



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

16 mai 2024*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Modalités du remboursement de la TVA en faveur des assujettis non établis dans l’État membre du remboursement – Directive 2008/9/CE – Article 20 – Demande d’informations complémentaires formulée par l’État membre du remboursement – Informations devant être fournies dans un délai d’un mois – Classement de la procédure en raison de l’absence de réponse de l’assujetti dans ce délai – Article 23 – Refus de prise en compte des informations présentées pour la première fois au cours de la procédure de recours – Principe d’effectivité – Principe de neutralité de la TVA – Principe de bonne administration »

Dans l’affaire C-746/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie), par décision du 18 novembre 2022, parvenue à la Cour le 6 décembre 2022, dans la procédure

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^{me} A. Prechal, présidente de chambre, MM. F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer et M^{me} M. L. Arastey Sahún (rapporteure), juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Slovenské Energetické Strojárne a.s., par M^{es} P. Barta, T. Fehér et P. Jalsovszky, ügyvédek,
- pour le gouvernement hongrois, par M. M. Z. Fehér et M^{me} R. Kissné Berta, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le hongrois.

- pour le Conseil de l'Union européenne, par M^{mes} Zs. Bodnár, J. Haunold et E. d'Ursel, en qualité d'agents,
 - pour la Commission européenne, par M^{me} J. Jokubauskaitė et M. A. Tokár, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 décembre 2023,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 20, paragraphe 2, et de l'article 23 de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23), de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »), des articles 167 et 169 à 171 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 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que des principes de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'effectivité et de proportionnalité.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Slovenské Energetické Strojárne a.s. à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et douanes, Hongrie) (ci-après l'« autorité fiscale de second degré ») au sujet du classement de la procédure de remboursement de la TVA engagée par cette société au titre de la TVA supportée par celle-ci au cours de l'année 2020.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

- 3 L'article 167 de la directive TVA énonce :
« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »
- 4 Aux termes de l'article 170 de cette directive :
« Tout assujetti qui, au sens de [...] l'article 2, point 1), et de l'article 3 de la directive 2008/9/CE et de l'article 171 de la présente directive, n'est pas établi dans l'État membre dans lequel il effectue des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de TVA a le droit d'obtenir le remboursement de cette taxe dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les opérations suivantes :

[...]

b) les opérations pour lesquelles la taxe est uniquement due par l'acquéreur ou le preneur conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199. »

5 L'article 171, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de taxe, mais qui sont établis dans un autre État membre, est effectué selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE. »

La directive 2008/9

6 Aux termes du considérant 3 de la directive 2008/9 :

« La nouvelle procédure devrait affermir la position des entreprises, étant donné que les États membres sont redevables d'intérêts si le remboursement est effectué avec retard, et le droit de recours des entreprises est renforcé. »

7 L'article 1^{er} de cette directive dispose :

« La présente directive définit les modalités du remboursement de la [TVA], prévu à l'article 170 de la [directive TVA] en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement et qui remplissent les conditions prévues à l'article 3. »

8 L'article 19, paragraphe 2, de la directive 2008/9 prévoit :

« L'État membre du remboursement notifie au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement dans un délai de quatre mois à compter de sa réception par l'État membre du remboursement. »

9 L'article 20 de cette directive énonce :

« 1. Lorsque l'État membre du remboursement estime ne pas être en possession de toutes les informations qui lui permettraient de statuer sur la totalité ou une partie de la demande de remboursement, il peut demander, par voie électronique, des informations complémentaires, notamment auprès du requérant ou des autorités compétentes de l'État membre d'établissement, dans la période de quatre mois visée à l'article 19, paragraphe 2. [...] »

Si nécessaire, l'État membre du remboursement peut demander d'autres informations complémentaires.

Les informations demandées conformément au présent paragraphe peuvent aussi comprendre, si l'État membre du remboursement a des raisons de douter de la validité ou de l'exactitude d'une créance particulière, l'original ou une copie de la facture ou du document d'importation concerné. [...]

