



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 19 décembre 2019¹

Affaire C-446/18

AGROBET CZ s.r.o.
contre
Finanční úřad pro Středočeský kraj

[demande de décision préjudicielle formée par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque)]

« Renvoi préjudiciel – Droit fiscal – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Article 179 et article 183 de la directive 2006/112/CE – Déduction de la TVA – Excédent de TVA – Rétention de la totalité de l'excédent de TVA à l'occasion d'un contrôle fiscal portant sur une partie des opérations – Remboursement partiel de l'excédent de TVA invoqué – Principe de neutralité – Principe de proportionnalité »

I. Introduction

1. Une administration fiscale peut-elle retarder le remboursement de la totalité de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), même si seule une petite fraction fait encore l'objet d'un contrôle fiscal ? L'administration fiscale et la Commission européenne l'affirment, faisant valoir que la déduction de la TVA en vertu de l'article 179 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée² (ci-après la « directive TVA ») ne peut être opérée que *globalement*.

2. La question ci-dessus est particulièrement délicate, car la partie de la déduction demandée qui doit encore être examinée pourrait être liée à des opérations frauduleuses d'un tiers, dont l'assujetti aurait dû, le cas échéant, avoir connaissance. Selon la jurisprudence de la Cour³, cette circonstance autoriserait (ou exigerait) que l'administration fiscale refuse la déduction de la TVA afférente.

3. Cela signifie-t-il aussi que la déduction de la TVA relative à d'autres opérations incontestablement « régulières » peut être retardée de plusieurs années ?

¹ Langue originale : l'allemand.

² JO 2006, L 347, p. 1

³ Arrêts du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, point 35) ; du 3 octobre 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, point 30), et du 22 octobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 48). Voir également en ce sens arrêts du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, points 27 et 28), et du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, points 39 et 40).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. L'article 168, sous a), de la directive TVA dispose :

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

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

5. L'article 179, premier alinéa, de la directive TVA concerne la mise en œuvre de la déduction de la TVA par l'assujetti :

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

6. L'article 183, premier alinéa, de la directive TVA concerne le traitement d'un excédent de TVA par un État membre :

« Lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent. »

7. L'article 273 de la directive TVA prévoit des possibilités pour les États membres de lutter contre l'évasion fiscale, etc. :

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

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

B. Le droit tchèque

8. L'article 105, paragraphe 1, du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA ») prévoit que, « si l'établissement de l'excédent de la taxe fait apparaître un trop-perçu remboursable supérieur à 100 [couronnes tchèques (CZK)], ce dernier est remboursé d'office à l'assujetti dans un délai de 30 jours à dater de l'établissement de l'excédent ».

9. En vertu des articles 89 et 90 du zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (loi n° 280/2009 établissant le code de procédure fiscale), dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 (ci-après le « code de procédure fiscale »), lorsqu'une déclaration fiscale ordinaire fait apparaître un trop-perçu fiscal au bénéfice de l'assujetti, l'administration fiscale invite [l'assujetti], en cas de doutes, à dissiper ces doutes et peut initier un contrôle fiscal si les doutes n'ont pas été dissipés et que le montant de la taxe n'a pas été établi de manière suffisamment crédible.

10. Selon les indications de la juridiction de renvoi, le code de procédure fiscale ne fixe pas de durée maximale pour le contrôle fiscal ni pour la procédure d'évaluation fiscale dans le cadre de laquelle est effectuée le contrôle fiscal. Seul l'établissement de l'impôt est soumis à un délai. En vertu de l'article 148 du code de procédure fiscale, en cas de contrôle fiscal initié avant l'expiration du délai prévu, l'impôt doit être établi dans un délai de trois ans à compter de l'ouverture du contrôle fiscal. Ce délai pour l'établissement de l'impôt ne court pas, entre autres, au cours d'une coopération internationale pendante devant l'administration fiscale. Il expire toutefois au plus tard après dix ans.

11. L'article 254a du code de procédure fiscale prévoit que, lorsqu'une procédure visant à dissiper les doutes relatifs à une déclaration fiscale ordinaire faisant apparaître un excédent de TVA au bénéfice de l'assujetti dure plus de cinq mois, l'assujetti a droit à des intérêts de retard sur l'excédent de TVA établi par l'administration fiscale.

