



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 21 septembre 2023¹

Affaire C-442/22

P sp. z o.o.
contre

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie
en présence de :
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Personne redevable de la TVA au sens de l'article 203 de la directive 2006/112 – Facture pour des opérations fictives (facture fictive) – Détermination de l'émetteur de la facture – Émission d'une facture par un tiers non habilité à cet effet – Émission d'une facture fictive par un employé à l'insu de l'employeur – Imputation de l'activité criminelle d'un tiers – Critère de la bonne foi – Faute d'un assujetti dans le choix ou la surveillance d'un employé »

I. Introduction

1. Le présent renvoi préjudiciel s'inscrit dans le contexte de la lutte contre la fraude, sujet qui domine déjà depuis des années le droit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il concerne encore une fois la portée de la « responsabilité d'une entreprise » qui a été impliquée d'une manière ou d'une autre dans la fraude à la TVA d'un autre assujetti. Comme on le sait, il suffit que l'entreprise ait dû savoir que, par son opération, elle participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA². Elle peut alors se voir refuser la déduction de la TVA en amont ou une exonération de la TVA, voire les deux à la fois³.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, point 54) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, point 39) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, point 27) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 48) ; du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, points 46 et 47), ainsi que du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction de la TVA) (C-596/21, EU:C:2022:921, point 25).

³ Concernant le problème de la surcompensation du préjudice subi qui en résulte, voir nos conclusions dans l'affaire Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, points 39 et suiv.).

2. Dans la présente affaire, une troisième possibilité vient s'ajouter : une dette fiscale supplémentaire en raison d'une mention indue de la TVA. Il s'agit en fin de compte de la responsabilité d'une entreprise pour ses travailleurs salariés qui, à son insu et de manière organisée et criminelle, ont délibérément aidé d'autres assujettis à commettre une fraude à la TVA (probablement en même temps qu'une fraude à l'impôt sur les bénéfices). Ainsi, des employés de stations-service ont collecté des justificatifs de paiement qui avaient été jetés, puis ont établi de nouvelles factures au moyen d'un deuxième « système de comptabilisation » pour les quantités de carburant qui y figuraient et les ont vendues à des personnes intéressées. Celles-ci ont utilisé les montants des livraisons de carburant (qui n'ont jamais été effectivement réalisées) pour déduire la TVA en amont dans le cadre de la déclaration de TVA et probablement aussi pour déduire les dépenses d'exploitation dans le cadre de la déclaration d'impôt sur les bénéfices. L'État polonais a pu détecter la fraude, mais n'a pas pu récupérer auprès des fraudeurs l'intégralité du préjudice subi en matière de TVA. C'est pourquoi l'administration fiscale s'est retournée également contre l'entreprise qui, bien que correctement imposée sur ses propres opérations, a, en apparence, établi elle-même les fausses factures.

3. Partant, la question à trancher dans la présente affaire est de savoir si les dettes de TVA d'une entreprise changent lorsque ses employés ont soutenu la fraude à la TVA d'un tiers en établissant des fausses factures sous le nom de l'entreprise. Ainsi, il s'agit d'une « sanction » en matière de TVA (par engagement de la responsabilité) de l'assujetti (employeur) pour le comportement criminel de ses propres employés qui ont participé à une fraude à la TVA d'un tiers. Cela est nouveau dans la mesure où la responsabilité pour des dettes fiscales résultant de fausses factures s'est toujours rapportée à un comportement fautif propre de l'entreprise. En revanche, jusqu'à présent, la « responsabilité » pour la participation à une fraude à la TVA commise par un tiers était toujours liée à l'absence de la diligence requise en ce qui concerne la réalisation d'opérations dans le cadre d'une chaîne d'opérations. Or, en l'espèce, rien ne peut être reproché à l'entreprise en ce qui concerne les opérations effectivement réalisées.

4. Certes, la lutte contre la fraude fiscale est l'un des défis majeurs posés par un système fiscal indirect avec déduction de la TVA en amont. Tout le monde est d'accord sur l'importance de cette lutte contre la fraude. Cependant, ne serait-ce qu'au regard des droits fondamentaux des entreprises concernées, il doit y avoir des limites. La Cour a maintenant l'occasion de préciser ces limites.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. La directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »⁴) définit le cadre du droit de l'Union. L'article 203 de la directive TVA régit la naissance de la dette fiscale par sa mention sur une facture :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »

⁴ Directive du Conseil du 28 novembre 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), dans sa version en vigueur pendant les années en cause (2010 à 2014).

B. Le droit polonais

6. La République de Pologne a transposé la directive TVA par l'Ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054), modifiée (ci-après la « loi relative à la TVA »). L'article 108, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA dispose :

« Toute personne morale, entité organisationnelle dénuée de personnalité juridique ou personne physique qui établit une facture dans laquelle elle mentionne un montant de TVA est redevable du paiement de celle-ci. »

III. Les faits et les questions préjudicielles

7. La société requérante, P sp. z o.o. (ci-après « P »), a opéré de 2001 à 2015 dans la vente de carburant, l'édition, la location de locaux commerciaux et la promotion immobilière. Elle tenait une comptabilité complète, était déclarée comme assujettie à la TVA et employait en moyenne quatorze salariés.