2. Les informations exigées conformément au paragraphe 1 doivent être fournies à l'État membre du remboursement dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations par le destinataire. »

10 Aux termes de l'article 21, premier alinéa, de ladite directive :

« Lorsque l'État membre du remboursement demande des informations complémentaires, il notifie au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement dans un délai de deux mois à partir de la date de réception des informations demandées ou, s'il n'a pas reçu de réponse à sa demande, dans un délai de deux mois à partir de l'expiration du délai visé à l'article 20, paragraphe 2. Toutefois, le délai dont il dispose pour décider d'accorder un remboursement total ou partiel à partir de la date de réception de la demande dans l'État membre du remboursement est toujours de six mois minimum. »

11 L'article 23 de la même directive dispose :

« 1. Lorsque la demande de remboursement est rejetée en totalité ou en partie, les motifs du rejet sont notifiés au requérant par l'État membre du remboursement en même temps que la décision de rejet.

2. Des recours contre une décision de rejet d'une demande de remboursement peuvent être formés par le requérant auprès des autorités compétentes de l'État membre du remboursement, dans les formes et les délais prévus pour les réclamations relatives aux remboursements demandés par des personnes établies dans cet État membre.

Si l'absence de décision concernant la demande de remboursement dans les délais prévus par la présente directive ne vaut ni acceptation ni rejet dans la législation de l'État du remboursement, le requérant doit avoir accès à toute procédure administrative ou judiciaire à laquelle ont accès les assujettis établis dans cet État membre lorsqu'ils se trouvent dans la même situation. En l'absence de telles procédures, l'absence de décision concernant la demande de remboursement dans les délais impartis vaut rejet de la demande. »

12 L'article 26 de la directive 2008/9 prévoit :

« L'État membre du remboursement est redevable au requérant d'intérêts calculés sur le montant à rembourser au requérant si le remboursement est effectué après la dernière date de paiement en vertu de l'article 22, paragraphe 1.

Le premier alinéa ne s'applique pas lorsque le requérant ne fournit pas à l'État membre du remboursement dans les délais impartis les informations complémentaires ou d'autres informations complémentaires qui ont été exigées. [...] »

Le droit hongrois

La loi relative à la TVA

13 L'article 251/F de l'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi n° CXXVII de 2007, relative à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi relative à la TVA »), prévoit :

« (1) Si l'administration fiscale nationale considère, sur la base des données ou autres informations dont elle dispose, qu'une décision fondée ne peut être prise sur la demande de remboursement de la taxe dans le délai fixé à l'article 251/E, paragraphe 1, elle peut, au moyen d'une demande écrite, demander des données et informations complémentaires

- a) à un assujetti non établi sur le territoire national
- b) à l'autorité matériellement et territorialement compétente qui a enregistré l'assujetti non établi sur le territoire national comme étant un assujetti établi dans cet État, conformément à l'article 244, paragraphes 2 et 3, ou
- c) à un tiers, s'il existe des motifs raisonnables de croire qu'il peut apporter une contribution substantielle à l'évaluation de la demande de remboursement.

[...]

(3) Au moyen de la demande écrite visée aux paragraphes 1 et 2, l'exemplaire original ou une copie certifiée conforme du document visé à l'article 127, paragraphe 1, sous a), c) et d), au nom de l'assujetti qui n'est pas établi sur le territoire national, attestant la réalisation de l'opération, peuvent être réclamés s'il existe des doutes raisonnables quant à la base juridique du remboursement de la taxe ou quant au montant de la taxe en amont dont le remboursement est demandé. [...]

