

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?aptea)

8 decembrie 2022(*)

„Trimitere preliminar? – Armonizarea legisla?iilor fiscale – Sistem comun de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Regularizarea declara?iei privind TVA-ul – Beneficiari ai unor servicii care nu pot invoca un drept de deducere – Lipsa riscului de pierdere a unor venituri fiscale”

În cauza C?378/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), prin decizia din 21 iunie 2021, primit? de Curte la 21 iunie 2021, în procedura

P GmbH

împotriva

Finanzamt Österreich,

Curtea (Camera a ?aptea),

compus? din domnul F. Biltgen (raportor), îndeplinind func?ia de pre?edinte de camer?, ?i domnii N. Wahl ?i J. Passer, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul austriac, de A. Posch, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de R. Pethke, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatei generale în ?edin?a din 8 septembrie 2022,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între P GmbH, pe de o parte, și Finanzamt Österreich (administrația fiscală din Austria) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul opus de aceasta din urmă unei cereri de regularizare a declarației privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) depuse de P pentru motivul că menționase pe facturile sale un quantum al TVA-ului calculat la o cotă eronată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 193 din Directiva TVA:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

4 Articolul 203 din această directivă prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

5 Articolul 220 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și pe seama sa, în următoarele cazuri:

1. pentru livrările de bunuri sau prestațiile de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]”

Dreptul austriac

6 Articolul 11 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994, BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG 1994”), prevede:

„În cazul în care întreprinzătorul efectuează operațiuni în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, acesta are dreptul de a emite facturi. În cazul în care efectuează operațiuni destinate altui întreprinzător, pentru întreprinderea acestuia, sau unei persoane juridice, în măsura în care aceasta nu este un întreprinzător, el este obligat să emită facturi. În cazul în care întreprinzătorul realizează o operațiune impozabilă de livrare de lucrări sau de realizare a unei lucrări în legătură cu un bun imobil care este destinat unei persoane care nu este întreprinzător, el este obligat să emită o factură. Întreprinzătorul trebuie să își îndeplinească obligația de emitere a unei facturi în termen de șase luni de la efectuarea operațiunii.”

7 Articolul 11 alineatul (6) din UStG 1994 prevede:

„Pentru facturile al căror quantum total nu depășește 400 de euro, următoarele mențiuni, care se adaugă la data emiterii, sunt suficiente:

1. numele și adresa întreprinzătorului care a efectuat livrarea sau care a furnizat o prestație;
2. cantitatea și denumirea comercială uzuală a bunurilor livrate sau natura și întinderea celeilalte prestații;

3. data livrării sau a celeilalte prestații sau perioada la care se referă prestația;
4. contraprestația și cuantumul taxei aferente livrării sau prestației de servicii, totalizate, și
5. cota taxei.”

8 Articolul 11 alineatul (12) din UStG 1994 are următorul cuprins:

„În cazul în care întreprinzătorul a menționat separat, într-o factură aferentă unei livrări sau unei alte prestații, un cuantum al taxei pe care, în temeiul prezentei legi federale, nu îl datorează pentru operațiune, acesta datorează respectivul cuantum pe baza facturii, dacă nu a rectificat-o în mod corespunzător în privința cumpărătorului bunului livrat sau a destinatarului prestației. În cazul rectificării, articolul 16 alineatul (1) se aplică *mutatis mutandis*.”

9 Articolul 16 alineatul (1) din UStG 1994 prevede:

„În cazul modificării bazei de impozitare a unei operațiuni impozabile în sensul articolului 1 alineatul (1) punctele 1 și 2,

1. întreprinzătorul care a efectuat această operațiune trebuie să rectifice corespunzător valoarea taxei datorate în acest temei și
2. întreprinzătorul destinatar trebuie să rectifice corespunzător deducerea operată în acest temei. Rectificările se efectuează pentru perioada impozabilă în cursul căreia a intervenit modificarea contraprestației.”

