



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

30 septembre 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Coopération administrative et lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Règlement (UE) n° 904/2010 – Articles 10 à 12 – Échange d’informations – Contrôle fiscal – Délais – Suspension du contrôle fiscal en cas d’échange d’informations – Dépassement du délai imposé pour communiquer des informations – Incidence sur la légalité de la suspension du contrôle fiscal »

Dans l’affaire C-186/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque), par décision du 5 mars 2020, parvenue à la Cour le 29 avril 2020, dans la procédure

HYDINA SK s.r.o.

contre

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M. E. Regan (rapporteur), président de la cinquième chambre, et M. I. Jarukaitis, juge,

avocat général : M. G. Pitruzzella,

greffier : M^{me} M. Ferreira, administratrice principale,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 21 avril 2021,

considérant les observations présentées :

- pour HYDINA SK s.r.o., par M^e M. Kvasňovský, advokát,
- pour le gouvernement slovaque, par M^{me} B. Ricziová, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, O. Serdula et J. Vlácil, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} J. Jokubauskaitė et M. A. Tokár, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le slovaque.

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 10 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant HYDINA SK s.r.o. au Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (direction des finances de la République slovaque) (ci-après la « direction des finances »), au sujet d’un contrôle fiscal faisant suite à une demande de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à des livraisons de marchandises.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 Les considérants 5, 7, 8 et 25 du règlement n° 904/2010 énoncent :
 - « (5) Les mesures d’harmonisation fiscale prises pour achever le marché intérieur devraient comporter la mise en place d’un système commun de coopération entre les États membres, en particulier en ce qui concerne l’échange d’informations, dans lequel les autorités compétentes des États membres doivent se prêter mutuellement assistance et collaborer avec la Commission [européenne] en vue d’assurer l’application correcte de la TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services, l’acquisition intracommunautaire de biens et l’importation de biens.
- [...]
- (7) Afin de collecter la taxe due, les États membres devraient coopérer afin de contribuer à l’assurance de l’établissement correct de la TVA. Par conséquent, ils doivent non seulement contrôler l’application correcte de la taxe due sur leur propre territoire mais devraient également aider les autres États membres à veiller à l’application correcte de la taxe relative à une activité exercée sur leur propre territoire mais due dans un autre État membre.
- (8) Contrôler l’application correcte de la TVA sur les opérations transfrontalières imposables dans un État membre autre que celui où est établi le prestataire ou le fournisseur dépend, dans la plupart des cas, des informations détenues par l’État membre d’établissement ou pouvant être obtenues beaucoup plus facilement par ce dernier. Le contrôle effectif de ces opérations dépend donc du fait que l’État membre d’établissement collecte ou soit en mesure de collecter ces informations.

[...]

- (25) Les délais que fixe le présent règlement pour la communication des informations doivent être entendus comme des délais maximaux à ne pas dépasser, le principe étant que, pour que la coopération soit efficace, les informations dont dispose déjà l'État membre requis devraient être transmises sans délai. »
- 4 L'article 1^{er}, paragraphe 1, de ce règlement prévoit :
- « Le présent règlement détermine les conditions dans lesquelles les autorités compétentes chargées, dans les États membres, de l'application de la législation relative à la TVA coopèrent entre elles ainsi qu'avec la Commission en vue d'assurer le respect de cette législation.
- À cette fin, il définit des règles et des procédures permettant aux autorités compétentes des États membres de coopérer et d'échanger entre elles toutes les informations susceptibles de permettre l'établissement correct de la TVA, de contrôler l'application correcte de la TVA, notamment sur les opérations intracommunautaires, et de lutter contre la fraude à la TVA. Il définit notamment des règles et procédures permettant aux États membres de collecter et d'échanger par voie électronique lesdites informations. »
- 5 L'article 10 dudit règlement dispose :
- « L'autorité requise effectue les communications visées aux articles 7 et 9 le plus rapidement possible, et au plus tard trois mois à compter de la date de réception de la demande.
- Toutefois, dans le cas où les informations concernées sont déjà à la disposition de l'autorité requise, le délai est réduit à une période d'un mois au maximum. »
- 6 Aux termes de l'article 11 du même règlement :
- « Pour des catégories de cas particulières, des délais différents de ceux qui sont prévus à l'article 10 peuvent être arrêtés d'un commun accord entre les autorités requises et les autorités requérantes. »
- 7 L'article 12 du règlement n° 904/2010 énonce :
- « Lorsque l'autorité requise n'est pas en mesure de répondre à la demande dans le délai prévu, elle informe immédiatement par écrit l'autorité requérante des motifs qui s'opposent au respect de ce délai et de la date à laquelle elle estime pouvoir répondre. »