(4) Le délai de réponse est d'un mois à compter de la date de signification de la demande visée aux paragraphes 1 et 2. »

14 L'article 251/I, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA énonce :

« En cas de retard dans le paiement du remboursement de l'impôt par l'administration fiscale nationale, des intérêts au taux de la pénalité de retard seront dus pour chaque jour de retard. L'administration fiscale nationale n'est pas tenue de payer ces intérêts si l'assujetti qui n'est pas établi sur le territoire national n'a pas donné, dans le délai prévu pour statuer, de réponse complète sur le fond à la demande de renseignements visée à l'article 251/F, paragraphes 1 et 2. »

La loi sur l'organisation de l'administration fiscale

15 L'article 49, paragraphe 1, sous b), de l'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (loi n° CLI de 2017, portant organisation de l'administration fiscale) (ci-après la « loi sur l'organisation de l'administration fiscale ») prévoit :

« L'administration fiscale procède au classement de la procédure lorsque

[...]

b) le demandeur, après y avoir été invité par l'administration fiscale, n'a pas déposé de déclaration, ou ne s'est pas conformé à son obligation de régularisation et que, à défaut d'une telle déclaration ou d'une telle régularisation, la demande ne peut être traitée, et qu'il n'est, d'office, pas donné suite à la procédure. »

16 L'article 124, paragraphes 3 et 4, de cette loi dispose :

« (3) Sauf motif de nullité, le demandeur ne peut, ni dans sa réclamation ni dans le cadre de la procédure qui s'ensuit, alléguer des faits nouveaux, ou invoquer ou produire des éléments de preuve nouveaux dont il avait connaissance avant l'adoption de la décision de premier degré mais

qu'il n'avait pas communiqués, s'agissant d'un élément de preuve, bien que l'administration fiscale l'y ait invité, ou dont il ne s'était pas prévalu, s'agissant d'un fait.

(4) La demande visée au paragraphe 3 contient une description des constatations et des circonstances à propos desquelles l'autorité fiscale invite le contribuable à fournir des preuves, ainsi qu'un avertissement sur les conséquences juridiques. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 17 Slovenské Energetické Strojárne est une société établie en Slovaquie qui exerce son activité dans le secteur de l'énergie, notamment en réalisant des travaux d'ingénierie liés à des centrales électriques.
- 18 Au cours de l'année 2020, cette société a effectué des travaux de montage et d'installation dans la centrale électrique d'Újpest (Hongrie). À cette fin, elle a acquis divers biens et a eu recours à différentes prestations de services en Hongrie.
- 19 Le 18 février 2021, ladite société, en tant qu'assujetti établi dans un autre État membre, à savoir en Slovaquie, a introduit auprès de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (direction des impôts et douanes pour les grands contribuables de l'administration nationale des impôts et douanes, Hongrie) (ci-après l'« autorité fiscale de premier degré ») une demande de remboursement de la TVA supportée en amont sur les biens et les services achetés en Hongrie au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2020. Cette demande de remboursement, pour un montant de 37 013 654 forints hongrois (HUF) (environ 97 400 euros), était fondée sur dix-neuf factures émanant des fournisseurs de ces biens et services.
- 20 Le 22 février 2021, en application de l'article 251/F, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, l'autorité fiscale de premier degré a adressé une demande de renseignements à Slovenské Energetické Strojárne afin d'éclaircir les faits et d'établir le bien-fondé du droit au remboursement de la TVA demandé par celle-ci. Plus particulièrement, cette autorité a demandé la communication, dans le délai d'un mois à compter de la signification de la demande de renseignements, de plusieurs documents en rapport avec la demande de remboursement.
- 21 Cette demande a été envoyée à l'adresse électronique de Slovenské Energetické Strojárne et est réputée avoir été reçue par celle-ci.
- 22 Par une décision du 6 mai 2021 (ci-après la « décision de premier degré »), l'autorité fiscale de premier degré a procédé, en application de l'article 49, paragraphe 1, sous b), de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, au classement de la procédure de remboursement de la TVA au motif que cette société n'avait pas fourni les renseignements demandés par cette autorité et que, sur la base des informations disponibles, il n'était pas possible d'établir les faits à la base de cette demande avec l'exactitude requise.
- 23 Le 9 juin 2021, Slovenské Energetické Strojárne a introduit une réclamation contre cette décision auprès de l'autorité fiscale de second degré. Elle a joint en annexe à sa réclamation tous les documents dont la production avait été sollicitée au moyen de la demande de renseignements.