8. Un contrôle fiscal effectué par l'administration fiscale a révélé qu'entre janvier 2010 et avril 2014, un total de 1 679 fausses factures mentionnant la TVA (factures dites « vierges », qui ne reflétaient pas la vente effective de biens), d'un montant total de 1 497 847 zlotys polonais (PLN) (environ 335 000 euros), ont été émises au nom de P à l'intention d'entreprises qui ont fait valoir la TVA indiquée sur les factures par voie de déduction de la TVA en amont. Ces fausses factures n'ont pas été comptabilisées dans le registre des ventes de P. La TVA n'a été ni versée au Trésor public ni déclarée par P.

9. Le président du conseil de gérance de P a mené sa propre enquête à la lumière des conclusions du contrôle fiscal. Cette enquête a révélé que les factures « vierges » avaient été émises et vendues à l'insu et sans le consentement de la gérance par une employée de la société (ci-après « P. K. »).

10. P. K. a été employée par P, en tant que gérante d'une station-service, du 25 novembre 2005 au 24 mai 2014, date à laquelle elle a été licenciée pour manquement à ses obligations professionnelles. Parmi ces obligations figuraient la gestion de la caisse enregistreuse, l'émission de factures ainsi que la préparation de documents à l'intention de la comptable principale.

11. Selon ses déclarations, P. K. avait émis, depuis 2010, des factures globales relatives aux justificatifs de paiement collectés par les employés de la station-service qu'elle gérait. Les justificatifs de paiement provenaient de la corbeille à papier. Pour chaque facture, des justificatifs de paiement classés par année d'émission étaient conservés dans la chaufferie de la station-service. L'objectif était de garantir que les factures portant sur les ventes fictives sous le nom de la station-service n'incluent pas des quantités de carburant supérieures à celles effectivement vendues par celle-ci. P ne devait pas subir de préjudice du fait de ces agissements. Les fausses factures étaient enregistrées sur un ordinateur du bureau (sur un fichier à accès sécurisé).

12. P. K. établissait ces factures sous un autre format que les factures légales, toujours en l'absence de son adjoint. Elle n'imprimait pas de copies des factures afin de ne pas créer d'« archives papier ». Elle ne transmettait pas non plus les factures à la comptabilité. Elle utilisait les données de P, qu'elle indiquait comme étant l'émetteur des factures, en utilisant le numéro d'identification fiscale (NIP) de celle-ci. Sur les factures figuraient la signature ainsi que le cachet de P. K. À partir

de 2014, les factures ne comportaient qu'une signature informatique et pas de cachet. Tous les employés impliqués, qui travaillaient sous les ordres de P. K. à la station-service, profitaient de ces agissements. Les employés recevaient une rémunération correspondant à la quantité de carburant indiquée dans les justificatifs de paiement remis et utilisés pour établir les fausses factures. On ne sait pas exactement comment et où ces factures ont été établies. D'après les déclarations de P, cela n'était probablement fait ni sur l'ordinateur ni dans les locaux de la station-service.

13. Sur la base des constatations du contrôle fiscal, l'administration fiscale a établi à l'encontre de P, par voie de décision, une dette de TVA pour la période allant de janvier 2010 à avril 2014. P a introduit une réclamation contre cette décision. L'autorité de recours (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej) a maintenu la dette de TVA établie par décision relative à la réclamation du 31 octobre 2017.

14. Sur la base des faits constatés, les deux autorités ont établi d'un commun accord, sans objections des parties, que les fausses factures avaient permis de documenter des livraisons de biens et des prestations de services qui n'avaient pas été effectivement réalisées. Les factures auraient simulé la réalisation effective d'opérations afin de permettre à des tiers d'obtenir frauduleusement un remboursement de TVA.

15. Les deux autorités ont estimé que P, en tant qu'employeur, n'avait pas fait preuve de la diligence requise pour éviter l'émission de fausses factures. Les missions de P. K. n'auraient pas été définies précisément par écrit. Parmi les missions au sens large figurait l'habilitation à émettre des factures de TVA sur des justificatifs de paiement en dehors du système d'exploitation d'entreprise, en tant que fichier Excel, sans accord supplémentaire de l'employeur. Étant donné que le président du conseil de gérance de P savait que, à la station-service, des factures étaient établies pour des justificatifs de paiement, c'est-à-dire en dehors de la surveillance du service comptable, il aurait pu et dû prévoir que cela faciliterait l'émission de fausses factures. Ainsi, à cause d'un manque de contrôle et d'organisation adéquats, le président du conseil de gérance de la société n'aurait découvert les agissements en cause qu'après le contrôle de l'administration fiscale.

16. Selon les autorités administratives, P. K. n'était pas un tiers par rapport à P, mais la gérante d'une station-service de P et donc une employée habilitée à donner des instructions aux employés de la station-service et à émettre des factures. Les autorités ont également constaté que, bien que l'on ait tenté d'exclure les destinataires des fausses factures de la procédure de remboursement, il y aurait eu des pertes de recettes fiscales qui n'auraient pas pu être évitées à temps.