Le droit slovaque

- 8 Aux termes de l'article 3, paragraphe 2, deuxième phrase, du zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [loi n° 563/2009 sur l'administration fiscale (code de procédure fiscale) et portant modification de certaines autres lois], du 1^{er} décembre 2009, dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « code de procédure fiscale ») :
- « L'administration fiscale est tenue d'examiner toute affaire qui fait l'objet d'une perception de l'impôt, de la traiter sans délais et sans retards inutiles et de recourir aux moyens les plus appropriés aux fins d'une détermination et une perception correctes de l'impôt. »

- 9 L'article 46, paragraphe 10, du code de procédure fiscale prévoit :
- « Le délai pour effectuer un contrôle fiscal est au maximum d'un an à compter de la date du début du contrôle. En cas de suspension du contrôle fiscal, l'article 61 s'applique mutatis mutandis. »
- 10 L'article 61, paragraphe 1, sous b), de ce code dispose :
- « L'administration fiscale peut suspendre la procédure fiscale si a été initiée une procédure relative à une autre circonstance déterminante aux fins de l'adoption d'une décision ou s'il est nécessaire d'obtenir des informations d'une manière fixée par une réglementation spéciale. »
- 11 Cet article 61, paragraphe 1, sous b), contient une note 21a en bas de page, qui vise, à titre d'exemple d'une telle réglementation spéciale, le zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (loi n° 442/2012 relative à l'assistance et à la coopération internationales en matière de perception de l'impôt), du 5 décembre 2012, et le règlement n° 904/2010.
- 12 L'article 61, paragraphe 5, dudit code énonce :
- « En cas de suspension de la procédure fiscale, les délais prévus par la présente loi cessent de courir. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 13 Au cours de la période d'imposition relative au mois de décembre 2013, la requérante au principal, une société établie en Slovaquie, a fait valoir un droit à la déduction de la TVA au titre de livraisons de produits carnés mentionnés sur des factures émises par ARGUS Plus spol. s r.o., également établie dans cet État membre.
- 14 Le Daňový úrad Prešov (administration fiscale de Prešov, Slovaquie) (ci-après l'« administration fiscale ») a entamé un contrôle fiscal, aux fins d'établir le bien-fondé de ce droit et de la demande de remboursement correspondante, portant sur l'excédent de TVA, ou une partie de celui-ci, pour cette période d'imposition.
- 15 Afin d'examiner si les conditions ouvrant droit à déduction de la TVA étaient satisfaites, l'administration fiscale a procédé à d'importantes mesures d'administration de la preuve visant à vérifier l'existence de liens unissant ARGUS Plus à la requérante au principal. À cet égard, l'administration fiscale a suspendu à deux reprises le contrôle fiscal concernant cette dernière en raison de demandes d'informations qu'elle avait adressées aux autorités compétentes respectives de deux États membres, conformément à la procédure prévue par le règlement n° 904/2010, en vue de déterminer si les marchandises facturées à celle-ci par ARGUS Plus avaient effectivement été livrées.
- 16 La première demande d'informations a été présentée aux autorités compétentes de la République de Pologne, État membre dans lequel ces marchandises avaient été achetées par ARGUS Plus, ce qui a entraîné la suspension du contrôle fiscal pendant la période allant du 26 août 2014 au 11 mars 2015, l'administration fiscale n'ayant levé cette suspension qu'après réception de la réponse transmise par les autorités polonaises, laquelle est intervenue après l'expiration du délai de trois mois prévu à l'article 10 du règlement n° 904/2010. En outre, les articles 11 et 12 de celui-ci n'ont pas été appliqués.