- 24 Par une décision du 20 juillet 2021, l'autorité fiscale de second degré a confirmé la décision de premier degré, en considérant, notamment, qu'elle ne pouvait pas prendre en compte les documents joints à la réclamation, dès lors que l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale interdit la production d'éléments de preuve nouveaux à l'appui d'une réclamation lorsque l'auteur de celle-ci avait connaissance de ces éléments avant l'adoption de la décision de premier degré.
- 25 Slovenské Energetické Strojárne a formé un recours contre la décision du 20 juillet 2021 devant la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie), qui est la juridiction de renvoi.
- 26 Devant cette juridiction, cette société soutient que l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale n'est pas applicable dans le cadre d'une procédure de remboursement de la TVA. Elle considère que l'interdiction de production d'éléments de preuve nouveaux prévue par cette disposition est constitutive d'une limitation matérielle du droit de recours visé à l'article 23, paragraphe 2, de la directive 2008/9. Or, le délai de régularisation d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive en cas de demande d'informations complémentaires par l'administration fiscale pour répondre à une demande de remboursement de la TVA n'aurait pas le caractère d'un délai de forclusion. En vertu de l'article 26 de ladite directive et de l'article 251/I, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA, la seule conséquence à laquelle s'exposerait le demandeur qui ne respecte pas ce délai serait de ne plus pouvoir prétendre au paiement d'intérêts en cas de retard dans le remboursement.
- 27 Selon l'autorité fiscale de second degré, l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale est applicable en l'occurrence. Cette disposition, qui respecterait les principes d'équivalence et d'effectivité, viserait seulement à empêcher que la procédure de recours se prolonge dans le temps. Par ailleurs, l'expiration dudit délai de régularisation n'emporterait pas la déchéance du droit, car il serait possible de présenter une requête pour demander un relevé de forclusion.
- 28 La juridiction de renvoi se demande ainsi, premièrement, si l'interdiction de production d'éléments de preuve nouveaux prévue à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale est contraire à l'article 23, paragraphe 2, de la directive 2008/9, dès lors que cette interdiction peut se traduire par une restriction matérielle du droit de recours de l'assujetti.
- 29 Cette juridiction se demande aussi, deuxièmement, si une telle interdiction n'a pas pour effet de transformer le délai de régularisation d'un mois, prévu à l'article 251/F, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA, en un délai de forclusion, étant donné que les documents non fournis dans ce délai ne peuvent pas être pris en compte après l'expiration de celui-ci, notamment au stade de la réclamation.
- 30 À ce sujet, elle s'interroge sur la proportionnalité d'une telle interdiction, notamment à la lumière du droit à un recours effectif consacré à l'article 47 de la Charte. Si la Cour a dit pour droit, dans l'arrêt du 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), que le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 n'est pas un délai de forclusion, la juridiction de renvoi relève que les circonstances du litige dont elle est saisie diffèrent de celles de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, dès lors que la procédure administrative hongroise comporte deux degrés et que le droit hongrois prévoit expressément l'application, dans le cadre de la procédure de second degré, de l'interdiction de production d'éléments de preuve nouveaux.