17. Par jugement du 23 février 2018, le Wojewódzki Sąd Administracyjny (tribunal administratif de voïvodie, Pologne) a rejeté le recours introduit par P contre la décision du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, de Lublin, en reprenant à son compte les motifs retenus par l'autorité qui s'était prononcée sur la réclamation. P s'est pourvue en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne). Celui-ci a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes au titre de l'article 267 TFUE :

« 1) L'article 203 de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que, lorsqu'un employé d'un assujetti à la TVA a émis une fausse facture mentionnant la TVA, sur laquelle il a indiqué les données de son employeur en tant qu'assujetti, à l'insu de ce dernier et sans son consentement, il convient de qualifier de "personne mentionnant la TVA sur la facture et redevable de la TVA" :

- l'assujetti à la TVA, dont les données ont été utilisées illégalement sur la facture, ou
 - l'employé qui a mentionné illégalement la TVA sur une facture en utilisant les données d'un assujetti à la TVA ?
- 2) Aux fins de déterminer qui doit être qualifié, au sens de l'article 203 de la directive [TVA], de "personne mentionnant la TVA sur une facture et redevable de la TVA" dans des circonstances telles que celles exposées au point 1 ci-dessus, importe-t-il de savoir si l'assujetti à la TVA qui emploie un travailleur qui a illégalement mentionné les données de l'assujetti qui l'emploie sur une facture de TVA peut se voir reprocher un manque de diligence dans la surveillance de cet employé ? »

18. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, P, l'administration fiscale polonaise, le médiateur polonais pour les petites et moyennes entreprises (ci-après le « Médiateur ») et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, de son règlement de procédure.

IV. Analyse juridique

A. Sur les questions préjudicielles et les différentes étapes de notre examen

19. Les deux questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, soulèvent en substance la question de savoir quels risques une entreprise assujettie doit supporter en matière de TVA lorsqu'elle a été trompée par ses employés. En l'espèce, ces derniers avaient établi, à l'insu de l'entreprise, des fausses factures sous son nom et les avaient vendues à des tiers, pour leur propre compte, aux fins d'une fraude fiscale.

20. Dans ce contexte, la question de l'interprétation de l'article 203 de la directive TVA se pose une fois de plus⁵. Cette disposition vise à contrer le risque d'une déduction injustifiée de la taxe en amont par le destinataire de la facture par une dette fiscale correspondante de l'émetteur de la facture. C'est pourquoi il convient tout d'abord de déterminer qui est l'émetteur de la facture au sens de cet article – l'émetteur de la facture ou celui qui est désigné sur la facture comme l'émetteur de celle-ci (voir section B). S'il ne devait s'agir que de celui qui a également établi la facture, la question se pose alors de savoir quelles sont les conditions d'imputation du comportement (criminel) d'un autre (tiers) à l'émetteur apparent de la facture (voir section C).

⁵ La Cour s'est penchée dernièrement de manière plus approfondie sur l'interprétation de l'article 203 de la directive TVA dans l'arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968).

B. L'émetteur d'une facture au sens de l'article 203 de la directive TVA

1. Esprit et finalité de l'article 203 de la directive TVA

21. Aux termes de l'article 203 de la directive TVA, la TVA est due par toute personne la mentionnant sur une facture. Ainsi que la Cour⁶ l'a déjà jugé, l'article 203 de la directive TVA vise « seulement » la TVA indûment facturée, c'est-à-dire une TVA non due légalement, bien qu'elle soit mentionnée sur la facture.

22. L'article 203 de la directive TVA vise à obvier au risque de perte de recettes fiscales que fait courir le destinataire d'une facture qui fait jouer un droit à déduction injustifié⁷ au titre de cette facture⁸. La présente affaire en est une illustration.

23. Certes, l'exercice dudit droit à déduction est limité aux seules taxes correspondant à une opération soumise à la TVA⁹. Cependant, le risque de perte de recettes fiscales n'est pas complètement éliminé tant que le destinataire d'une facture mentionnant indûment une TVA est encore susceptible de l'utiliser aux fins d'un tel exercice, conformément à l'article 168 de la directive TVA¹⁰. En effet, il n'est pas exclu que l'administration fiscale ne puisse pas déterminer en temps utile que des motifs juridiques de fond s'opposent à l'exercice du droit à déduction qui existe sur le papier.

24. L'article 203 de la directive TVA vise ainsi à faire coïncider la déduction exercée par le *destinataire* de la facture et la dette fiscale de l'*émetteur* de la facture à l'instar de ce qui se passerait normalement aussi dans une véritable livraison entre le fournisseur et le bénéficiaire de la prestation¹¹. Les termes de l'article 203 de la directive TVA ne requièrent pas à cet égard que le destinataire de la facture ait exercé effectivement un droit à déduction. Il suffit qu'il y ait un risque que ce droit soit exercé (de manière injustifiée).

25. En conséquence, l'émetteur de la facture répond dès lors en dehors de toute faute (c'est-à-dire objectivement) du risque que le destinataire de cette facture puisse déduire la taxe de manière injustifiée au titre de ladite facture (irrégulière). Ainsi, il s'agit non pas d'une véritable dette fiscale, mais d'une responsabilité pour le déficit de recettes fiscales de l'émetteur de la facture, comme la Cour l'a déjà précisé¹².

⁶ Arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, points 21 et 23).