12. Selon les indications de la juridiction de renvoi, le droit national ne permet manifestement pas d'établir partiellement ou provisoirement la taxe relative à la partie incontestée d'une déclaration fiscale avant la clôture du contrôle fiscal.

III. Le litige au principal

13. AGROBET CZ s. r. o. (ci-après « AGROBET ») est une société active dans l'importation et l'exportation notamment de produits agricoles et d'aliments pour animaux.

14. En février 2016, elle a déposé une déclaration de TVA au titre des mois de décembre 2015 et janvier 2016 qui faisait apparaître un excédent de TVA de 2 958 167 CZK (environ 109 476 euros) et de 1 559 241 CZK (environ 57 649 euros). Cet excédent de TVA comprend également des montants de déduction de TVA résultant de l'achat d'huile de colza qu'AGROBET a revendue en franchise d'impôt à une entreprise polonaise.

15. L'administration fiscale a initié un contrôle fiscal portant sur les deux périodes d'imposition parce qu'elle avait des doutes quant à la régularité de la taxation des opérations relatives à l'huile de colza. Les doutes portaient à la fois sur le taux de TVA appliqué et sur l'existence de ce que l'on appelle des opérations fictives. Ils étaient suscités par le fait que l'huile de colza provenait de Pologne, qu'elle était commercialisée en République tchèque sans autre transformation, puis revendue par AGROBET à un destinataire en Pologne.

16. En raison de ces doutes, la TVA pour les périodes de décembre 2015 et janvier 2016 n'a pas été établie et l'excédent de TVA calculé n'a pas été remboursé. AGROBET a alors proposé de fournir une garantie pour la partie contestée de la TVA afin que la partie non contestée puisse être établie et que le reste de l'excédent de TVA puisse être remboursé. Cette proposition a été rejetée par l'administration fiscale, au motif que l'excédent de TVA est indivisible et concernait l'ensemble de la période d'imposition et non pas uniquement une partie des opérations assujetties.

17. En juin 2016, dans le cadre d'une demande d'informations au titre de l'assistance administrative internationale, l'administration fiscale polonaise a indiqué qu'il n'était pas possible de joindre le destinataire de l'huile de colza fournie par AGROBET et l'a donc qualifié d'opérateur défaillant (*missing trader*). Lors l'audience devant la Cour du 11 septembre 2019, l'enquête sur les ventes d'huile de colza concernées n'avait toujours pas été définitivement clôturée.

18. Par deux recours en carence du 30 janvier 2017, la requérante a demandé à une juridiction d'ordonner à la défenderesse d'émettre un avis d'imposition établissant la TVA de la requérante pour les périodes imposables de décembre 2015 et de janvier 2016 dans la mesure où cette taxe n'est pas visée par le contrôle fiscal en cours. AGROBET a formé un pourvoi en cassation devant la juridiction de renvoi contre le jugement de rejet du 13 juin 2017.

IV. La demande de décision et la procédure devant la Cour

19. Par décision du 31 mai 2018, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante au titre de l'article 267 TFUE :

« Une mesure d'un État membre qui subordonne l'établissement et le paiement d'une partie de la déduction de la TVA demandée à la clôture de procédures portant sur l'ensemble des prestations imposables au cours d'une période d'imposition déterminée est-elle compatible avec le droit de l'Union, notamment le principe de neutralité de la TVA ? »

20. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, AGROBET, le gouvernement tchèque, le gouvernement espagnol et la Commission ont présenté des observations écrites et ont participé à l'audience du 11 septembre 2019.

V. Appréciation en droit

A. Contexte de la problématique et interprétation de la question préjudicielle

21. L'excédent de TVA litigieux d'AGROBET résulte du traitement TVA du commerce transfrontalier de marchandises. Une livraison intracommunautaire (c'est-à-dire la vente transfrontalière de marchandises) est en principe exonérée de la TVA dans le pays d'origine (article 138 de la directive TVA). Toutefois, la TVA peut être déduite des achats [article 169, sous b), de la directive TVA]. Ce système vise à transposer le principe du pays de destination. La marchandise est exonérée de la TVA du pays d'origine par l'exportateur et est grevée de la TVA du pays de destination par l'importateur [taxation de l'acquisition intracommunautaire – voir article 2, paragraphe 1, sous b), articles 20, 40 et 68 de la directive TVA]. Par conséquent, ce modèle commercial entraîne nécessairement un excédent de TVA pour l'exportateur.