- 31 Troisièmement, la juridiction de renvoi se demande si la directive 2008/9 autorise l'administration fiscale à procéder au classement de la procédure de remboursement de la TVA, cette directive ne prévoyant que l'adoption d'une décision d'acceptation ou de rejet de la demande de remboursement de la TVA, à savoir une décision sur le fond.
- 32 Dans ces conditions, la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Convient-il d'interpréter l'article 23, paragraphe 2, de la [directive 2008/9] en ce sens que les conditions en matière de recours prévues par cette directive sont respectées même si, dans le cadre de l'examen des demandes de remboursement de la TVA au titre de la [directive TVA], une disposition de droit national – à savoir l'article 124, paragraphe 3, de [la loi sur l'organisation de l'administration fiscale] – ne permet pas au demandeur, au stade de la réclamation, d'alléguer des faits nouveaux, ou d'invoquer ou de produire des éléments de preuve nouveaux, dont il avait connaissance avant l'adoption de la décision de premier degré mais qu'il n'a pas présentés, bien que l'administration fiscale l'y ait invité, ou qu'il n'a pas invoqués, ce qui se traduit par une limitation matérielle du droit de recours qui va au-delà des conditions de forme et de délai de la directive ?
- 2) Une réponse affirmative à la première question a-t-elle pour effet de conférer au délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la [directive 2008/9] le caractère d'un délai de forclusion ? Cela est-il conforme au droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial prévu à l'article 47 de la [Charte], aux articles 167, 169, 170 et [à l'article] 171, paragraphe 1, de la directive TVA, ainsi qu'aux principes de neutralité [de la TVA], d'effectivité et de proportionnalité développés par la Cour de justice de l'Union européenne ?
- 3) Convient-il d'interpréter la disposition relative au rejet en totalité ou en partie de la demande de remboursement, prévue à l'article 23, paragraphe 1, de la [directive 2008/9], en ce sens qu'est conforme à ce dernier une disposition de droit national – à savoir l'article 49, paragraphe 1, sous b), de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale – prévoyant le classement de la procédure par l'administration fiscale lorsque le demandeur, après y avoir été invité par l'administration fiscale, n'a pas déposé de déclaration, ou ne s'est pas conformé à son obligation de régularisation et que, à défaut d'une telle déclaration ou d'une telle régularisation, la demande ne peut être traitée, et qu'il n'est, d'office, pas donné suite à la procédure ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

- 33 Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2008/9, lu à la lumière des principes de neutralité de la TVA et d'effectivité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle il est interdit à un assujetti ayant présenté une demande de remboursement de la TVA de fournir, au stade de la réclamation devant une autorité fiscale de second degré, des informations complémentaires, au sens de l'article 20 de cette directive, demandées par l'autorité fiscale de premier degré et que cet assujetti n'a pas fournies à cette dernière autorité dans le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de

ladite directive. Dans ce contexte, cette juridiction s'interroge également sur le point de savoir si ce délai constitue un délai de forclusion et, dans l'affirmative, si une telle forclusion est compatible avec l'article 47 de la Charte.

- 34 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que la directive 2008/9 a, selon son article 1^{er}, pour objet de définir les modalités du remboursement de la TVA, prévu à l'article 170 de la directive TVA, en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement qui remplissent les conditions énoncées à l'article 3 de la directive 2008/9.
- 35 Tout comme le droit à déduction, le droit au remboursement constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union et il ne peut, en principe, être limité. Ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Le régime des déductions et, partant, des remboursements vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 21 octobre 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, point 36 et jurisprudence citée).
- 36 Ce principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (arrêt du 21 octobre 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, point 37 et jurisprudence citée).
- 37 Il peut, cependant, en aller autrement si la violation de telles exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 21 octobre 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, point 77 et jurisprudence citée).
- 38 En ce qui concerne les modalités d'exercice du droit au remboursement de la TVA, l'article 20 de la directive 2008/9 offre à l'État membre du remboursement, lorsque celui-ci estime ne pas être en possession des informations lui permettant de statuer sur la totalité ou une partie d'une demande de remboursement, la possibilité de solliciter, notamment auprès de l'assujetti ou des autorités compétentes de l'État membre d'établissement, des informations complémentaires, lesquelles doivent être fournies dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations par le destinataire (arrêt du 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, point 37).
- 39 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans l'arrêt du 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, point 46), ce délai d'un mois, prévu à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive, ne constitue pas un délai de forclusion.
- 40 Enfin, conformément à l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2008/9, des recours contre une décision de rejet d'une demande de remboursement peuvent être formés par l'assujetti auprès des autorités compétentes de l'État membre du remboursement, dans les formes et les délais prévus pour les réclamations relatives aux remboursements demandés par des personnes établies dans cet État membre.
- 41 Cette disposition doit être lue à la lumière du considérant 3 de cette directive, duquel il ressort que celle-ci vise, notamment, à renforcer le droit de recours des entreprises.

