



Recueil de la jurisprudence

ORDONNANCE DE LA COUR (septième chambre)

3 juin 2022 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Droit à déduction de la TVA – Modalités d'exercice – Radiation et rétablissement ultérieur du numéro d'identification fiscale d'un assujetti – Déchéance du droit à déduction de la TVA afférente aux opérations effectuées au cours de la période ayant précédé cette radiation – Principe de proportionnalité »

Dans l'affaire C-188/21,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Kúria (Cour suprême, Hongrie), par décision du 25 février 2021, parvenue à la Cour le 25 mars 2021, dans la procédure

Megatherm-Csillaghegy Kft.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Passer, président de chambre, M. F. Biltgen et M^{me} M. L. Arastey Sahún (rapporteure), juges,

avocat général : M^{me} L. Medina,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement hongrois, par M. M. Z. Fehér et M^{me} R. Kissné Berta, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. B. Béres et M^{me} J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de statuer par voie d'ordonnance motivée conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour,

* Langue de procédure : le hongrois.

rend la présente

Ordonnance

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63, 167 et 168, 178 à 180, 182 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Megatherm-Csillaghegy Kft. au Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie), au sujet de la décision de cette dernière de déchoir Megatherm-Csillaghegy de son droit à déduction de la TVA acquittée avant la radiation et le rétablissement ultérieur de son numéro d'identification fiscale.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Conformément au considérant 30 de la directive TVA, « [a]fin de préserver la neutralité de la taxe, les taux appliqués par les États membres devraient permettre la déduction normale de la taxe appliquée au stade précédent ».
- 4 L'article 63 de cette directive dispose :

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. »
- 5 Aux termes de l'article 167 de ladite directive :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »
- 6 L'article 168 de la même directive est libellé comme suit :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 18, [sous] a), et à l'article 27 ;

[...] »

7 L'article 178 de la directive TVA énonce :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

- a) pour la déduction visée à l'article 168, [sous] a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;
- b) pour la déduction visée à l'article 168, [sous] b), en ce qui concerne les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;

[...] »

8 L'article 179 de cette directive prévoit :

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

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 12 à n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison. »

9 L'article 180 de ladite directive est ainsi libellé :

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

10 L'article 182 de la même directive dispose :

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

11 L'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

12 L'article 273 de cette directive énonce :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

Le droit hongrois

- 13 L'article 137, paragraphe 3, de l'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)] (ci-après la « loi sur la TVA »), dans sa version applicable au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017, disposait :

« Lorsque l'administration fiscale et douanière centrale met fin, conformément aux dispositions du code de procédure fiscale, à la suspension du numéro d'identification fiscale d'un assujetti en procédant, en même temps, à la radiation de ce numéro, le droit à déduction de cet assujetti s'éteint à la date où la décision de radiation dudit numéro devient définitive. Le droit à déduction dudit assujetti s'éteint à la date où cette décision de radiation devient définitive également dans le cas où cette administration radie le même numéro sans l'avoir suspendu. »

- 14 L'article 137 de la loi sur la TVA, dans sa version applicable au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2018 au 26 novembre 2020, énonçait :

« Lorsque l'administration fiscale et douanière centrale radie le numéro d'identification fiscale d'un assujetti, le droit à déduction de celui-ci s'éteint à la date où la décision de radiation de ce numéro devient définitive. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 15 Par la décision du 8 avril 2015, le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (direction des impôts et des douanes pour le département de Pest de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie) (ci-après la « direction des impôts et des douanes ») a radié le numéro d'identification fiscale de la requérante au principal au motif que celle-ci avait manqué aux obligations de dépôt et de publication électronique de ses comptes annuels pour l'année 2013 qui lui incombait, en dépit de plusieurs rappels qui lui avaient été adressés et des amendes qui lui avaient été infligées en raison de ce manquement. La requérante au principal ayant régularisé ledit manquement le 10 juin 2015, la direction des impôts et des douanes a rétabli son numéro d'identification fiscale avec effet à cette date.
- 16 Le 20 janvier 2015, la requérante au principal a déposé sa déclaration fiscale pour le mois d'octobre 2014. Cette déclaration a toutefois été archivée par la direction des impôts et des douanes au motif qu'elle avait été déposée en tant que déclaration trimestrielle et non en tant que déclaration mensuelle, sans que les données chiffrées qu'elle contenait aient été enregistrées. Le 8 août 2016, la requérante au principal a déposé une nouvelle déclaration fiscale, selon la périodicité requise. Cette nouvelle déclaration fiscale a été suivie de plusieurs rectificatifs, dont le dernier date du 6 décembre 2016. La direction des impôts et des douanes a estimé que ladite nouvelle déclaration fiscale était erronée au motif que cette dernière faisait mention d'une taxe déductible alors que, en raison de la radiation du numéro d'identification fiscale de la requérante au principal, elle ne pouvait inclure une telle taxe. La direction des impôts et des douanes a ainsi invité la requérante au principal à rectifier celle-ci. En l'absence d'une telle rectification, la direction des impôts et des douanes a informé la requérante au principal qu'elle archivait la même nouvelle déclaration fiscale sans en examiner le fond.