⁷ Lorsque, dans le segment de texte habituel, la Cour indique que l'article 203 de la directive TVA vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales « que peut engendrer le droit à déduction », cela est quelque peu imprécis ; voir arrêts du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 32) ; du 11 avril 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, point 24) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 32) ; du 29 septembre 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, point 36), ainsi que du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, point 20). Il ne s'agit précisément pas du *droit* à déduction de la TVA en amont, mais uniquement du risque découlant d'une déduction *injustifiée* de la TVA en amont. C'est sans doute de cela qu'il s'agit toujours, étant donné qu'une déduction justifiée de la TVA en amont ne peut pas présenter de risque de perte de recettes fiscales.

⁸ Voir, en ce sens, expressément, arrêts du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, points 28 et suiv.) ; du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 32) ; du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, points 35 et 36) ; du 11 avril 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, point 24) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 32), ainsi que du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 27).

⁹ Arrêt du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 13).

¹⁰ Voir, expressément, arrêt du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, points 28 et suiv.), citant l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 57).

¹¹ Voir, à cet égard également, nos conclusions dans l'affaire EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, points 31 et suiv.).

¹² Voir, expressément, arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 61).

26. Cette responsabilité ne joue pas seulement en cas d'erreur sur le juste taux de la taxe (la facture mentionne le taux normal au lieu du taux réduit), mais en particulier aussi en cas de facturation d'opérations fictives¹³.

27. Ainsi, l'article 203 de la directive TVA prévoit une responsabilité objective pour risque de perte de recettes fiscales, qui rend l'émetteur de la facture responsable, indépendamment de toute faute, du risque qu'il crée lorsqu'il émet des fausses factures pour des opérations fictives. La conséquence est alors qu'il est lui-même redevable de la TVA mentionnée indûment.

2. Limites intrinsèques de la responsabilité objective pour risque de perte de recettes fiscales

28. Cette responsabilité objective pour risque, qui fait supporter à l'émetteur d'une facture, indépendamment de toute faute, une TVA mentionnée à tort, a toutefois des limites. Pour que cette responsabilité ne soit pas arbitraire au regard des droits fondamentaux de la personne concernée (P invoque notamment l'article 17 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne), il faut à la fois une raison objective (à savoir un risque de perte de recettes fiscales) [voir sous a)] et une imputabilité subjective du risque [voir sous b)].

a) Nécessité d'un risque de perte de recettes fiscales

29. Comme la Cour l'a récemment jugé, l'élément de risque de perte de recettes fiscales de l'article 203 de la directive TVA ne trouve pas à s'appliquer lorsqu'un risque de perte de recettes de TVA est exclu en soi¹⁴. C'est ce que la Cour a jugé dans une affaire dans laquelle il était établi que les factures erronées n'avaient été émises qu'à l'égard de consommateurs finals ne bénéficiant pas d'un droit à déduction de la TVA payée en amont¹⁵.

30. Un tel risque est également exclu en soi, dès lors que, comme en l'espèce, l'administration fiscale a déjà découvert la fraude organisée commise par les employés de P, de sorte que les acheteurs des fausses factures sont connus et ont pu se voir refuser avec succès et définitivement la déduction de la TVA en amont. Selon la demande de décision préjudicielle, l'État polonais y est parvenu dans une certaine mesure. C'est pourquoi, dans cette mesure, la question de l'applicabilité de l'article 203 de la directive TVA ne se pose plus, et se pose tout au plus encore la question de la sanction des vendeurs et des acheteurs des fausses factures. Toutefois, il s'agit normalement d'une question relevant du droit pénal et non du droit fiscal. Comme la Cour l'a déjà souligné¹⁶, l'article 203 de la directive TVA n'a pas de caractère de sanction.

31. Une dette fiscale supplémentaire de l'émetteur de la facture (qu'il s'agisse de P ou de P. K.) dans un tel cas entraînerait un « enrichissement de l'État » à l'occasion d'une fraude à la TVA. Cela irait manifestement au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter contre la fraude. Il serait

¹³ Voir, spécifiquement, arrêt du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 26), en combinaison avec nos conclusions dans l'affaire EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, points 30 et suiv.), auquel renvoie l'arrêt du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 26). Voir, auparavant, arrêt du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne (C-427/98, EU:C:2002:581, point 41). Voir, en ce sens également, arrêt du 29 septembre 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, point 35).

¹⁴ Arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, points 24 et 25). Voir, en ce sens déjà, arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, points 24, 32 et suiv.), dans le cas où l'administration fiscale a déjà pu refuser définitivement la déduction de la TVA en amont.

¹⁵ Arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, point 25).

¹⁶ Arrêt du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 34). C'est également dans ce sens que va l'arrêt du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 37).

également étrange qu'un État de droit puisse, en raison d'une fraude à la TVA détectée, encaisser des recettes fiscales plus élevées qu'en l'absence de celle-ci. En effet, dans la mesure où aucune déduction de la TVA en amont n'a pu être effectuée, les recettes de TVA de l'État polonais augmenteraient, bien qu'aucune opération n'ait été réalisée. Cette conclusion ne serait pas non plus compatible avec le caractère d'une disposition relative à la responsabilité (voir, pour plus de détails, points 22 et suivants des présentes conclusions).