- 42 Conformément à l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2008/9, un recours tel que la réclamation administrative en cause au principal relève, en ce qui concerne les formes et les délais auxquels une telle réclamation est soumise, de l'ordre juridique interne de l'État membre du remboursement.
- 43 Ainsi, l'instauration de mesures nationales refusant de prendre en compte les éléments de preuve fournis après que la décision rejetant une demande de remboursement de la TVA a été adoptée relève de l'ordre juridique interne de chaque État membre, en vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres, sous réserve, toutefois, qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (voir, par analogie, arrêt du 9 septembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, point 59 et jurisprudence citée).
- 44 En outre, compte tenu de la jurisprudence citée au point 39 du présent arrêt, de telles mesures ne sauraient aboutir à reconnaître, en méconnaissance de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9, un effet de forclusion à l'expiration du délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande d'informations complémentaires, prévu à cette disposition, dans lequel le destinataire de cette demande doit fournir à l'État membre du remboursement ces informations, y compris, le cas échéant, des éléments de preuve complémentaires.
- 45 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que Slovenské Energetické Strojárne, après avoir introduit une demande de remboursement de la TVA, s'est vu adresser, par l'autorité fiscale de premier degré, une demande d'informations complémentaires, au sens de l'article 20 de la directive 2008/9, mais qu'elle n'a pas fourni ces informations. Ce n'est que dans le cadre d'une réclamation administrative, correspondant au recours visé à l'article 23, paragraphe 2, de cette directive, formée auprès de l'autorité fiscale de second degré que cette société a fourni les informations demandées. Cependant, celles-ci n'ont pas été prises en compte dès lors que, conformément à l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, le demandeur de ce remboursement ne peut, dans sa réclamation, produire des éléments de preuve nouveaux dont il avait connaissance avant l'adoption de la décision de premier degré.
- 46 Il s'ensuit que le litige au principal porte non pas sur la violation d'exigences formelles empêchant d'apporter la preuve que les exigences de fond du droit au remboursement de la TVA ont été satisfaites, mais sur la date à laquelle cette preuve doit être apportée.
- 47 À cet égard, il convient de relever, en premier lieu, qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal a pour effet d'empêcher systématiquement le remboursement de la TVA à des assujettis qui, bien qu'ayant répondu de manière tardive à une demande d'informations complémentaires, remplissent l'ensemble des conditions de fond pour obtenir ce remboursement. Or, ainsi qu'il a été rappelé aux points 35 et 36 du présent arrêt, d'une part, le droit au remboursement de la TVA constitue un principe fondamental du système commun de TVA et ne peut, en principe, être limité et, d'autre part, le principe de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA supportée en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites.
- 48 En deuxième lieu, la Cour, après avoir constaté que le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 pour fournir des informations complémentaires n'est pas un délai de forclusion, a jugé que, lorsqu'une demande de remboursement est rejetée en totalité ou en partie, l'assujetti qui n'a pas communiqué les informations complémentaires dans ce délai dispose

du droit de former un recours contre cette décision de rejet conformément à l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de cette directive et de régulariser, dans le cadre d'un tel recours, sa demande de remboursement par la production d'informations complémentaires propres à établir l'existence de son droit au remboursement de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, point 48).