22. En revanche, dans le cas d'opérations intérieures, la technique de la compensation obligatoire entre la dette fiscale et le droit au remboursement, prévue à l'article 179 de la directive TVA, évite généralement un tel excédent puisque les opérations soumises à la TVA effectuées en aval sont normalement plus importantes que les opérations effectuées en amont. Par contre, les entreprises qui sont principalement actives dans le commerce transfrontalier de marchandises sont, dans une certaine mesure, dépendantes d'un remboursement rapide de l'excédent de TVA.

23. Toutefois, le commerce transfrontalier est également très vulnérable à la fraude pour cette raison. Il suffit que le destinataire des marchandises ne paie pas la TVA sur la revente dans le pays de destination (ici la Pologne) puis disparaisse (ce que l'on appelle la fraude à l'opérateur défaillant).

24. Il semble que, en l'espèce, l'on puisse se demander si AGROBET aurait dû savoir que son client polonais auquel elle vend de l'huile de colza était un tel fraudeur à la TVA. À cet égard, l'administration fiscale tchèque veut refuser à AGROBET soit la déduction de la taxe payée en amont sur l'achat, soit l'exonération fiscale de la vente. J'estime qu'il est improbable que l'administration fiscale veuille refuser à AGROBET (cumulativement) à la fois la déduction de la TVA en amont et l'exonération fiscale sur la vente, car cela constituerait une double « sanction » pour une seule et même « infraction ». Toutefois, la décision de renvoi ne fait pas apparaître de manière suffisamment claire ce qui est concrètement examiné par l'administration fiscale.

25. En tout état de cause, AGROBET réalisait toutefois encore d'autres opérations avec d'autres biens et d'autres clients dans d'autres États membres qui, selon la juridiction de renvoi, ne sont pas problématiques. L'exonération de la taxe et le droit à la déduction de la TVA en amont sont incontestablement établis pour ces opérations. Seule la déduction de la TVA en amont qui en résulte est demandée par AGROBET dans la procédure au principal. Toutefois, l'administration fiscale refuse cette déduction tant qu'un contrôle fiscal portant sur les ventes d'huile de colza concernées (éventuellement frauduleuses) est en cours.

26. De tels contrôles peuvent durer des années, en l'espèce déjà plus de trois ans. Par conséquent, le contrôle d'une opération portant sur un montant d'un euro pourrait, en théorie, retarder de plusieurs années l'établissement de la taxe pour toutes les autres opérations. En droit tchèque, la limite maximale semble être de dix ans. Un tel retard a une incidence négative sur la trésorerie d'une entreprise et fait de la TVA un facteur de coût important pour cette période, bien qu'elle soit censée peser uniquement sur le consommateur final en tant qu'impôt général sur la consommation⁴ et être neutre pour les entreprises.

27. En conséquence, la juridiction nationale cherche à déterminer si la République tchèque peut, en vertu de l'article 168 de la directive TVA, refuser d'appliquer un droit incontestable à la déduction de la TVA en amont (ou au remboursement de l'excédent de TVA qui en résulte) tout au long du contrôle d'autres opérations relatives à la même période imposable, de la même manière que dans le cas la TVA en amont relative aux opérations contrôlées.

28. Cela soulève en substance la question fondamentale de savoir s'il est compatible avec les articles 167 et 168 de la directive TVA, lus en combinaison avec le principe de neutralité, de retarder la détermination et le remboursement d'un excédent de TVA *incontesté* jusqu'à ce que toutes les opérations d'une période imposable aient fait l'objet d'un contrôle suffisant, même s'il est établi qu'une importante fraction des dettes fiscales déclarées et de la déduction fiscale déclarée est justifiée.

29. La réponse devrait être affirmative si la déduction de la taxe en amont pouvait être accordée non pas en partie, mais uniquement globalement (intégralement) (section B) ou dans la mesure où il ne saurait y avoir d'excédent de TVA incontesté, comme le soutiennent notamment les gouvernements tchèque et espagnol (section C). Si tel ne devait toutefois pas être le cas, le principe de la neutralité de la TVA pourrait même exiger une détermination et un remboursement rapides et partiels de l'excédent de TVA incontesté, qui peut le cas échéant être limité aux fins d'une lutte efficace contre la fraude (section D).