- 17 Par la demande introduite le 22 décembre 2016 auprès de la direction des impôts et des douanes, la requérante au principal a demandé notamment qu'un montant correspondant à la TVA acquittée en amont, au cours de la période antérieure au rétablissement de son numéro d'identification fiscale, à savoir 75 889 000 forints hongrois (HUF) (environ 242 844,80 euros), lui soit crédité ou remboursé. Une partie de ce montant correspondait à la TVA acquittée en amont, au cours de la période antérieure à la radiation de ce numéro.
- 18 La direction des impôts et des douanes a informé la requérante au principal qu'il n'y avait pas lieu de faire droit à sa demande et que son droit à déduction de la TVA était éteint en ce qui concerne la période antérieure à la radiation de son numéro d'identification fiscale. La requérante au principal a demandé à l'organe de contrôle de se prononcer sur cette question. Cette demande étant restée infructueuse, elle a alors formé un recours juridictionnel tendant à ce qu'il soit enjoint à l'autorité de premier degré, à savoir la direction des impôts et des douanes, de statuer sur sa demande du 22 décembre 2016. À la suite de l'ordonnance rendue par le Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie) lui enjoignant de se saisir de l'affaire, la direction des impôts et des douanes a statué sur cette demande en rendant un total de cinq décisions, une pour chaque période de déclaration.
- 19 En particulier, par la décision du 3 avril 2019, la direction des impôts et des douanes a rejeté la demande de la requérante au principal visant à obtenir que le montant de la TVA déductible mentionnée dans la déclaration rectificative déposée pour la période allant du 1^{er} au 31 octobre 2014 soit inscrit sur son compte fiscal et lui soit remboursé. Cette décision a fait l'objet d'un recours administratif et a été confirmée par la décision de la direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes du 3 juin 2019.
- 20 Il ressort de cette dernière décision que ce n'est qu'à la suite du rétablissement de son numéro d'identification fiscale, intervenu après la radiation de celui-ci, que la requérante au principal avait présenté, pour le mois d'octobre 2014, une déclaration de TVA en état d'être traitée et que, conformément à l'article 137, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, dans sa version applicable au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017, son droit à déduction était éteint pour la période antérieure à la radiation de son numéro d'identification fiscale.
- 21 La requérante au principal a introduit un recours juridictionnel contre la décision de la direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes du 3 juin 2019, lequel a été rejeté en première instance par un jugement passé en force de chose jugée.
- 22 La requérante au principal a ainsi formé un pourvoi en cassation contre ce jugement devant la juridiction de renvoi, la Kúria (Cour suprême, Hongrie). Dans le cadre de ce pourvoi, elle fait valoir notamment que ledit jugement est contraire aux articles 167 et 168, 176 et 177 de la directive TVA et méconnaît le principe de neutralité de la TVA, en ce qu'il déclare que le droit à déduction de la TVA était éteint en ce qui concerne la période antérieure à la radiation de son numéro d'identification fiscale. La requérante au principal soutient, par ailleurs, que les articles 176 et 177 de la directive TVA ne donnent pas aux États membres la faculté de lier la déchéance du droit à déduction de la TVA acquittée à la radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti.
- 23 La juridiction de renvoi relève que la requérante au principal a exercé une activité économique réelle au cours du mois d'octobre 2014 et qu'elle a eu l'intention de se conformer à l'obligation de déclaration qui lui incombait en ce qui concerne cette période, bien qu'elle ne l'ait pas fait selon la périodicité requise et n'ait déposé sa déclaration qu'après le rétablissement de son numéro

d'identification fiscale consécutif à la radiation de celui-ci. Par ailleurs, selon les constatations effectuées par cette juridiction, rien dans le dossier dont elle dispose ne permet de considérer que la requérante au principal a cherché à exercer son droit à déduction frauduleusement.