10 Articolul 239a din Bundesabgabenordnung (Codul fiscal federal), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„În cazul în care o taxă care, potrivit finalității dispoziției fiscale, este destinată a fi suportată din punct de vedere economic de o altă persoană decât persoana impozabilă a fost suportată din punct de vedere economic de o altă persoană decât persoana impozabilă, nu se procedează la:

1. creditarea contului fiscal;
2. rambursarea, transferul sau conversia soldului creditor și
3. utilizarea acestuia în vederea achitării unor datorii fiscale,

dacă aceasta ar conduce la o îmbogățire fără justă cauză a contribuabilului.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În cursul exercițiului 2019, reclamanta din litigiul principal, care exploatează un spațiu de joacă în interior, a aplicat o cotă de 20 % pentru serviciile sale. Aceasta a eliberat clienților săi un total de 22 557 de bonuri de casă, care sunt facturi cu valoare redusă în sensul articolului 11 alineatul (6) din UStG 1994 și în care se menționează această cotă.

12 Din cererea de decizie preliminară reiese că clienții reclamantei din litigiul principal erau exclusiv consumatori finali care nu aveau dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

13 Întrucât și-a dat seama că cota legală de TVA aplicabilă serviciilor sale nu era de 20 %, ci de 13 %, reclamanta din litigiul principal și-a regularizat declarația privind TVA-ul pentru ca excedentul de TVA să îi fie creditat de administrația fiscală.

14 Aceasta din urmă a refuzat să efectueze această regularizare pentru motivul, pe de o parte, că, în conformitate cu dreptul național, reclamanta din litigiul principal este obligată să plătească TVA-ul cel mai ridicat din cauza lipsei rectificării facturilor sale și, pe de altă parte, că, din moment ce clienții reclamantei din litigiul principal au suportat costul unui TVA mai ridicat, regularizarea solicitată ar determina o îmbogățire fără justă cauză a acesteia.

15 Reclamanta din litigiul principal a formulat o acțiune împotriva acestei decizii, iar litigiul a fost dedus judecării instanței de trimitere, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care se întreabă, având în vedere jurisprudența Curții, dacă articolul 203 din Directiva TVA este sau nu susceptibil să fie aplicat în cauza cu care este sesizat, în condițiile în care nu există niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale. În cazul unui răspuns afirmativ, această instanță ridică problema dacă, în măsura în care reclamanta din litigiul principal se află în imposibilitate materială de a rectifica facturile emise în privința consumatorilor finali, trebuie să se țină seama de faptul că nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru a-i permite să rectifice declarația de TVA în sensul cerut. Instanța de trimitere își exprimă de asemenea îndoielile cu privire la aspectul dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că faptul că consumatorii finali au suportat integral TVA-ul și că, prin urmare, reclamanta din litigiul principal s-ar îmbogăți în cazul regularizării acestei taxe se opune posibilității de a efectua o astfel de regularizare.

16 În aceste condiții, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Atunci când, într-un caz precum cel din speță, nu există riscul pierderii de venituri fiscale, întrucât destinatarii serviciilor sunt consumatori finali care nu au drept de deducere, TVA-ul este datorat de emitentul unei facturi în conformitate cu articolul 203 din [Directiva TVA]?

2) În cazul în care se răspunde afirmativ la prima întrebare și, prin urmare, emitentul unei facturi datorează TVA-ul în conformitate cu articolul 203 din [Directiva TVA]:

a) Este posibil să nu se procedeze la rectificarea facturilor în privința destinatarilor atunci când, pe de o parte, este exclus riscul unei pierderi a veniturilor fiscale și, pe de altă parte, este practic imposibilă rectificarea facturilor?

b) Faptul că consumatorii finali au suportat taxa în cadrul prețului operațiunilor, astfel încât o asemenea regularizare a TVA-ului ar conduce la îmbogățirea întreprinzătorului, se opune regularizării TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a prestat un serviciu și care a menționat pe factura sa un quantum al TVA-ului calculat pe baza unei cote eronate este obligată la plata acestui TVA chiar și atunci când nu există niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru motivul că beneficiarii acestui serviciu sunt exclusiv consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

18 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că din cererea de decizie preliminară reiese că întrebările adresate de instanța de trimitere pornesc de la premisa că în speță nu există niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale, din moment ce clientela reclamantei din litigiul principal era,

pentru exercițiul în cauză, constituit exclusiv din consumatori finali care nu dispun de un drept de deducere a TVA-ului care le-a fost facturat de reclamanta din litigiul principal. Curtea va examina prima întrebare numai în lumina acestei premise.