⁴ En tant qu'impôt général sur la consommation, la TVA doit frapper la capacité financière du consommateur que celui-ci manifeste par une dépense d'actifs en vue de se procurer un avantage exploitable (livraison ou prestation de services) ; voir, à titre d'exemple, arrêts du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 37 – « la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit »), et du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, points 20 et 23).

B. Retard dans le remboursement de l'excédent de TVA en raison du caractère indivisible de la déduction de la TVA en amont ?

30. Tant les gouvernements tchèque et espagnol que la Commission concluent que la déduction de la taxe en amont pour une période imposable ne peut être accordée que comme un tout indivisible. À cet effet, ils s'appuient essentiellement sur les articles 179 et 183 de la directive TVA.

31. L'article 179 de la directive TVA précise la manière dont l'assujetti procède à la déduction de la taxe en amont, à savoir par une compensation obligatoire globale avec la taxe due pour la période imposable en question. Si la TVA due est supérieure à la TVA déductible, un montant moindre de TVA reste dû.

32. Si, en revanche, la TVA due est inférieure à la TVA déductible, il subsiste un excédent de TVA. Le remboursement de cet excédent de TVA est régi plus en détail à l'article 183 de la directive TVA. Toutefois, les deux cas impliquent la même déduction de la taxe en amont par l'assujetti.

1. L'article 179 de la directive TVA ne permet-il qu'une détermination globale de l'excédent de TVA ?

33. Conformément à l'article 179 de la directive TVA, la déduction est opérée *globalement* par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance. Contrairement à ce que font valoir la Commission ainsi que les gouvernements tchèque et espagnol, l'article 179 de la directive TVA n'indique toutefois pas si le remboursement des parties non contestées de l'excédent de TVA peut être retardé jusqu'à la clôture d'un contrôle fiscal portant sur d'autres parties de celui-ci.

34. L'article 179 de la directive TVA ne réglemente en effet pas la possibilité pour les États membres de limiter dans le temps la déduction de la taxe en amont, mais uniquement l'obligation pour l'assujetti de procéder globalement à la déduction de la TVA. Cela ne vise donc qu'une méthode de calcul par l'assujetti. Ce dernier ne peut pas déclarer isolément une déduction de la TVA par opération et en exiger le remboursement. Il ne peut le faire que globalement pour la période imposable en procédant à l'imputation sur la taxe due (ce que l'on appelle « imputation forcée »).

35. L'article 179 de la directive TVA ne vise donc qu'un aspect formel de l'exercice du droit à déduction. En revanche, en vertu de l'article 167 de la directive TVA, le droit matériel à la déduction de la TVA prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

36. La condition d'application du système de TVA prévue à l'article 2, paragraphe 1, point a), de la directive TVA mentionne les opérations soumises à la TVA, telles que la livraison de biens. Sur cette base, l'article 168, point a), de la directive TVA prévoit que l'assujetti peut déduire la TVA due pour les biens qui lui sont livrés et pour les services qui lui sont fournis par un autre assujetti. Par conséquent, le droit à la déduction de la TVA en amont ne doit pas être entendu globalement, mais en rapport avec une opération. Il en va de même de l'article 178 de la directive TVA, qui exige une facture au sens de l'article 226 de la directive TVA aux fins de l'exercice du droit à déduction. On n'entend pas par là une facture globale, mais une facture afférente à l'opération.

37. Ainsi, la Cour envisage également, à juste titre et tout naturellement, le caractère divisible de ces prétentions lorsque, dans l'affaire Molenheide e.a., elle évoque « la mainlevée, totale ou partielle, de la retenue du solde de TVA restituable »⁵. De même, dans l'affaire Commission/Hongrie, il était bien entendu question du report intégral ou partiel de l'excédent de TVA sur une autre période imposable⁶. Il en va de même pour le report d'une partie de l'excédent de TVA dans l'affaire Mednis⁷. Ne serait-ce que pour cette raison, il y a lieu de rejeter l'argumentation tirée du caractère indivisible de la déduction de la taxe en amont ou de l'excédent de TVA.

38. Par conséquent, il n'est pas possible de déduire de l'article 179 de la directive TVA et de l'expression « globalement » que le droit à déduction de la taxe en amont est un droit indivisible de sorte que l'État membre ne pourrait l'accorder qu'intégralement ou pas du tout.