32. Dans le même ordre d'idées, la Cour a très tôt jugé que, même si la directive TVA ne contient pas de dispositions relatives à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée¹⁷, il appartient aux États membres de trouver une solution à cet égard¹⁸. Pour parvenir à cette solution, la Cour a dégagé deux approches que les États membres doivent prendre en considération.

33. Ainsi, pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de régulariser *toute* taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa *bonne foi*¹⁹. De surcroît, le principe de neutralité de la TVA veut que la taxe indûment facturée puisse être corrigée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales *sans* qu'une telle régularisation puisse être subordonnée par les États membres à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture²⁰.

34. Dans ce dernier cas, la raison pour laquelle le risque de perte de recettes fiscales est exclu – c'est-à-dire si l'émetteur de la facture l'a éliminé activement ou si l'administration fiscale est parvenue à l'éliminer – importe peu²¹. En effet, les mesures que les États membres adoptent afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union en la matière²². Cela vaut en particulier pour une responsabilité objective (voir points 26 et suivants des présentes conclusions).

35. Par conséquent, la question de la mise en cause de P pour les fausses factures établies par P. K. ne se pose que dans la mesure où il n'a pas été possible d'empêcher la déduction de la taxe en amont par les acheteurs, c'est-à-dire dans la mesure où il existe toujours un préjudice pour les recettes fiscales de l'État polonais.

¹⁷ Voir, en ce sens, expressément, arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 48) ; du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, point 38), et du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 30).

¹⁸ Arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 18) ; du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 49) ; du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 49), ainsi que du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 35).

¹⁹ Arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 18) ; du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 36) ; du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 33) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 33) ; du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 27), et du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 31).

²⁰ Arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 58) ; du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 50) ; du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 37) ; du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, point 37) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 33), et du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 28).

²¹ Voir arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, point 24), refus par l'administration fiscale. Voir, en ce sens déjà, arrêt du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 52 – un montant qui ne peut pas être de la TVA ne comporte pas de risque de perte de recettes fiscales).

²² Arrêt du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 39). Voir, par analogie, arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 59 et jurisprudence citée).

b) Imputation subjective : l'émetteur d'une facture

36. Pour autant qu'un tel préjudice subsiste, celui-ci devrait être imputable à P, en effet, l'article 203 de la directive TVA ne vise que l'émetteur de ces factures. En l'espèce, la particularité est que le prestataire figurant sur la facture (en l'espèce P) qui établit normalement la facture n'a justement pas établi cette facture. Elle a été établie par P. K., qui a simplement utilisé le nom de son employeur. Or, en apparence, ces factures ont été établies par P, même si un format de facturation différent a été utilisé. Son nom, son adresse et son numéro d'identification fiscale ont été utilisés.

37. Si P. K. était un tiers totalement étranger s'étant servi, plus ou moins par hasard, des données de P pour établir et vendre des fausses factures (cela aussi s'est déjà produit), la réponse serait sans équivoque. En l'absence d'imputation du comportement de ce tiers, la responsabilité de P serait arbitraire et disproportionnée et il ne serait donc jamais possible de considérer P comme étant l'émetteur de ces factures, ainsi que le relève également l'administration fiscale.

38. Or, à la différence du cas de fausses factures établies par un tiers étranger, il existe en l'espèce une certaine proximité entre l'émetteur de la facture proprement dit (P. K.) et l'émetteur apparent de la facture (P), en raison de la relation de travail qui existait à ce moment-là. P. K. a sciemment utilisé les informations qu'elle avait obtenues chez P sur les quantités de carburant dont les justificatifs de vente avaient été jetés, les données relatives aux factures relatives à P et son numéro fiscal.

39. Toutefois, il est par ailleurs certain que cette vente (criminelle) de fausses factures sous le nom de P a été effectuée à l'insu et sans la volonté de celle-ci et qu'elle ne relevait pas non plus du domaine d'activité confié à P. K. par le droit du travail ou par une procuration juridique.

40. La question décisive est celle de savoir qui, dans un tel cas, est l'émetteur de la facture au sens de l'article 203 de la directive TVA. Partant, il convient de déterminer si, et dans quelles conditions, un employeur peut se voir imputer les agissements délictueux de ses employés (en l'occurrence sous la forme de criminalité organisée) ou se disculper à cet égard en raison de sa bonne foi.

41. Aux termes de l'article 203 de la directive TVA, la TVA est due par toute personne la mentionnant sur une facture. Il suffit qu'il s'agisse d'une personne qui mentionne la TVA sur une facture, c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessaire qu'il s'agisse d'un assujetti. La directive se fonde en outre sur une action (« mentionner »). Or, ce n'est P, mais P. K. qui a mentionné la TVA. C'est pourquoi, selon le libellé de la directive TVA, P. K. doit la TVA qu'elle a mentionnée de manière irrégulière. P n'est l'émettrice de la facture qu'en apparence.

