Observations de la partie défenderesse [au pourvoi] au principal

Affaire C-114/22 *

Pièce déposée par :

W. Sp. z o.o.

Nom usuel de l'affaire :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Date de dépôt :

01/06/2022

* Langue de procédure : le polonais.

Fasty, le 23 mai 2022

COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

Affaire C-114/22

Numéro de la lettre du greffe de la Cour : 1220018 PL

Autorité administrative : Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directeur de la chambre fiscale de Varsovie)

Juridiction de renvoi : Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)

Partie requérante [(partie défenderesse au pourvoi)] : [redacted]

OBSERVATIONS DE LA PARTIE REQUÉRANTE

sur la demande de décision préjudicielle du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) (ordonnance du 23 novembre 2021, réf. I FSK 2310/19)

1.

La question préjudicielle dans la présente affaire, posée dans le cadre de circonstances factuelles établies et non contestées, est la suivante : « *Faut-il interpréter les dispositions de l'article 167, de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), et de l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée) ainsi que les principes de neutralité et de proportionnalité en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que l'article 88, paragraphe 3a , point 4, sous c), de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services) (Dz. U. 2011, nº 177, position 1054, telle que modifiée)[,] qui*

prive l'assujetti du droit de déduire la TVA afférente à l'acquisition d'un droit (d'un bien) qui est réputée fictive au sens du droit civil national, sans qu'il soit besoin de vérifier si le résultat visé est un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la directive et s'il a constitué le but essentiel de la solution contractuelle adoptée ? ». Le fait le plus pertinent à cet égard était le paiement du montant intégral par le contractant de la partie requérante (de la venderesse) de la taxe due sur une opération de vente de marques. Néanmoins, les autorités fiscales ont refusé le droit de la partie requérante à la déduction de la taxe en amont pour le même montant et la même opération. Les autorités fiscales n'ont pas fait usage, à cet égard, de la faculté, que prévoit la procédure, de faire constater, par une juridiction ordinaire indépendante, l'existence ou l'inexistence d'une relation juridique ou d'un droit permettant **[Or. 2]** d'appliquer les dispositions de l'article 58 ou 83 de l'ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (loi du 23 avril 1964 portant code civil, Dz. U. de 2020, position 1740, telle que modifiée, ci-après le « code civil ») à l'égard de l'opération en cause d'achat de marques. Cette faculté est prévue par les dispositions procédurales de l'article 199a, paragraphe 3, de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (loi du 29 août 1997 portant code des impôts, Dz. U. de 2021, position 1540, telle que modifiée), qui dispose : « *Lorsque, sur la base des éléments recueillis au cours de la procédure, notamment des dépositions d'une partie, à moins que celle-ci ne refuse de déposer, l'existence ou l'inexistence d'une relation juridique ou d'un droit auquel sont liées des conséquences fiscales suscite des doutes, les autorités fiscales demandent aux juridictions ordinaires de constater l'existence ou l'inexistence de cette relation juridique ou de ce droit* ».

2.

Si l'on admettait que les dispositions de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services, Dz. U de 2022, position 931, ci-après la « loi sur la TVA »), lues en combinaison avec les articles 58 et 83 du code civil, sont compatibles avec l'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), et l'article 273 de la directive 2006/112, les autorités fiscales disposeraient d'un pouvoir discrétionnaire pour invalider une opération effectuée par un assujetti (par exemple au motif du caractère fictif d'une manifestation de volonté) sans devoir le faire constater devant les juridictions ordinaires et, ainsi, pour refuser le droit de déduire la taxe en amont indiquée par une

facture afférente à cette opération. Il convient de noter que, dans le système juridique polonais, les juridictions administratives contrôlant la régularité des actes de l'administration (y compris fiscale) ne sont pas compétentes pour évaluer les effets juridiques des actes dans le domaine du droit civil, la compétence exclusive à cet égard appartenant aux juridictions ordinaires. Cela peut signifier que le pouvoir discrétionnaire des autorités fiscales en ce qui concerne l'évaluation des critères de nullité d'une opération au sens des articles 58 et 83 du code civil sont de fait exclues du contrôle judiciaire des juridictions administratives.

3.

En outre, il convient de noter que le fait de verser au budget de l'État la totalité de la taxe due sur une opération empêche de reconnaître qu'une fraude ou qu'un abus en matière de TVA a été commis dans l'affaire concernée. En revanche, les dispositions de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA permettent à l'administration fiscale de remettre en cause le droit à la déduction de la taxe en amont afférente à une telle opération, en considérant de manière arbitraire que l'opération en cause remplit les critères pour être déclarée nulle, sans devoir se référer à la notion de fraude ou d'abus fiscal, examiner si **[Or. 3]** une telle fraude ou un tel abus a effectivement été commis et saisir une juridiction ordinaire d'un recours ayant pour objet la détermination de l'existence ou de la non-existence d'une relation juridique ou d'un droit lié à l'opération en cause. Il s'ensuit que la remise en cause du droit à déduction sur la base de cette disposition ne relève que de l'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale et qu'elle est susceptible de donner lieu à un enrichissement sans cause du budget de l'État à partir des recettes de TVA, ce qui est contraire au principe de neutralité de cette taxe en vertu de l'article 167, de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), et de l'article 273 de la directive 2006/112. Partant, selon la partie requérante, **les dispositions de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA sont contraires aux objectifs de cette directive, dans la mesure où elles permettent de remettre en cause le droit à déduction sans examiner si l'opération en cause se caractérise par une fraude ou un abus en matière de TVA, c'est-à-dire si elle a pour effet de conférer à l'assujetti un avantage fiscal contraire aux objectifs de ladite directive**.

4.

Enfin, il convient de souligner, comme l'a relevé à juste titre la juridiction de renvoi, que depuis le 1er juillet 2016, les dispositions de l'article 5, paragraphes 4 et 5, qui « *correspondent en substance à la conception de l'abus de droit fiscal formulée par la Cour dans sa jurisprudence* », ont été insérées dans la loi sur la TVA. La loi sur la TVA contient donc une réglementation suffisante et complète pour lutter contre la fraude et l'abus en matière fiscale sur le fondement des principes développés dans la jurisprudence de la Cour. Par conséquent, comme nous l'avons indiqué ci-dessus, les dispositions de l'article 88, paragraphe 3a, point 4, sous c), de la loi sur la TVA portent excessivement atteinte, selon la partie requérante, au principe de neutralité de la TVA et sont contraires aux objectifs de la directive 2006/112 tels qu'énoncés à l'article 167, à l'article 168, sous a), à l'article 178, sous a), et à l'article 273 de celle-ci.

[Formule de politesse]

[Sé]

M[redacted] Kwietko-Bębnowski, conseiller fiscal

[redacted]

courriel : [redacted]