19 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, potrivit articolului 203 din Directiva TVA, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură și că, potrivit jurisprudenței Curții, TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale (Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 26).

20 Din jurisprudența Curții reiese, pe de altă parte, că articolul 203 din Directiva TVA urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut de această directivă [Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32, și Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27].

21 Astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 26 din concluzii, articolul 203 din Directiva TVA are, prin urmare, vocație să se aplice atunci când TVA-ul a fost facturat în mod eronat și există un risc de pierdere a unor venituri fiscale din cauza faptului că destinatarul facturii în discuție este susceptibil să invoce dreptul său de deducere a unui asemenea TVA.

22 Articolul 203 din Directiva TVA se distinge astfel de articolul 193 din această directivă prin faptul că acest din urmă articol coroborat cu articolul 220 alineatul (1) din directivă menționează ipoteza în care persoana impozabilă a emis o factură care menționează cuantumul corect al TVA-ului în temeiul acestei din urmă dispoziții, în virtutea căreia persoana impozabilă care efectuează, pentru o altă persoană impozabilă, o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă trebuie să îi emită o factură celeilalte persoane impozabile. Într-o asemenea ipoteză, conform acestui articol 193, TVA-ul este datorat de persoana impozabilă care efectuează o asemenea livrare sau o asemenea prestare de servicii pentru o altă persoană impozabilă.

23 Rezultă, astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 26 din concluzii, că articolul 203 din Directiva TVA nu are vocație să se aplice decât unei datorii fiscale care o depășește pe cea datorată în situațiile în care se aplică articolul 193 din această directivă și nu acoperă, așadar, situațiile în care TVA-ul menționat pe factură este corect. Într-o situație în care o parte din TVA a fost facturată în mod eronat, articolul 203 din directiva menționată nu are vocația de a se aplica decât cuantumului TVA-ului care îl depășește pe cel facturat în mod corect. Astfel, în acest din urmă caz, există un risc de pierdere a unor venituri fiscale, întrucât o persoană impozabilă destinatară a unei astfel de facturi ar putea fi determinată să își exercite dreptul de deducere în temeiul acestui TVA fără ca administrația fiscală competentă să fie în măsură să determine dacă sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea acestui drept.

24 În speță, astfel cum s-a amintit la punctul 18 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere a exclus existența unui astfel de risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru motivul că clientela reclamantei din litigiul principal era, în cursul exercițiului fiscal vizat, constituit exclusiv din consumatori finali care nu dispuneau de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Prin urmare, trebuie să se constate că articolul 203 din Directiva TVA nu își găsește aplicarea într-o asemenea situație.

25 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, se impune ca la prima întrebare să se răspundă că articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a prestat un serviciu și care a menționat pe factura sa un cuantum al TVA-ului calculat pe baza unei cote eronate nu datorează, în temeiul acestei dispoziții, partea din TVA facturată în mod eronat dacă nu există niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru motivul

c? beneficiarii acestui serviciu sunt exclusiv consumatori finali care nu beneficiaz? de un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

Cu privire la cea de a doua întrebare

26 Având în vedere r?spunsul dat la prima întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

27 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?aptea) declar?:

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? de Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016,

trebuie interpretat în sensul c?:

o persoan? impozabil? care a prestat un serviciu ?i care a men?ionat pe factura sa un quantum al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) calculat pe baza unei cote eronate nu datoreaz?, în temeiul acestei dispozi?ii, partea din TVA facturat? în mod eronat dac? nu exist? niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru motivul c? beneficiarii acestui serviciu sunt exclusiv consumatori finali care nu beneficiaz? de un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.