- 49 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé, en substance, au point 53 de ses conclusions, ces enseignements jurisprudentiels valent, indifféremment, que le recours soit un recours administratif, tel que celui en cause au principal, ou qu'il s'agisse d'un recours judiciaire.
- 50 En troisième lieu, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal se heurte aux exigences découlant du droit à une bonne administration, lequel reflète un principe général du droit de l'Union, qui trouvent à s'appliquer dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal. Ce principe de bonne administration exige en effet d'une autorité administrative telle que l'autorité fiscale en cause au principal qu'elle procède, dans le cadre des obligations de vérification qui lui incombent, à un examen diligent et impartial de tous les aspects pertinents de sorte à s'assurer qu'elle dispose, lors de l'adoption de sa décision, des éléments les plus complets et fiables possibles pour ce faire (arrêt du 21 octobre 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, point 48 et jurisprudence citée).
- 51 Or, l'absence de possibilité, pour l'administration fiscale, de prendre en compte, en raison de la teneur de l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, toute réponse tardive à une demande d'informations complémentaires, ce qui conduit à un rejet systématique de ces réponses tardives, amène nécessairement ladite administration à contrevenir à ce principe, puisqu'elle adopte une décision qu'elle sait être possiblement fondée sur des éléments incomplets, voire erronés. De surcroît, cela a pour effet que cette administration porte une atteinte disproportionnée au principe de neutralité de la TVA en laissant à la charge de l'assujetti la TVA dont il est en droit d'obtenir le remboursement, alors que le système commun de TVA vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques (voir, en ce sens, arrêt du 21 octobre 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, point 55).
- 52 Enfin, en quatrième lieu, il convient de relever que l'article 26, second alinéa, de la directive 2008/9, qui vise expressément l'hypothèse dans laquelle un assujetti ne fournit pas dans les délais impartis les informations complémentaires qui lui ont été demandées, conforte également l'interprétation selon laquelle l'État membre du remboursement ne saurait refuser systématiquement de prendre en compte les réponses tardives aux demandes d'informations complémentaires.
- 53 Dans ces conditions, il y a lieu de constater qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal méconnaît le principe fondamental de neutralité de la TVA ainsi que, notamment en conférant un effet de forclusion au délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9, le principe d'effectivité.
- 54 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2008/9, lu à la lumière des principes de neutralité de la TVA et d'effectivité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle il est interdit à un assujetti ayant présenté une demande de remboursement de la TVA de fournir, au stade de la réclamation devant une autorité fiscale de second degré, des informations complémentaires, au sens de l'article 20 de cette

directive, demandées par l'autorité fiscale de premier degré et que cet assujetti n'a pas fournies à cette dernière autorité dans le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive, ce délai ne constituant pas un délai de forclusion.

