des amortissements, ainsi que des catégories d'assujettis exonérées d'impôt, devraient être prévues par la loi. Il semble résulter des plaidoiries des représentants de la Pologne et du chef de l'administration devant la Cour que cette disposition a été interprétée de manière constante par le Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle, Pologne) comme exigeant que soient prévus par la loi les *éléments essentiels* de l'impôt ayant un impact sur l'étendue de l'obligation fiscale des assujettis, plutôt que la *totalité des éléments* de cet impôt<sup>113</sup>.

136. Ces exigences ne me semblent pas constituer un obstacle pour la juridiction de renvoi dans l'interprétation de la législation nationale conformément au droit de l'Union, de la manière établie ci-dessus.

137. Si la juridiction de renvoi considère néanmoins que la loi nationale ainsi interprétée ne respecte pas le standard de protection garanti par la Constitution polonaise, elle ne peut pas se contenter d'accorder simplement à la communauté de communes le droit complet à déduction de la TVA payée en amont aux dépens du budget général de l'Union européenne et en violation du principe d'égalité de traitement<sup>114</sup>.

138. Je ne saurais admettre qu'une simple incohérence dans les standards nationaux de protection soit de nature à dispenser la juridiction nationale de son obligation primordiale de donner plein effet au droit de l'Union. A fortiori c'est le cas lorsque cela a pour effet d'octroyer un avantage économique considérable et inadmissible, non voulu par le législateur de l'Union<sup>115</sup>. Dans le cadre de l'interprétation de la législation nationale, la juridiction de renvoi doit plutôt déployer toutes ses capacités, à la lumière d'un examen complet de l'ordre juridique national dans son ensemble, afin de choisir la solution qui respecte les caractéristiques essentielles de l'ordre juridique de l'Union européenne, à savoir la primauté, l'unité et l'effectivité du droit de l'Union<sup>116</sup>.

111 Les faits de l'espèce peuvent être opposés à ceux dans l'arrêt du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a. (C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, point 108).

112 Voir arrêt du 26 février 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, point 60). Dans cette affaire, toutefois, la Cour a considéré que, précisément *parce que* les règles pertinentes avaient été totalement harmonisées au niveau de l'Union européenne, le juge national *n'était plus autorisé* à appliquer le standard plus élevé de protection des droits fondamentaux prévu par son droit constitutionnel national.

113 Arrêt du Trybunał Konstytucyjny du 16 juin 1998, U 9/97, point 51. L'audience a également mis en lumière le fait que cette juridiction n'a pas encore eu la possibilité d'examiner le caractère constitutionnel ou non de l'absence de méthodes de répartition de la TVA payée en amont.

114 Voir points 61, 64 et 65 des présentes conclusions.

115 Voir points 57 à 59 des présentes conclusions.

116 Arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, point 47).

139. Compte tenu des considérations qui précèdent, je conclus, en complément de ce que j'ai dit aux points 73 et 115 ci-dessus, que la juridiction nationale ne peut être dispensée de son obligation d'interpréter le droit national conformément au droit de l'Union que si cette interprétation conduit à une violation du principe selon lequel l'impôt devrait toujours être défini par des règles légalement contraignantes accessibles aux assujettis en avance d'une manière suffisamment claire, précise et exhaustive afin de permettre à l'assujetti en question de prévoir et de déterminer le montant de l'impôt dû à un moment donné sur la base des textes et des données disponibles ou accessibles pour lui. Cela serait le cas si ces règles entraînaient l'incertitude quant au montant de l'impôt dû ou si elles imposaient ou augmentaient rétroactivement ce montant.

## Conclusion

140. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question posée par le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne) :

- La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle exige d'une juridiction nationale, dans une procédure relative à un assujetti tel que la Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (communauté de communes), qu'elle interprète son droit national, dans toute la mesure du possible, de manière à garantir que les déductions ne concernent que la part de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) payée en amont qui reflète objectivement la portée de l'usage qui a été fait des dépenses en amont aux fins de l'activité économique de cet assujetti.
- En l'absence, dans les règles applicables, de méthode de calcul du montant de la taxe due, les autorités fiscales compétentes devraient autoriser l'assujetti en question à appliquer une méthode de son choix, à la condition que, s'agissant de la nature de l'activité économique exercée, cette méthode soit susceptible de refléter objectivement la portée de l'usage qui a été fait des dépenses en amont aux fins de l'activité économique, qu'elle soit fondée sur des critères objectifs et des données crédibles et qu'elle permette aux autorités compétentes de vérifier la justesse de son application.
- Une juridiction nationale ne peut être dispensée de son obligation d'interpréter le droit national conformément au droit de l'Union que si cette interprétation conduit à une violation du principe selon lequel l'impôt devrait toujours être défini par des règles légalement contraignantes accessibles aux assujettis en avance d'une manière suffisamment claire, précise et exhaustive afin de permettre à l'assujetti en question de prévoir et de déterminer le montant de l'impôt dû à un moment donné sur la base des textes et des données disponibles ou accessibles pour lui. Cela serait le cas si ces règles entraînaient l'incertitude quant au montant de l'impôt dû ou si elles imposaient ou augmentaient rétroactivement ce montant.