2. Le droit national peut-il exclure un remboursement partiel en vertu de l'article 183 de la directive TVA ?

39. Toutefois, en vertu de l'article 183 de la directive TVA, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante – possibilité dont la République tchèque n'a pas fait usage –, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent. Le droit tchèque exclut en l'espèce le remboursement de l'excédent tant que le contrôle fiscal de la période imposable n'est pas terminé.

40. Toutefois, comme l'a déjà déclaré la Cour, l'article 183 de la directive TVA ne doit pas être interprété en ce sens que les modalités du remboursement de l'excédent de TVA fixées par les États membres sont dispensées de tout contrôle⁸.

41. À cet égard, il convient de relever, en premier lieu, qu'il résulte d'une jurisprudence constante que le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union⁹.

42. Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, ledit droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce *immédiatement* pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont¹⁰.

43. En second lieu, il convient de rappeler que l'existence même du droit à déduction relève des articles 167 à 172 de la directive TVA, figurant au chapitre intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », tandis que les articles 178 à 183 de cette directive sont relatifs aux seules modalités d'exercice de ce droit¹¹.

5 Arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 56).

6 Arrêt du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 56).

7 Arrêt du 18 octobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, point 38).

8 Arrêts du 16 mars 2017, Bimotor (C-211/16, non publié, EU:C:2017:221, point 20) ; du 18 octobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, point 23) ; du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 40), et du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 28), qui citent tous deux l'arrêt du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, point 15).

9 Arrêts du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 42) ; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 31), et du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 14). Dans le même ordre d'idées, arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47).

10 Arrêts du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 43) ; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 32) ; du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, point 34), et du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, point 37 et jurisprudence citée).

11 Arrêts du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 44). Dans le même sens, arrêts du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, point 30), et du 8 novembre 2001, Commission/Pays-Bas (C-338/98, EU:C:2001:596, point 71).

44. Ce faisant, la Cour a déjà précisé que les modalités fixées par les États membres à cet égard ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe¹².

45. En particulier, ces modalités doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant d'un excédent de TVA, ce qui implique que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente, et que, en tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne doive faire courir aucun risque financier à l'assujetti¹³.

46. Tel serait toutefois le cas si le remboursement d'un excédent de TVA invoqué devait être retardé au seul motif qu'une plus petite fraction du montant est contestée et fait l'objet d'un contrôle plus approfondi. On pense par exemple à un excédent de 100 000 euros et à un montant partiel contesté de quelques centaines d'euros. Le taux d'intérêt prévu par la législation tchèque à partir d'une période de cinq mois n'y change rien, puisqu'il n'élimine pas le risque financier pendant les cinq premiers mois et qu'il ne compense pas le désavantage en termes de trésorerie.

47. L'article 183 de la directive TVA ne permet donc pas que la partie non contestée de la déduction demandée ne soit pas remboursée au seul motif qu'une autre partie est toujours litigieuse.

3. Limitation sur la base de l'article 273 de la directive TVA ?

48. L'article 273 de la directive TVA ne fournit pas non plus de justification à ce type de limitation dans le temps, par les États membres, de la déduction de la taxe en amont. Selon cette disposition, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. Or, la partie de l'excédent de TVA en question ici ne fait pas partie d'une fraude fiscale. L'article 273 de la directive TVA ne s'applique donc pas non plus aux fins de justifier pourquoi cette partie de la TVA n'est établie et remboursée que plusieurs années plus tard.

4. Conclusion intermédiaire

49. À titre de conclusion intermédiaire, il peut être constaté que les articles 179, 183 et 273 de la directive TVA n'habilitent pas les États membres à limiter dans le temps la totalité de la déduction de la taxe en amont lorsque seule une partie de l'excédent de TVA est contestée alors que l'autre partie n'est pas contestée.

C. Existence d'une partie non contestée de l'excédent de TVA réclamé

50. Toutefois, les gouvernements tchèque et espagnol estiment qu'il ne saurait y avoir une partie non litigieuse de l'excédent de TVA, étant donné que celui-ci, en tant que solde, dépend toujours de la dette fiscale concrète.

¹² Ainsi qu'il ressort expressément de l'arrêt du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 45).

¹³ Arrêts du 16 mars 2017, Bimotor (C-211/16, non publié, EU:C:2017:221, point 33) ; du 18 octobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, point 24) ; du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 45) ; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, points 33 et 64), et du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 17).