24 Or, la juridiction de renvoi déduit de la jurisprudence de la Cour que l'inobservation des formalités du droit à déduction de la TVA ne peut entraîner le refus de ce droit que si cela empêche l'administration fiscale concernée d'établir le montant de la taxe ou fait obstacle à une lutte efficace contre la fraude à la TVA. Ainsi, elle estime que la radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti ne justifie pas à elle seule de déchoir ce dernier de son droit à déduction de la TVA acquittée, une telle déchéance du droit à déduction de la TVA ne pouvant avoir lieu que si des faits constitutifs de fraude à la TVA sont établis.

25 Dans ces conditions, la Kúria (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Le principe de neutralité de la TVA ainsi que le considérant 30 et les articles 63, 167 et 168, 178 à 180, 182 et 273 de la directive TVA doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'article 137, paragraphe 3, dernière phrase, de la [loi sur la TVA], dans sa version en vigueur au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017 [...], ainsi qu'à l'article 137 de cette loi, dans sa version en vigueur au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2018 au 26 novembre 2020 [...] ?

2) L'article 273 de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens que la déchéance du droit à déduction de la taxe, en tant que conséquence juridique obligatoire, va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs de perception de la taxe et de lutte contre la fraude fiscale (c'est-à-dire est disproportionnée) ? »

Sur les questions préjudicielles

26 En vertu de l'article 99 de son règlement de procédure, la Cour peut, notamment lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à une telle question ne laisse place à aucun doute raisonnable, décider, à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée.

27 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans le cadre de la présente affaire.

Sur la recevabilité

28 Sans exciper formellement de l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle, le gouvernement hongrois fait valoir, en substance, que les questions posées sont fondées sur une interprétation erronée du droit hongrois et, notamment, des conséquences de la radiation du numéro d'identification fiscale suivie de son rétablissement en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA d'un assujetti se trouvant dans une situation telle que celle en cause au principal.

29 En particulier, le gouvernement hongrois explique que l'article 137, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, dont la compatibilité au regard de la directive TVA est mise en cause par la juridiction de renvoi, a fait l'objet d'une modification qui est entrée en vigueur le 27 novembre 2020, en vertu

de laquelle le droit à déduction de la TVA d'un assujetti ne s'éteint pas par l'effet de la radiation du numéro d'identification fiscale de celui-ci lorsque la direction des impôts et des douanes a rétabli ce numéro après l'avoir radié, de sorte que cet assujetti pourrait exercer son droit à déduction « par auto-rectification » en respectant un délai de prescription. Cette possibilité serait également applicable, en vertu des dispositions transitoires, au regard des assujettis dont le numéro d'identification fiscale a été rétabli avant l'entrée en vigueur de cette modification. Il existerait, par ailleurs, une possibilité d'obtenir, dans les situations telles que celle en cause au principal, le remboursement de la TVA en amont sur demande, lorsque certaines conditions sont réunies, dans le cadre de l'application du régime de remboursement spécial de la TVA, qui est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2020. Selon le gouvernement hongrois, ces dispositions nationales assurent le respect du principe de neutralité de la TVA.

- 30 À cet égard, il convient de rappeler que la procédure établie à l'article 267 TFUE se fonde, selon une jurisprudence constante, sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, cette dernière étant uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité des actes de l'Union visés à cet article. Dans ce cadre, il n'appartient pas à la Cour d'apprécier l'interprétation des dispositions du droit national ou de juger si l'interprétation que la juridiction nationale en donne est correcte (arrêt du 26 septembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, point 28 et jurisprudence citée).
- 31 Il s'ensuit qu'il incombe à la Cour de prendre en compte le contexte factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions préjudicielles, tel que défini dans la demande de décision préjudicielle (arrêt du 26 septembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, point 29 et jurisprudence citée). Il y a par conséquent lieu de s'en tenir à l'interprétation du droit hongrois tel qu'elle résulte de la demande de décision préjudicielle et qui constitue la prémisse des questions posées à la Cour.
- 32 Partant, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur le fond

- 33 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 63, 167 et 168, 178 à 180, 182 et 273 de la directive TVA ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une mesure nationale en vertu de laquelle un assujetti à la TVA dont le numéro d'identification fiscale a été radié au motif qu'il avait omis de déposer et de publier ses comptes annuels, puis rétabli, à la suite de la régularisation de cette omission, est déchu de son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, au cours de la période ayant précédé une telle radiation.
- 34 Afin de répondre à ces questions, en premier lieu, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union. Le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques et le système commun de la TVA garantit la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que

soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que ces activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, point 33 et jurisprudence citée).