- 17 La seconde demande d'informations a été présentée aux autorités compétentes de la Hongrie en vue d'obtenir le procès-verbal d'une audition du ressortissant hongrois gestionnaire d'ARGUS Plus, ce qui a entraîné une nouvelle fois la suspension du contrôle fiscal, pendant la période allant du 20 avril au 1^{er} juillet 2015.
- 18 Au terme de cette procédure, l'administration fiscale a conclu que la requérante au principal n'avait fourni aucun élément de preuve de nature à établir que, au cours de la période d'imposition relative au mois de décembre 2013, ARGUS Plus avait effectivement livré les marchandises mentionnées sur les factures qui lui avaient été présentées. Elle a constaté que, au cours de cette période d'imposition, ARGUS Plus n'avait pas exercé d'activité économique réelle, qu'elle n'avait pas effectivement acquis le droit de disposer de ces marchandises en tant que propriétaire et que, par conséquent, elle n'avait pas pu livrer lesdites marchandises à d'autres assujettis.
- 19 Dans ces circonstances, l'administration fiscale a adopté, le 30 mai 2016, une décision par laquelle elle a établi, pour ladite période d'imposition, une différence de TVA d'un montant de 174 699, 33 euros à l'égard de la requérante au principal.
- 20 Cette dernière a introduit une réclamation contre cette décision. Par la décision du 17 octobre 2016, la direction des finances a confirmé la décision de l'administration fiscale.
- 21 La requérante au principal a introduit devant le Krajský súd v Prešove (cour régionale de Prešov, Slovaquie) un recours dirigé contre cette décision de la direction des finances. Dans le cadre de ce recours, elle a invoqué, notamment, le caractère excessif de la durée globale du contrôle fiscal. Elle a souligné que, selon l'article 46, paragraphe 10, du code de procédure fiscale, la durée de ce contrôle fiscal ne saurait excéder un an à compter de l'ouverture de celle-ci. Or, en l'occurrence, le contrôle fiscal aurait été engagé le 21 mars 2014 et clos le 7 décembre 2015.
- 22 Par un jugement du 18 janvier 2018, le Krajský súd v Prešove (cour régionale de Prešov) a rejeté ledit recours. Concernant la durée du contrôle fiscal, cette juridiction a relevé qu'il ressortait de l'article 61, paragraphe 5, du code de procédure fiscale que, en cas de suspension du contrôle fiscal, le délai prévu à l'article 46, paragraphe 10, de ce code cesse de courir, ce qui signifie que, aux fins de la computation de ce délai, la période au cours de laquelle le contrôle fiscal a été suspendu n'est pas prise en compte. Dans l'affaire au principal, le contrôle fiscal ayant été suspendu en raison des deux demandes d'informations introduites sur la base du règlement n° 904/2010, le Krajský súd v Prešove (cour régionale de Prešov) a jugé que le grief de la requérante au principal concernant la durée de ce contrôle était non fondé.
- 23 Saisi d'un pourvoi contre ce jugement, le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque) relève, en premier lieu, que, si la nécessité d'obtenir des informations en application du règlement n° 904/2010 justifie la suspension du contrôle fiscal, il n'en demeure pas moins que, au sens de l'article 10 de ce règlement, lu à la lumière du considérant 25 de celui-ci, les autorités requises devraient communiquer ces informations dans un délai maximal de trois mois à compter de la date de réception de la demande d'informations qui leur est adressée. Or, en l'occurrence, ce délai n'aurait pas été respecté. En outre, le dépassement dudit délai n'aurait pas non plus été régularisé, en application de la procédure prévue aux articles 11 et 12 dudit règlement, qui permettrait de prolonger le même délai.