51. Le fait que l'excédent de TVA dépend du montant de la dette fiscale – ainsi que le font valoir à juste titre la Commission ainsi que les gouvernements tchèque et espagnol – est la conséquence de la compensation forcée prévue à l'article 179 de la directive TVA. À cet égard, l'administration fiscale doit pouvoir, en cas de doute quant à la dette fiscale déclarée, vérifier également celle-ci dans un délai raisonnable et, le cas échéant, établir une dette fiscale d'un montant plus élevé de sorte que, éventuellement, aucun excédent de TVA ne subsiste.

52. D'une part, il ressort donc d'une jurisprudence constante que le droit à la déduction de la TVA peut être exercé *immédiatement*¹⁴. D'autre part, il doit être permis à l'administration fiscale de contrôler les déclarations fiscales introduites par l'assujetti. Il en va notamment ainsi lorsque ce dernier – comme prévu à l'article 179 de la directive TVA – déduit lui-même le montant de sa dette fiscale et, partant, calcule lui-même le montant de la TVA encore due ou le montant de son excédent de TVA. Ce contrôle porte tant sur le montant de la déduction que sur le montant de la dette fiscale, qui sont tous deux importants pour le montant de l'excédent de TVA.

53. Ainsi, dans une situation où l'administration fiscale n'avait remboursé qu'une partie de l'excédent de TVA et que l'assujetti avait introduit un recours portant sur le solde de l'excédent de TVA, la Cour a jugé que le délai pour le remboursement de l'excédent de TVA peut être prolongé afin que soit effectuée une vérification fiscale, pour autant que la prolongation n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour mener à bien cette procédure de vérification¹⁵. Cela ne concernait toutefois que la partie *litigieuse* de l'excédent de TVA.

54. Il n'y a pas lieu pour la Cour de se prononcer en l'espèce sur le délai raisonnable pour effectuer un tel contrôle de la partie litigieuse et sur le point de savoir si ce délai n'est pas déjà dépassé après une période d'à peine trois ans. AGROBET ne demande pas le remboursement de l'excédent de TVA litigieux qui doit faire l'objet d'une vérification, mais plutôt l'établissement et le remboursement de la partie de l'excédent de TVA non contestée et qui doit précisément ne plus faire l'objet d'une vérification. Selon les faits exposés par la juridiction de renvoi, il semble que, compte tenu de tous les doutes soulevés par l'administration fiscale – qui portent en l'espèce sur les opérations relatives au colza –, il existe toujours un excédent de TVA. Dans cette mesure, il est tout à fait possible de parler d'un excédent de TVA incontesté à l'égard d'AGROBET.

55. Je tiens néanmoins à souligner que cette partie non litigieuse de l'*excédent* de TVA ne doit pas être identique avec la partie non contestée de la *déduction* de TVA revendiquée par AGROBET, mais dépend de l'existence ou non d'un doute quant au montant de la dette fiscale d'AGROBET. Si l'administration fiscale devait avoir des indices objectifs quant à l'existence d'une dette fiscale plus élevée, cela réduirait la partie non litigieuse de l'excédent de TVA en dépit d'une déduction non contestée de la TVA. En théorie, il est également possible qu'une dette fiscale résiduelle reste encore due. Il appartient toutefois à la juridiction de renvoi d'établir ce point.

14 Arrêts du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, EU:C:2011:530, point 43) ; du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, point 34), et du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, point 37 et jurisprudence citée).

15 Arrêts du 6 juillet 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, point 21), et du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 53) ; dans le même ordre d'idées, arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 27).

D. Remboursement rapide de la partie incontestée de l'excédent de TVA

56. Cet excédent de TVA, qui est incontesté et qui ne nécessite plus un contrôle, doit être rapidement remboursé. Cela résulte du principe de neutralité (ci-après, points 57 et suivants), du rôle de l'entreprise assujettie en tant que simple collecteur de taxes pour le compte de l'État (ci-après, points 63 et 64) ainsi que des droits fondamentaux de l'assujetti (ci-après, points 65 et 66). Par ailleurs, une lutte efficace contre la fraude ne justifie pas non plus, en l'espèce, un retard illimité dans le temps du remboursement de la partie non contestée de l'excédent de TVA (ci-après, points 67 et suivants).

1. Sur le principe de neutralité

57. Le principe de neutralité contient deux énoncés de base. D'une part, il s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA¹⁶. D'autre part, le principe de neutralité implique que, en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entreprise doit en principe être soulagée entièrement du poids de la TVA, due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques¹⁷, pour autant que les activités professionnelles elles-mêmes visent (en principe¹⁸) à obtenir des opérations soumises à la TVA¹⁹.