42. Il serait contraire à l'esprit et à la finalité, en tant que responsabilité objective pour un risque de perte de recettes fiscales, exposés dans les présentes conclusions (points 22 et suivants), de se retourner non seulement contre l'émetteur, mais aussi contre l'« émetteur apparent » des factures. L'article 203 de la directive TVA vise non pas à sanctionner ou doubler le montant des recettes fiscales, mais à parer au risque de pertes de recettes fiscales. Par conséquent, une seule personne peut être considérée comme émetteur d'une facture au sens de l'article 203 de la directive TVA. Cela découle également de la possibilité de régularisation que la Cour reconnaît elle-même à l'émetteur qui a agi de manière fautive. Ainsi, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la *possibilité de régularisation* de toute taxe indûment

facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi²³. Toutefois, cela suppose que la personne concernée sache à l'égard de qui elle a émis les fausses factures. Or, P ne connaît pas les acheteurs des factures. Seule P. K. sait qui ils sont.

43. Dans la mesure où il subsiste un risque de perte de recettes fiscales (ou de préjudice) pour l'État polonais, c'est en principe P. K., en tant qu'émettrice des fausses factures, qui est redevable de la TVA mentionnée indûment sur ces factures.

C. Imputation de l'activité criminelle d'un tiers

44. Il ne peut en être autrement que si le comportement criminel de P. K. peut être imputé d'une manière ou d'une autre à l'assujetti (en l'occurrence P). En particulier, l'administration fiscale polonaise invoque une sorte de « faute de surveillance ». Étant donné que P savait que P. K. pouvait également établir des factures manuelles en dehors du système de facturation habituel, P aurait dû savoir qu'elle établissait des fausses factures. En l'absence de mesures de surveillance en ce sens, le comportement de P. K. devrait être imputé à P.

1. Imputation du comportement criminel d'autrui selon le « principe » d'interdiction de la fraude ?

45. Cette approche de la République de Pologne ressemble quelque peu à la jurisprudence de la Cour concernant le refus de la déduction (ou de l'exonération, voire des deux à la fois) lorsque l'assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA²⁴.

46. Aux fins de la directive TVA, la Cour estime qu'un tel assujetti doit être considéré comme participant ou comme facilitant la fraude, indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens ou de l'utilisation des services²⁵. Dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement²⁶. La Cour semble même avoir développé sur cette base un principe spécifique « d'interdiction de la fraude »²⁷.

²³ Arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 18) ; du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 36) ; du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 33) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 33) ; du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 27), et du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 31).

²⁴ Voir arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, point 54) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, point 39) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, point 27) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 48) ; du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, points 46 et 47), ainsi que du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction de la TVA) (C-596/21, EU:C:2022:921, point 25).

²⁵ Arrêts du 11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, points 46 et 47 ainsi que jurisprudence citée), et du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction) (C-596/21, EU:C:2022:921, point 25).

²⁶ Arrêts du 11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, point 45 et jurisprudence citée), et du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction) (C-596/21, EU:C:2022:921, point 24).

²⁷ Arrêt du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction) (C-596/21, EU:C:2022:921, points 20 et 29).

47. Non seulement cette jurisprudence va très loin et soulève d'autres questions²⁸, mais, en outre, il ne s'agit pas pour P de faire valoir une déduction de la TVA en amont ou une exonération fiscale, c'est-à-dire des droits patrimoniaux. P souhaite simplement ne pas être responsable de l'avantage patrimonial d'un tiers (l'acheteur des fausses factures, avec lequel il n'a aucun lien). Partant, il s'agit non pas de la lutte contre la fraude à l'intérieur d'une chaîne d'opérations, mais d'une responsabilité pour pertes de recettes fiscales²⁹ de « tout un chacun ».

48. Toutefois, le simple fait de savoir (ou de devoir savoir) qu'un tiers étranger établit et vend des fausses factures en utilisant son propre nom ne peut, selon le libellé de l'article 203 de la directive TVA, engager une responsabilité. La lutte contre les infractions pénales relève de la compétence non pas de « tout un chacun », mais de l'État membre. En l'absence d'un motif particulier d'imputation à ce tiers³⁰, l'assujetti ne saurait se voir refuser un « avantage » (exonération fiscale ou déduction de la taxe en amont) et encore moins « tout un chacun » se voir imposer une responsabilité (par l'intermédiaire d'une dette fiscale supplémentaire).

2. Imputation du comportement criminel de ses propres employés sur la base du critère de la mauvaise foi

49. C'est pourquoi la solution ne découle pas de la jurisprudence susmentionnée en matière de lutte contre la fraude, mais du principe de neutralité de la TVA et de la jurisprudence de la Cour relative à l'article 203 de la directive TVA. En effet, selon cette jurisprudence, pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de régulariser toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture, qui, comme le souligne à juste titre la Commission dans ses observations, ne doit pas être un entrepreneur, démontre sa *bonne foi*³¹.

50. Certes, cela concerne l'émetteur d'une facture, ce que P n'est pas. Cependant, comme semble le considérer aussi la Commission, cette approche est également transposable à la personne qui, en apparence, peut être considérée comme l'émetteur d'une facture (émetteur apparent). En effet, si cette personne était de bonne foi, alors elle est davantage victime qu'auteur de la fraude et ne saurait tomber sous le coup de l'article 203 de la directive TVA. Si, en revanche, elle n'était pas de bonne foi *et* si le comportement de l'émetteur de la facture peut lui être imputé comme si c'était le sien (en raison d'une proximité ou d'une responsabilité particulière), la responsabilité en tant qu'émetteur de la facture émise de manière irrégulière peut également lui être imputée.