- 24 Relevant que la note 21a en bas de page, insérée sous l'article 61, paragraphe 1, sous b), du code de procédure fiscale, renvoie à l'ensemble du règlement n° 904/2010 en tant qu'exemple de réglementation spéciale dont l'application peut justifier la suspension d'un contrôle fiscal, ladite juridiction se demande s'il est possible, d'une part, de déduire de ce règlement un motif légitime justifiant de suspendre le contrôle fiscal et, d'autre part, d'ignorer les dispositions de celui-ci, notamment son article 10. En effet, elle estime que cette note en bas de page ne saurait être interprétée comme conférant audit règlement la seule fonction de légitimer la suspension du contrôle, mais qu'il convient, en outre, de tenir compte des délais qu'il fixe.
- 25 En second lieu, selon la juridiction de renvoi, il est indispensable de préciser la nature des obligations que les délais prévus par le même règlement font peser sur les autorités compétentes des États membres, ainsi que les conséquences de leur dépassement, eu égard aux éventuelles atteintes aux droits des contribuables.
- 26 En effet, afin de déterminer la légalité de la durée d'un contrôle fiscal, cette juridiction considère qu'il est nécessaire d'apprécier la légalité de la durée d'une période de suspension, notamment eu égard aux principes de proportionnalité et de sécurité juridique.
- 27 Dans ces conditions, le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) L'expression "[l]es délais que fixe le présent règlement pour la communication des informations doivent être entendus comme des délais maximaux", figurant au considérant 25 du [règlement n° 904/2010], doit-elle être interprétée en ce sens qu'il s'agit de délais qui ne peuvent être dépassés et en ce sens qu'un dépassement du délai entraîne l'illégalité de la suspension du contrôle fiscal ?
- 2) Existe-il une conséquence (sanction) pour l'autorité requise ou pour l'autorité requérante en cas de non-respect des délais d'exécution de l'échange international des informations fixés dans le [règlement n° 904/2010] ?
- 3) Est-il possible de qualifier un échange international d'informations qui dépasse les délais fixés par le [règlement n° 904/2010] d'atteinte illégale aux droits du contribuable ? »

Sur les questions préjudicielles

- 28 Par ses trois questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 10 du règlement n° 904/2010, lu à la lumière du considérant 25 de ce dernier, doit être interprété en ce sens qu'il prévoit des délais dont le dépassement est susceptible d'affecter la légalité de la suspension d'un contrôle fiscal prévue par le droit national de l'État membre requérant dans l'attente de la communication, par l'État membre requis, des informations demandées dans le cadre du mécanisme de coopération administrative institué par ce règlement.
- 29 À cet égard, il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, en vue de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également du contexte dans lequel elle s'inscrit et des

objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, notamment, arrêts du 6 octobre 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, point 61 et jurisprudence citée, ainsi que du 24 mars 2021, A, C-950/19, EU:C:2021:230, point 34).

- 30 S'agissant du libellé de l'article 10 du règlement n° 904/2010, celui-ci prévoit que l'autorité requise doit communiquer les informations demandées par l'autorité requérante le plus rapidement possible, et au plus tard trois mois à compter de la date de réception de la demande, ce délai étant réduit à une période d'un mois au maximum dans le cas où les informations concernées sont déjà à la disposition de l'autorité requise.
- 31 Ainsi qu'il ressort du considérant 25 de ce règlement, cet article 10 fixe, par conséquent, les délais maximaux dans lesquels l'autorité requise doit fournir à l'autorité requérante les informations demandées par cette dernière.
- 32 Cependant, conformément à la jurisprudence rappelée au point 29 du présent arrêt, il est nécessaire, afin de déterminer la portée de l'article 10 du règlement n° 904/2010, de prendre également en compte les articles 11 et 12 de ce règlement, qui constituent, avec cet article 10, la section 2 du chapitre II dudit règlement, intitulée « Délai de communication ».
- 33 À cet égard, l'article 11 du règlement n° 904/2010 prévoit que, pour des catégories de cas particulières, des délais différents de ceux qui sont prévus audit article 10 peuvent être arrêtés d'un commun accord entre l'autorité requise et l'autorité requérante. Quant à l'article 12 de ce règlement, il dispose que, lorsque l'autorité requise n'est pas en mesure de répondre à la demande dans le délai prévu, elle doit informer immédiatement, par écrit, l'autorité requérante des motifs qui s'opposent au respect de ce délai et de la date à laquelle elle estime pouvoir répondre.
- 34 Il ressort de ces articles que le législateur de l'Union a explicitement envisagé la possibilité pour les autorités fiscales compétentes des États membres de répondre à une demande d'informations après l'expiration des délais prévus à l'article 10 du règlement n° 904/2010.
- 35 Par ailleurs, il ressort également des articles 11 et 12 du règlement n° 904/2010 que les délais prévus à l'article 10 de ce règlement concernent non pas les relations entre les autorités fiscales compétentes amenées à coopérer dans le cadre du mécanisme mis en œuvre par ledit règlement et les assujettis, mais les seules relations entre ces autorités. En effet, d'une part, les autorités fiscales concernées peuvent, conformément à cet article 11, convenir d'un délai plus long, sans qu'il soit prévu qu'elles seraient tenues de consulter l'assujetti concerné et, d'autre part, en vertu de cet article 12, seule l'autorité requérante, et non l'assujetti, est informée par l'autorité requise de l'impossibilité de répondre à la demande dans le délai imparti.
- 36 En outre, ni les articles 10 à 12 du règlement n° 904/2010 ni aucune autre disposition de ce règlement ne prévoient une quelconque conséquence en cas de dépassement par les autorités fiscales compétentes de l'un des délais résultant de l'application desdits articles, que ce soit pour ces autorités ou pour les assujettis.
- 37 Il ressort ainsi du libellé de ces dispositions et, par suite, du contexte dans lequel cet article 10 s'insère, que le dépassement de l'un des délais prévus par ce dernier n'ouvre aucun droit à l'assujetti concerné et n'entraîne aucune conséquence spécifique, y compris en ce qui concerne la légalité de la suspension du contrôle fiscal prévue par le droit national de l'État membre requérant dans l'attente de la communication par l'État membre requis des informations demandées.