58. Les deux manifestations de ce principe sont présentes en l'espèce. D'une part, la réglementation et la pratique en République tchèque défavorisent l'assujetti qui fournit principalement des livraisons transfrontalières (exonérées) par rapport à l'assujetti qui effectue les mêmes opérations sur le territoire national. En cas de doute sur le droit à déduction de certains opérations intérieures, il n'y aurait pas de problème de trésorerie avant la clôture du contrôle fiscal, car la déduction de la TVA peut être réalisée par l'imputation d'une dette fiscale plus élevée résultant d'autres opérations intérieures.

59. Aux fins de refuser une telle déduction éventuellement injustifiée, l'administration fiscale devrait procéder à un établissement de l'impôt correspondant, qui pourrait par la suite faire aussi l'objet d'un contrôle juridictionnel dans un bref délai (le cas échéant, dans le cadre d'un référé). En conséquence, ce litige porterait uniquement sur la partie contestée alors que la déduction incontestée ne serait pas concernée par le litige.

60. Toutefois, si l'assujetti effectue les mêmes opérations dans le cadre du commerce transfrontalier, de simples doutes de l'administration fiscale concernant certaines opérations devraient suffire, en vertu du droit tchèque, pour que ne soit pas non plus remboursé l'excédent de TVA incontesté. Une telle différence de traitement entre entreprises est incompatible avec le principe de neutralité.

61. En outre, l'entreprise exportatrice doit préfinancer, au cours de l'enquête, la TVA sur ses coûts, bien que la TVA ne doive pas constituer une charge pour l'entreprise. À cet égard, le second élément du principe de neutralité est également opérant.

62. Or, un tel désavantage pour le commerce transfrontalier soulève précisément de graves doutes au regard du droit de l'Union.

16 Arrêts du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, point 30) ; du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, point 20), et du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, point 22).

17 Arrêts du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25), et du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39).

18 Constituent une exception les livraisons transfrontalières exonérées en l'espèce, qui peuvent faire l'objet d'une déduction de la TVA en application de l'article 169, sous b), de la directive TVA.

19 Arrêts du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41) ; du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 51) ; du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 57), ainsi que mes conclusions dans l'affaire Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, point 25).

2. L'entreprise en tant que collecteur de taxes pour le compte de l'État

63. D'autre part, le rôle de l'entreprise en tant que collecteur de taxes pour le compte de l'État et dans l'intérêt du Trésor public²⁰ est également concerné. Si la TVA a pour objectif que la charge soit supportée par le consommateur final et que – pour atteindre cet objectif – l'entrepreneur soit simplement tenu de collecter la TVA auprès de son cocontractant et de la transférer au créancier fiscal, la naissance d'un excédent de TVA au sens de l'article 183 de la directive TVA est en fait une exception.

64. En effet, dans un tel cas, l'entrepreneur ne se contente pas de collecter la TVA et de la transférer ensuite à l'État, mais il la préfinance lui-même. Le préfinancement d'une taxe qui ne doit en réalité pas peser sur l'entrepreneur doit toutefois être restreint autant que possible au regard du principe de neutralité. Tel n'est pas le cas lorsque des doutes relatifs à certaines opérations suffisent pour faire perdurer pendant plusieurs années ou pour une durée indéterminée un préfinancement d'opérations non contestées.

3. Les obligations du créancier fiscal au regard des droits fondamentaux

65. Enfin, les droits fondamentaux requièrent que la partie non litigieuse de l'excédent de TVA soit rapidement remboursée. Une entreprise, même si elle perçoit la TVA pour le compte de l'État, reste un titulaire de droits fondamentaux. Les mesures d'établissement de la TVA sont une application du droit de l'Union au sens de l'article 51 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »). Il s'ensuit que les États membres doivent respecter les droits fondamentaux de l'Union lorsqu'ils appliquent et interprètent la directive TVA.

66. À cet égard, la question de savoir si le droit à déduction est considéré comme une propriété au sens de la Cour européenne des droits de l'homme²¹ (en l'espèce, article 17 de la Charte) ou si la limitation dans le temps de l'excédent de TVA concerne plutôt la liberté professionnelle (article 15 de la Charte) ou la liberté d'entreprise (article 16 de la Charte) peut rester ouverte. En toute hypothèse, il y a atteinte aux droits fondamentaux de l'entrepreneur lorsque ce dernier est contraint de préfinancer pendant plusieurs années une taxe qui ne le vise pas matériellement. Il est certes possible de justifier une telle atteinte. Toutefois, tel est le cas uniquement lorsque cette atteinte est proportionnelle.