- 35 Le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que de nature formelle (arrêt du 12 septembre 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, point 31). À cet égard, il convient de préciser que les exigences de fond du droit à déduction sont celles qui régissent le fondement même et l'étendue de ce droit, telles que celles prévues au chapitre 1 du titre X de la directive TVA, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », tandis que les exigences formelles dudit droit régissent les modalités et le contrôle de l'exercice de celui-ci ainsi que le bon fonctionnement du système de la TVA, telles que celles relatives à la comptabilité, à la facturation et à la déclaration (arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 47 et jurisprudence citée).
- 36 En particulier, s'agissant des exigences ou des conditions matérielles requises pour la naissance du droit à déduction, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive TVA que, pour pouvoir bénéficier de ce droit, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti », au sens de cette directive, et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ledit droit soient utilisés en aval par cet assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti (arrêt du 12 septembre 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, point 32 et jurisprudence citée).
- 37 En ce qui concerne les conditions formelles du même droit, aux fins de l'application de la TVA et de son contrôle par l'administration fiscale concernée, le titre XI de la directive TVA énumère certaines obligations qui incombent aux assujettis redevables de cette taxe, telles que notamment l'obligation de paiement de la TVA résultant en particulier des articles 193 et 206 de cette directive, l'obligation de déclarer le commencement, le changement et la cessation des activités prévue à l'article 213 de ladite directive, l'identification à la TVA visée à l'article 214 de la même directive, la tenue d'une comptabilité adéquate prévue à l'article 242 de la directive TVA, l'obligation de stockage de toutes les factures imposée à l'article 244 de cette directive et le dépôt d'une déclaration dans un délai donné visé aux articles 250 et 252 de ladite directive (arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 48). Par ailleurs, quant aux modalités d'exercice du droit à déduction, qui s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de la directive TVA prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci (arrêt du 12 septembre 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, point 33 et jurisprudence citée).
- 38 Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis. En conséquence, dès lors que l'administration fiscale concernée dispose des données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont satisfaites, elle ne saurait refuser de reconnaître le droit à déduction (voir arrêt du 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, point 34 et jurisprudence citée).
- 39 Cela étant, le refus du droit à déduction peut être justifié lorsque la violation des exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, point 34 et

jurisprudence citée). En effet, un tel refus tient davantage à l'absence des données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont réunies qu'au non-respect d'une exigence formelle (arrêt du 7 mars 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, point 35 et jurisprudence citée).

- 40 De même, il est de jurisprudence constante que le droit à déduction de la TVA peut être refusé lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. En effet, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêt du 19 octobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, point 43 et jurisprudence citée).
- 41 En tout état de cause, le refus du droit à déduction de la TVA constituant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales compétentes d'établir à suffisance de droit que les éléments objectifs établissant l'existence d'une fraude ou d'un abus sont réunis. Il appartient ensuite aux juridictions nationales de vérifier si les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs (arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 52 et jurisprudence citée).
- 42 Dans le cadre de cette vérification, il incombe aux juridictions nationales de tenir compte du fait que, même si les manquements aux obligations formelles n'empêchent pas d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ouvrant droit à déduction de la TVA en amont sont satisfaites, de telles circonstances peuvent établir l'existence du cas le plus simple de fraude fiscale, dans lequel l'assujetti omet délibérément de satisfaire aux obligations formelles qui lui incombent en vue d'échapper au paiement de la taxe (arrêt du 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, point 39 et jurisprudence citée).
- 43 En deuxième lieu, il convient de rappeler que, si, selon l'article 167 et l'article 179, premier alinéa, de la directive TVA, le droit à déduction de la TVA s'exerce, en principe, au cours de la même période que celle pendant laquelle il a pris naissance, à savoir au moment où la taxe devient exigible, il n'en demeure pas moins que, en vertu des articles 180 et 182 de cette directive, un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction de la TVA même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance, sous réserve, cependant, du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales. À cet égard, la Cour a reconnu que, afin de garantir le principe de sécurité juridique, la possibilité d'exercer le droit à déduction de la TVA peut être soumise à un délai de forclusion, pour autant que ce délai soit conforme aux principes d'équivalence et d'effectivité (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, points 44 à 47 et jurisprudence citée).
- 44 Dans ce contexte, la Cour a précisé que la date à laquelle la déclaration de TVA est déposée ou la facture établie n'a pas nécessairement d'incidence sur les exigences de fond ouvrant le droit à déduction de cette taxe (arrêt du 12 septembre 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, point 41).
- 45 En troisième et dernier lieu, il importe de rappeler que, dans le cadre d'une affaire concernant une société ayant exercé son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, pendant la période au cours de laquelle son numéro d'identification fiscale avait été annulé en raison de l'inobservation de toutes les obligations déclaratives prévues par la loi, la Cour, se fondant sur la jurisprudence évoquée aux points précédents de la présente ordonnance, a jugé que la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale qui permet à l'administration fiscale concernée de refuser à un assujetti ayant effectué des acquisitions