51. Il convient de tenir compte du fait qu'en l'occurrence l'activité criminelle de l'employée, à savoir l'établissement et la vente de fausses factures, n'avait aucun lien direct avec le poste que celle-ci occupait conformément au droit du travail au sein de l'entreprise P. Au contraire, ce poste lui a simplement donné l'occasion de cette activité criminelle, qui lui était pourtant interdite par le droit du travail. C'est pourquoi, contrairement à ce qui se passe lorsque des employés établissent des factures (éventuellement erronées) pour les livraisons de carburant dans

²⁸ C'est ce que montrent les demandes de décision préjudicielle incessantes à ce sujet – voir, rien que dernièrement, arrêts du 11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910) ; du 15 septembre 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), et du 24 novembre 2022, Finanzamt M (Étendue du droit à déduction) (C-596/21, EU:C:2022:921).

²⁹ Voir, en ce sens, expressément, arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 61).

³⁰ Dans le cadre de sa jurisprudence en matière de lutte contre la fraude, la Cour de justice semble situer ce motif d'imputation dans la chaîne de transactions existante et dans l'invocation d'un « avantage » dans le cadre de cette chaîne d'opérations.

³¹ Arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 18) ; du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 36) ; du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 33) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 33) ; du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 27), et du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 31).

le cadre de l'activité courante, l'émission de ces factures ne peut pas être tout simplement imputée à P. Il convient à cet égard de distinguer l'émission de *factures au nom de P* (dans le cadre des pouvoirs conférés conformément au droit du travail) et l'émission de *factures sous le nom de P* (quasiment dans le cadre de la criminalité organisée et à son insu).

52. Néanmoins, comme le souligne à juste titre l'administration fiscale, il existe une certaine proximité de l'employeur avec son employé, voire une responsabilité pour celui-ci. C'est pourquoi il est déterminant de savoir selon quels critères on peut parler d'un employeur de bonne foi.

3. Sur le critère de la bonne foi dans le cadre de l'article 203 de la directive TVA

53. La bonne foi est exclue lorsque l'employeur était au courant des agissements de son employé et n'est pas intervenu alors qu'il le pouvait. Dans ce cas, il fait sciemment siens les agissements de cet employé. Il doit alors être considéré comme le seul émetteur de ces factures en raison de l'apparence qu'il a sciemment tolérée et qui est créée par les fausses factures. Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce.

54. La Cour a déjà élaboré des critères d'imputation dans le cadre de la réduction de subventions à l'agriculture en raison du non-respect par un tiers (contractant) des conditions d'octroi des subventions. Elle a jugé que, en cas de violation commise par un tiers qui a exécuté des travaux déterminés à la demande des bénéficiaires de l'aide, ce dernier peut être tenu responsable de cette violation s'il a agi de façon intentionnelle ou négligente du fait du choix ou de la surveillance de ce tiers ou des instructions données à celui-ci. Il en est ainsi indépendamment du caractère intentionnel ou négligent du comportement dudit tiers³². Toutefois, cela ne peut pas être transposé tel quel au cas de figure de l'espèce. D'une part, en ce qui concerne l'établissement de fausses factures, P. K. n'a pas été mandatée par P, mais a elle-même agi intentionnellement en dehors de son « mandat ». D'autre part, P n'a pas non plus été enrichie par des ressources d'État qui doivent lui être retirées parce qu'elles n'ont pas atteint leur but.

55. Néanmoins, il est possible de recourir à l'idée qui y est évoquée d'une faute propre de choix et de surveillance (en l'occurrence de l'employeur), lorsque celui-ci est un assujetti au sens du droit en matière de TVA. En effet, les assujettis occupent une position particulière pour le fonctionnement du système de la TVA. C'est pourquoi la Cour les qualifie également de collecteurs de taxes pour le compte de l'État³³.

56. Le système indirect de la TVA est particulièrement exposé aux risques d'abus, précisément parce que la personne redevable n'est pas celle qui supporte la charge de la TVA. La déduction de la TVA en amont par un assujetti dans une chaîne d'opérations augmente encore ce risque. Toutefois, la prévention de ce risque de fraude inhérent au système relève en premier lieu de la responsabilité du législateur.

57. Cela est d'autant plus vrai dans l'Union européenne, où l'État de droit revêt une valeur particulière. Ainsi, la Cour souligne de plus en plus que l'Union est composée d'États qui respectent et partagent les valeurs mentionnées à l'article 2 TUE³⁴. Parmi les valeurs sur

³² Arrêt du 27 février 2014, van der Ham et van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, point 53). Voir, également à cet égard, nos conclusions dans l'affaire van der Ham et van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, points 73 et suiv.).

³³ Arrêts du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25), et du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21).

³⁴ Arrêt du 24 juin 2019, Commission/Pologne (Indépendance de la Cour suprême) (C-619/18, EU:C:2019:531, points 42 et 43).

lesquelles l'Union est fondée, telles qu'énoncées à l'article 2 TUE, figure notamment le principe de l'État de droit. Dès lors, un État membre ne saurait répercuter unilatéralement sur des particuliers ce risque qu'il a lui-même créé. La lutte contre la fraude fiscale est, tout d'abord, une mission de l'État, et non celle d'un particulier. Comme la Commission le souligne à juste titre dans ses observations, la protection des recettes fiscales ne saurait avoir pour effet de faire peser la charge de la TVA sur un assujetti étranger à la fraude (en l'espèce, étranger à la vente de fausses factures).