4. Proportionnalité dans le cadre d'une lutte efficace contre la fraude

67. Tel n'est pas le cas en l'espèce. Certes, les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers. De même, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA²².

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

²¹ Cour EDH, 7 juillet 2011, Serkov c. Ukraine (CE:ECHR:2011:0707JUD003976605, § 32 et suiv.), et 22 janvier 2009, Bulves c. Bulgarie (CE:ECHR:2009:0122JUD000399103, § 57).

²² Arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 22). Voir, en ce sens, arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 54) ; du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 71), et du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47).

68. Toutefois, les États membres doivent recourir à des moyens qui portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union, comme le principe fondamental du droit à la déduction de la TVA²³. Par conséquent, ces moyens ne sauraient être mis en œuvre de sorte à remettre systématiquement en cause le droit à la déduction de la TVA et, partant, le principe de neutralité de la TVA²⁴.

69. Je tiens à faire observer que la Cour a déjà souligné que l'exigence générale d'un contrôle d'un assujetti – en particulier d'un nouvel assujetti – ne saurait entraîner que l'excédent de TVA ne soit remboursé que six mois plus tard alors que l'assujetti n'a pas la possibilité de dissiper un soupçon d'évasion fiscale²⁵. La Cour est parvenue à la même conclusion dans le cas où le remboursement d'une fraction de l'excédent de TVA invoqué pour une période d'un mois a été reporté d'un an²⁶.

70. Il doit en aller de même lorsque seul est en cause le fait que l'assujetti aurait dû savoir qu'un tiers – avec lequel il a effectué des transactions – est impliqué dans une évasion fiscale, mais que ce doute ne concerne qu'une partie des opérations et une partie de la déduction. En effet, le blocage, pendant une période indéterminée, de l'intégralité de l'excédent de TVA réclamé est disproportionné si seule une partie de la déduction déclarée soulève un doute et fait ensuite l'objet d'un contrôle.

71. Cela est particulièrement évident lorsque les doutes ne portent que sur un petit secteur des activités économiques d'un assujetti (par exemple, une vente sur des milliers d'opérations à un destinataire qui était un fraudeur), alors que la majeure partie des activités a incontestablement fait l'objet d'une déclaration régulière.

72. Un moyen tout aussi approprié, mais moins contraignant, d'éviter des pertes de recettes fiscales dues à une possible participation à une évasion fiscale par un tiers en Pologne est d'établir l'impôt en tenant compte d'une telle participation et, en outre, d'établir de manière appropriée les opérations incontestées ainsi que la déduction incontestée de la TVA. Un autre moyen moins contraignant et tout aussi approprié serait d'établir provisoirement la taxe et de constituer une garantie (par exemple, une garantie bancaire) qui couvrirait le risque, dont la réalité doit être vérifiée, de pertes fiscales (qui pourrait découler d'une dette fiscale éventuellement plus élevée), ainsi que l'a d'ailleurs proposé AGROBET.

VI. Conclusion

73. Au vu de ce qui précède, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle déférée par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) de la manière suivante :

Est incompatible avec les articles 167 et 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système de taxe sur la valeur ajoutée, lus à la lumière du principe de neutralité, le fait de retarder, pour une durée indéterminée, l'établissement et le remboursement de la partie incontestée de l'excédent de TVA réclamé jusqu'à ce que la partie litigieuse de l'excédent de TVA réclamé ait fait l'objet d'un contrôle suffisant.

23 Arrêts du 10 juillet 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, point 23) ; du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, points 52 et 53), et du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, points 46 et 47). Concernant explicitement le caractère proportionnel de la lutte contre la fraude à la TVA, voir arrêt du 21 février 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, points 19 et 20).

24 Voir, en ce sens, arrêts du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, point 49) ; du 27 septembre 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, point 26) ; du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121, point 92), et du 21 mars 2000, *Gabalfrija e.a.* (C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 52).

25 Arrêt du 10 juillet 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, point 24).

26 Arrêt du 18 octobre 2012, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, points 33 et suiv.).