pendant la période au cours de laquelle son numéro d'identification fiscale avait été annulé en raison d'une omission de présenter des déclarations fiscales, son droit à déduction de la TVA relative à ces acquisitions au moyen de déclarations de TVA effectuées, ou de factures émises, après le rétablissement du numéro d'identification fiscale de celui-ci, au seul motif que ces acquisitions avaient eu lieu pendant la période de désactivation, alors que les exigences de fond étaient réunies et que le droit à déduction n'était pas invoqué frauduleusement ou abusivement (arrêt du 12 septembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, point 44).

- 46 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que, pendant le mois d'octobre 2014, la requérante au principal a exercé une activité économique réelle au cours de laquelle elle s'est acquittée de la TVA en amont. N'ayant pas respecté l'obligation de dépôt et de publication électronique de ses comptes annuels pour l'année 2013 qui lui incombait, le 8 avril 2015, la direction des impôts et des douanes a radié son numéro d'identification fiscale. À la suite de la régularisation d'une telle omission, le 10 juin suivant, cette direction a rétabli le numéro d'identification fiscale de la requérante au principal. Postérieurement à un tel rétablissement, cette dernière a introduit une demande visant notamment à la déduction de la TVA acquittée en amont, au cours du mois d'octobre 2014. Rien dans le dossier dont dispose la Cour ne permet de considérer qu'une telle demande a été introduite après l'échéance du délai dont disposait la requérante au principal pour exercer un tel droit à déduction. Enfin, selon les constatations effectuées par la juridiction de renvoi, rien n'indique que la requérante au principal a cherché à exercer son droit à déduction de la TVA frauduleusement.
- 47 Eu égard à la jurisprudence évoquée aux points 34 à 45 de la présente ordonnance, il y a lieu de constater que, pour autant qu'il soit établi que les exigences de fond ouvrant droit à déduction de la TVA acquittée au cours de la période ayant précédé la radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti sont satisfaites et que ce droit n'a pas été invoqué frauduleusement ou abusivement, cet assujetti se trouvant dans des circonstances telles que celles décrites au point précédent serait en droit de faire valoir ledit droit, après le rétablissement de son numéro d'identification fiscale découlant de la régularisation des omissions formelles qui avaient conduit à la radiation de ce dernier.
- 48 Cela étant, il ressort de la demande de décision préjudicielle, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, que, en application de l'article 137, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, la radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti en raison du manquement à l'obligation de dépôt et de publication des comptes annuels lui incombant entraîne à elle seule la déchéance définitive de son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, au cours de la période ayant précédé une telle radiation. Ainsi, lorsque, comme en l'occurrence, le numéro d'identification fiscale de cet assujetti est rétabli à la suite de la régularisation de ce manquement, celui-ci n'est plus fondé à faire valoir ce droit, alors même qu'il est établi que les conditions de fond requises pour pouvoir en bénéficier sont satisfaites et qu'il n'a pas exercé un tel droit frauduleusement ou abusivement.
- 49 Dans ses observations écrites, le gouvernement hongrois a expliqué que la radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti constitue l'un des instruments de la lutte contre l'économie souterraine. Cette mesure aurait ainsi été instituée principalement en vue de sanctionner les contribuables fictifs ou animés d'une volonté d'évasion ou de fraude fiscale et n'exerçant pas d'activité économique réelle, ainsi que de les exclure promptement de la vie économique. Par ailleurs, ladite mesure servirait à faciliter le rétablissement d'un comportement conforme à la loi des contribuables qui exercent réellement une activité économique, mais en violation de la loi.