Sur la troisième question

- 55 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 23 de la directive 2008/9 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle une autorité fiscale doit procéder au classement de la procédure de remboursement de la TVA lorsque l'assujetti n'a pas fourni, dans le délai imparti, des informations complémentaires demandées par cette autorité en vertu de l'article 20 de cette directive et que, en l'absence de ces informations, la demande de remboursement de la TVA ne peut être traitée.
- 56 À cet égard, il convient de souligner que, dans le libellé de la troisième question, la juridiction de renvoi ne mentionne que l'article 23, paragraphe 1, de la directive 2008/9, qui dispose que, lorsque la demande de remboursement de la TVA est rejetée en totalité ou en partie, les motifs du rejet sont notifiés au requérant par l'État membre du remboursement en même temps que la décision de rejet.
- 57 De manière similaire, l'article 21, premier alinéa, de cette directive fixe les délais dans lesquels l'État membre du remboursement, lorsqu'il demande des informations complémentaires, est tenu de notifier au requérant sa décision d'accepter ou de rejeter la demande de remboursement.
- 58 Ainsi, ces dispositions de la directive 2008/9 ne visent expressément que la possibilité d'adopter des décisions d'acceptation ou de rejet, en totalité ou en partie, de la demande de remboursement de la TVA, et non celle de procéder au classement de la procédure de remboursement.
- 59 Pour sa part, l'article 23, paragraphe 2, second alinéa, de cette directive prévoit, certes, que, lorsque l'absence de décision concernant la demande de remboursement dans les délais prévus par ladite directive ne vaut ni acceptation ni rejet dans la législation de l'État membre du remboursement, l'assujetti établi dans un autre État membre doit avoir accès à toute procédure administrative ou judiciaire à laquelle ont accès les assujettis établis dans l'État membre du remboursement lorsqu'ils se trouvent dans la même situation. En l'absence de telles procédures administratives ou judiciaires, l'absence de décision concernant la demande de remboursement dans les délais impartis vaut rejet de la demande.
- 60 En l'occurrence, toutefois, force est de constater qu'une décision de classement telle que celle en cause au principal n'équivaut nullement à une absence de décision dans le délai imparti, puisqu'une telle décision de classement met fin à la procédure initiée par la demande de remboursement introduite par l'assujetti sans octroyer le remboursement sollicité par celui-ci et doit donc être considérée comme constituant une décision de rejet de ladite demande, au sens de l'article 23 de la directive 2008/9.
- 61 Il s'ensuit que, lorsqu'une demande de remboursement de la TVA introduite par un assujetti établi dans un État membre autre que l'État membre du remboursement fait l'objet d'une telle décision de classement, d'une part, les motifs du classement doivent être notifiés à l'assujetti en même temps que cette décision, conformément à l'article 23, paragraphe 1, de la directive 2008/9, et,

d'autre part, des recours contre ladite décision doivent pouvoir être formés auprès des autorités compétentes de l'État membre du remboursement, conformément à l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de cette directive.

- 62 En tout état de cause, dans le cadre de tels recours, l'assujetti doit disposer du droit de produire les informations complémentaires qu'il n'a pas fournies dans le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9, ainsi qu'il découle des points 48 et 49 du présent arrêt.
- 63 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 23 de la directive 2008/9 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle une autorité fiscale doit procéder au classement de la procédure de remboursement de la TVA lorsque l'assujetti n'a pas fourni, dans le délai imparti, des informations complémentaires demandées par cette autorité en vertu de l'article 20 de cette directive et que, en l'absence de ces informations, la demande de remboursement ne peut être traitée, à condition que la décision de classement soit considérée comme étant une décision de rejet de cette demande de remboursement, au sens de l'article 23, paragraphe 1, de ladite directive, et qu'elle puisse faire l'objet de recours remplissant les exigences prévues à l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la même directive.

Sur les dépens

- 64 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 (deuxième chambre) dit pour droit :

- 1) L'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, lu à la lumière des principes de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et d'effectivité,**

doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle il est interdit à un assujetti ayant présenté une demande de remboursement de la TVA de fournir, au stade de la réclamation devant une autorité fiscale de second degré, des informations complémentaires, au sens de l'article 20 de cette directive, demandées par l'autorité fiscale de premier degré et que cet assujetti n'a pas fournies à cette dernière autorité dans le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive, ce délai ne constituant pas un délai de forclusion.

- 2) L'article 23 de la directive 2008/9**

doit être interprété en ce sens que :

il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle une autorité fiscale doit procéder au classement de la procédure de remboursement de la TVA lorsque l'assujetti n'a pas fourni, dans le délai imparti, des informations complémentaires demandées par cette autorité en vertu de l'article 20 de cette directive et que, en l'absence de ces informations, la demande de remboursement de la TVA ne peut être traitée, à condition que la décision de classement soit considérée comme étant une décision de rejet de cette demande de remboursement, au sens de l'article 23, paragraphe 1, de ladite directive, et qu'elle puisse faire l'objet de recours remplissant les exigences prévues à l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la même directive.

Signatures