- 38 Cette interprétation est corroborée par l'objectif poursuivi par le règlement n° 904/2010.
- 39 À cet égard, il convient de relever que, selon son article 1^{er}, paragraphe 1, ce règlement a pour objet de déterminer les conditions dans lesquelles les autorités compétentes chargées, dans les États membres, de l'application de la législation relative à la TVA coopèrent entre elles ainsi qu'avec la Commission en vue d'assurer le respect de cette législation et que, à cette fin, il définit des règles et des procédures permettant à ces autorités de coopérer et d'échanger entre elles toutes les informations susceptibles de permettre l'établissement correct de la TVA, de contrôler l'application correcte de cette taxe, notamment sur les opérations intracommunautaires, et de lutter contre la fraude à ladite taxe.
- 40 Comme il ressort de ses considérants 5 et 7, le règlement n° 904/2010 a ainsi pour objectif, par la mise en place d'un système commun de coopération entre les États membres, en particulier en ce qui concerne l'échange d'informations, de contribuer à l'assurance de l'établissement correct de la TVA, notamment pour ce qui est des activités exercées sur le territoire de l'un d'entre eux, mais dont la TVA afférente est due dans un autre État membre. En effet, ainsi que le législateur de l'Union l'a reconnu au considérant 8 de ce règlement, contrôler l'application correcte de la TVA sur les opérations transfrontalières imposables dans un État membre autre que celui où est établi le prestataire ou le fournisseur dépend, dans la plupart des cas, des informations détenues par l'État membre d'établissement ou pouvant être obtenues beaucoup plus facilement par ce dernier (voir, en ce sens, arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, point 43).
- 41 Il y a ainsi lieu de constater que le règlement n° 904/2010 vise à permettre une coopération administrative aux fins de l'échange des informations qui sont susceptibles d'être nécessaires aux autorités fiscales des États membres (arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, point 48).
- 42 En revanche, et en l'absence de disposition expresse en ce sens dans le règlement n° 904/2010, celui-ci ne saurait être interprété comme conférant des droits spécifiques aux assujettis (voir, par analogie, arrêt du 20 juin 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, point 105 et jurisprudence citée).
- 43 En outre, ce règlement ne régit pas la durée maximale d'un contrôle fiscal ou les conditions de la suspension d'un tel contrôle en cas d'enclenchement de la procédure d'échange d'informations prévue par celui-ci. Dès lors, un assujetti ne saurait se prévaloir dudit règlement afin de contester, au motif d'une durée excessive, la légalité de la suspension du contrôle fiscal dont il fait l'objet.
- 44 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 10 du règlement n° 904/2010, lu à la lumière du considérant 25 de celui-ci, doit être interprété en ce sens qu'il ne prévoit pas des délais dont le dépassement est susceptible d'affecter la légalité de la suspension d'un contrôle fiscal prévue par le droit de l'État membre requérant dans l'attente de la communication, par l'État membre requis, des informations demandées dans le cadre du mécanisme de coopération administrative institué par ce règlement.

Sur les dépens

- 45 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit :

L'article 10 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, lu à la lumière du considérant 25 de celui-ci, doit être interprété en ce sens qu'il ne prévoit pas des délais dont le dépassement est susceptible d'affecter la légalité de la suspension d'un contrôle fiscal prévue par le droit de l'État membre requérant dans l'attente de la communication, par l'État membre requis, des informations demandées dans le cadre du mécanisme de coopération administrative institué par ce règlement.

Signatures