- 50 Compte tenu des éléments qui ressortent de la demande de décision préjudicielle, la situation de la requérante au principal relèverait des cas de radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti dans lesquels ce dernier, tout en ayant une activité économique réelle, exerce toutefois celle-ci en violation de la loi.
- 51 À cet égard, il importe de rappeler que, si, ainsi que le gouvernement hongrois le relève à juste titre, conformément à l'article 273 de la directive TVA, les États membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, telles que des sanctions en cas de non-respect des conditions formelles relatives à l'exercice du droit à déduction de la TVA, ces mesures ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs et ne doivent pas remettre en cause la neutralité de la TVA (arrêt du 15 septembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, point 41 et jurisprudence citée).
- 52 Or, dans la mesure où, en vertu de l'article 137, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, la radiation du numéro d'identification fiscale d'un assujetti entraîne la déchéance de son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, il importe de rappeler que la Cour a jugé que, compte tenu de la place prépondérante qu'occupe le droit à déduction dans le système commun de TVA, une sanction consistant en un refus absolu du droit à déduction apparaît disproportionnée au cas où aucune fraude ni atteinte au budget de l'État ne seraient établies (arrêt du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, point 70).
- 53 Par ailleurs, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, le fait de sanctionner le non-respect d'obligations formelles par le refus du droit à déduction de la TVA, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci sont satisfaites, va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe (voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, point 42 et jurisprudence citée).
- 54 Enfin, la Cour a jugé que le fait de sanctionner le non-respect par un assujetti des obligations de comptabilité et de déclaration par un refus de son droit à déduction de la TVA va clairement au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer l'application correcte de ces obligations, dès lors que le droit de l'Union n'empêche pas les États membres d'infliger, le cas échéant, une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction. La Cour a toutefois précisé qu'il pourrait en aller autrement si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 12 septembre 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée).
- 55 Il en découle qu'une mesure nationale consistant à sanctionner le manquement par un assujetti à la TVA des obligations formelles lui incombant par la radiation de son numéro d'identification fiscale et la déchéance de son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, au cours de la période ayant précédé cette radiation, de telle sorte que cet assujetti n'est plus fondé à exercer ce droit, alors même qu'il a remédié à un tel manquement, que son numéro d'identification fiscale a en conséquence été rétabli, que ledit manquement n'a pas eu pour effet de rendre impossible d'établir si les conditions de fond pour bénéficier dudit droit sont satisfaites et qu'aucun comportement abusif ou frauduleux dudit assujetti n'a été établi va au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'application correcte de ces obligations et l'exacte perception de la taxe ainsi que pour éviter la fraude fiscale.

- 56 Toutefois, il appartient, en définitive, à la juridiction de renvoi d'apprécier la compatibilité de la réglementation nationale concernée et de son application par la direction des impôts et des douanes avec les exigences mentionnées aux points 51 à 54 de la présente ordonnance, compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'affaire au principal.
- 57 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que les articles 63, 167 et 168, 178 à 180, 182 et 273 de la directive TVA ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une mesure nationale en vertu de laquelle un assujetti à la TVA dont le numéro d'identification fiscale a été radié au motif qu'il avait omis de déposer et de publier ses comptes annuels, puis rétabli, à la suite de la régularisation de cette omission, est déchu de son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, au cours de la période ayant précédé une telle radiation, alors même que les exigences de fond ouvrant droit à une telle déduction sont satisfaites et que cet assujetti n'a pas agi de manière frauduleuse ou abusive pour pouvoir bénéficier de ce droit.

Sur les dépens

- 58 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.

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

Les articles 63, 167 et 168, 178 à 180, 182 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, ainsi que les principes de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une mesure nationale en vertu de laquelle un assujetti à la TVA dont le numéro d'identification fiscale a été radié au motif qu'il avait omis de déposer et de publier ses comptes annuels, puis rétabli, à la suite de la régularisation de cette omission, est déchu de son droit à déduction de la TVA acquittée en amont, au cours de la période ayant précédé une telle radiation, alors même que les exigences de fond ouvrant droit à une telle déduction sont satisfaites et que cet assujetti n'a pas agi de manière frauduleuse ou abusive pour pouvoir bénéficier de ce droit.

Signatures