58. Toutefois, dans un système d'imposition indirecte, l'État, en tant que créancier de la taxe, est tributaire de la coopération des contribuables en tant que collecteurs de taxes. Même si ces derniers doivent participer obligatoirement et gratuitement à la collecte de la TVA, il n'est pas disproportionné d'exiger à cet égard une diligence certaine, mais non excessive. Partant, en tant que collecteur de taxes pour le compte de l'État, un assujetti ne peut notamment pas fermer les yeux et accepter délibérément une fraude à la TVA. Cela a également une incidence sur l'imputation, en droit de l'Union, des agissements frauduleux de ses propres employés.

59. Comme nous l'avons déjà indiqué dans nos conclusions dans l'affaire relative à la récupération d'aides à l'agriculture, en matière délictuelle, le principe de l'imputation du comportement fautif des préposés indépendamment d'une faute propre est, par principe, étranger aux droits de certains États membres³⁵. C'est pourquoi un commettant n'est pas automatiquement responsable, en vertu d'un éventuel principe de droit non écrit, du comportement fautif d'un de ses préposés comme de son propre comportement fautif, mais ne l'est que pour autant qu'il ait lui-même personnellement commis une faute dans le choix ou la surveillance.

60. Dans le contexte de l'article 203 de la directive TVA, cela signifie que P doit être considérée comme étant de bonne foi tant qu'aucune faute *propre* ne peut lui être reprochée. C'est pourquoi le simple fait de « devoir savoir » ne saurait constituer une faute propre de P que si une faute dans le choix ou la surveillance de ses employés lui est personnellement imputable. En l'espèce il n'apparaît pas qu'il y ait eu de faute dans le choix, si bien que seule une faute dans la surveillance est envisageable.

61. Seule la juridiction de renvoi peut déterminer si une telle faute a été commise en l'espèce. Il s'agit toutefois d'un critère différent de celui que la Cour a élaboré dans sa jurisprudence en matière de refus de déduction ou d'exonération de la TVA dans des chaînes d'opérations « frauduleuses ». En particulier, il est possible de prendre en considération, comme indice de bonne foi, la façon dont l'assujetti a coopéré avec l'administration fiscale pour déterminer l'ampleur de la criminalité organisée (le dommage a été causé en premier lieu par les acheteurs des fausses factures).

62. Contrairement à ce que semble suggérer l'administration fiscale, il est sans pertinence à cet égard que les tâches de P. K. n'aient pas été définies par écrit. Le fait qu'il existe ou non une définition écrite des tâches réduit tout au plus de manière insignifiante le risque de comportement criminel de l'employé. C'est pourquoi, contrairement à ce qu'affirme le Médiateur dans son avis, il importe peu de savoir si l'établissement des factures fait en principe partie des tâches du travailleur ou non. Le travailleur qui souhaite établir des fausses factures peut le faire à tout moment, que l'établissement des factures correctes fasse ou non partie de ses attributions.

³⁵ Voir nos conclusions dans l'affaire van der Ham et van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, point 76).

63. En outre, le fait que des factures normales pouvaient être et étaient établies par P. K. en dehors du système d'exploitation d'entreprise ne signifie pas que l'employeur aurait dû prévoir que ses employés établiraient et revendraient des fausses factures. Dans la mesure où la comptabilité (à l'intérieur et à l'extérieur du système d'exploitation d'entreprise) n'a pas présenté d'irrégularités jusqu'à présent, aucune faute de surveillance ne résulte des points énumérés par l'administration fiscale. Comme P le fait remarquer à juste titre dans ses observations, il est difficile pour un particulier (en tant qu'employeur) d'empêcher ce type de « criminalité organisée » par P. K., les autres employés et les acheteurs des factures.

64. À cet égard, il y aura probablement lieu de distinguer selon qu'il y avait ou non une raison ou des indices précis – comme l'indique à juste titre la Commission – justifiant une surveillance particulière. En l'absence de raison précise, il devrait être possible d'exiger d'un assujetti tout au plus un simple système interne de gestion des risques – l'assujetti ne peut pas faire aveuglément confiance à ses salariés. Toutefois, dès que l'assujetti dispose d'indices concrets, il peut être exigé de lui qu'il prenne des mesures de surveillance plus concrètes, pouvant aller jusqu'à l'intervention des services répressifs. Il s'agit, en définitive, d'une appréciation d'ensemble de toutes les circonstances, qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'effectuer.

V. Conclusion

65. Partant, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) :

L'article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

doit être interprété en ce sens que :

l'émetteur apparent d'une facture relative à des opérations fictives n'est redevable de la taxe qui y est mentionnée que si i) la déduction de la TVA en amont n'a pas encore pu être refusée au destinataire de la facture, ii) l'émission de la facture par un tiers lui est imputable en raison d'une responsabilité (ou proximité particulière) et iii) il n'était pas de bonne foi. À cet égard, la bonne foi ne peut être exclue qu'en cas de faute propre de l'émetteur apparent. Dans le cas d'un assujetti, il est également possible de voir cette faute dans une faute commise dans le choix ou la surveillance de ses employés.