



# Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOAMNA JULIANE KOKOTT  
prezentate la 8 septembrie 2022<sup>1</sup>

**Cauza C-378/21**

**P GmbH**

**Cealaltă parte la procedură:  
Finanzamt Österreich**

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzgericht (Austria)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Eroare privind quantumul corect al cotei de impozitare – Regularizarea datoriei fiscale – Imposibilitate materială de rectificare a facturilor deja emise – Lipsa necesității de rectificare a facturilor în cazul în care destinatarii serviciilor nu sunt persoane impozabile – Lipsa riscului de pierdere a unor venituri fiscale – Obiecția privind îmbogățirea fără justă cauză”

## I. Introducere

1. Dreptul în materie de TVA este un domeniu juridic riscant pentru persoanele impozabile, care au, de fapt, numai rolul de a percepe de la clienții lor acest impozit în contul statului. Dacă, de exemplu, persoana impozabilă pornește în mod eronat de la premisa unei cote de impozitare prea mici, aceasta datorează totuși quantumul corect (superior) al impozitului pe care trebuie să îl plătească statului. Acest lucru este valabil inclusiv atunci când, pentru motive de drept și/sau de fapt, nu îi este posibil să repercuteze ulterior asupra clienților săi TVA-ul mai ridicat.

2. În această procedură preliminară, Curtea trebuie să se pronunțe cu privire la situația inversă, în care persoana impozabilă a calculat în mod eronat, în cursul unui an întreg, o cotă de TVA prea ridicată, a menționat-o pe factură și a plătit-o. Statul este autorizat să păstreze acest TVA prea mare sau trebuie să îl ramburseze persoanei impozabile? Totuși, pe fond, taxa nu a fost generată în acest quantum. Pe de altă parte, au fost întocmite facturi pe care este menționat un TVA prea ridicat, care ar putea determina clienții să efectueze o deducere prea mare a TVA-ului achitat în amonte. Prin urmare, aceste facturi trebuie să fie în prealabil rectificate? Situația este aceeași în cazul în care prestațiile au fost efectuate exclusiv către consumatori finali care nu au dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, astfel încât aceștia din urmă nu ar putea, în orice caz, să solicite o deducere a taxei achitate în amonte?

3. Ținând seama de caracterul de impozit pe consum, clientul ar trebui, de fapt, să obțină de la prestator rambursarea TVA-ului excesiv pe care l-a plătit. Însă, atunci când acest lucru nu este posibil din punct de vedere juridic (de exemplu atunci când a fost convenit un preț fix) sau este

<sup>1</sup> Limba originală: germana.

*de facto* exclus (de exemplu deoarece clienții nu sunt cunoscuți în mod nominal), se pune întrebarea cine este autorizat să rămână „îmbogățit” în mod definitiv prin eroarea privind cuantumul corect al taxei – statul sau persoana impozabilă care a săvârșit eroarea?

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii este dat de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)<sup>2</sup>.

5. Articolul 73 din Directiva TVA privește baza de impozitare și are următorul cuprins:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

6. Articolul 78 din Directiva TVA stabilește elementele care trebuie să fie incluse în baza de impozitare sau care trebuie să fie excluse din aceasta:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine; [...].”

7. Articolul 193 din Directiva TVA definește entitatea obligată la plata acestei taxe:

„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.”

8. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA privește domeniul de aplicare al dreptului de deducere și are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; [...].”

9. Articolul 203 din Directiva TVA reglementează datoria fiscală prin intermediul menționii pe o factură.

<sup>2</sup> Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea aplicabilă în anul în litigiu (2019), astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 2018/2057 a Consiliului din 20 decembrie 2018 (JO 2018, L 329, p. 3).

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

10. Articolul 220 alineatul (1) din Directiva TVA reglementează obligația de emitere a unei facturi:

„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 prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă; [...]

### **B. Dreptul austriac**

11. Articolul 11 alineatul (1) punctul 1 din Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Legea federală privind impozitarea operațiunilor – Umsatzsteuergesetz 1994 [Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994], denumită în continuare „UStG”) reglementează obligația de a emite o factură:

„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 către o persoană juridică, în măsura în care aceasta nu este un întreprinzător, el este obligat să emită facturi. În cazul în care întreprinzătorul efectuează o livrare sau o prestare impozabilă a unei lucrări în legătură cu un bun imobil către o persoană 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.”

12. Articolul 11 alineatul (12) din UStG privește datoria fiscală în cazul unei mențiuni nerectificate a taxei și are următorul cuprins:

„În cazul în care întreprinzătorul a menționat separat, într-o factură aferentă unei livrări sau unei alte prestații, un quantum al taxei pe care, în temeiul prezentei legi federale, nu îl datorează pentru operațiune, acesta datorează respectivul quantum 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*.”

13. Articolul 239a din Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Legea federală privind dispozițiile generale și procedura referitoare la taxele gestionate de autoritățile fiscale ale statului federal, ale landurilor și ale comunelor – Bundesabgabenordnung [Codul fiscal federal], denumită în continuare „BAO”) prevede:

„În măsura 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, este necesar să se omită:

1. creditarea contului fiscal;
2. rambursarea, transferul sau conversia soldului creditor și

3. utilizarea în vederea achitării datoriilor fiscale,

în cazul în care aceasta ar determina o îmbogățire fără justă cauză a persoanei impozabile.”

### III. Situația de fapt și procedura preliminară

14. Recurenta în fața instanței de trimitere (denumită în continuare „P GmbH”) este o societate cu răspundere limitată de drept austriac.

15. Aceasta exploatează un loc de joacă indoor. În anul în litigiu 2019, P GmbH a supus remunerația prestărilor sale de servicii (taxe de intrare la locul de joacă indoor) cotei standard de impozitare din Austria, de 20 %. De fapt, aceste prestări de servicii ale P GmbH erau totuși supuse, în anul în litigiu, 2019, cotei reduse de impozitare de 13 % [una dintre cotele reduse în Austria în anul în litigiu, în conformitate cu articolul 98 alineatul (1) din Directiva TVA].

16. P GmbH a eliberat clienților, la plata remunerației, bonuri de casă de marcat care constituie facturi cu valoare redusă în sensul articolului 11 alineatul (6) din UStG 1994 (facturi simplificate în temeiul articolului 238 coroborat cu articolul 226b din Directiva TVA). În anul în litigiu 2019, P GmbH a emis în total 22 557 de facturi. Clienții P GmbH sunt, în anul în litigiu 2019, exclusiv consumatori finali care nu au dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte.

17. P GmbH și-a rectificat declarația privind TVA-ul pentru anul 2019 pentru a obține de la Finanzamt (Administrația Fiscală) TVA-ul plătit în plus.

18. Finanzamt (Administrația Fiscală) a refuzat o regularizare pentru două motive: (1) P GmbH ar datora un TVA mai mare în virtutea datelor contabile furnizate în cazul în care nu își corectează facturile. (2) Nu P GmbH, ci clienții săi ar fi persoanele care suportă TVA-ul. Prin urmare, P GmbH s-ar îmbogăți la regularizarea TVA-ului.

19. P GmbH a formulat o acțiune împotriva acestei decizii. Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), competent în materie, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții, în cadrul procedurii preliminare prevăzute la articolul 267 TFUE, următoarele întrebări:

- 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 unui răspuns afirmativ la prima întrebare și pentru ca emitentul unei facturi să datoreze TVA-ul în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA:
  - a) Este posibil să se omită rectificarea facturilor în privința destinatarilor [serviciilor] atunci când, pe de o parte, este exclus [un risc de pierdere a] veniturilor fiscale și, pe de altă parte, este practic imposibilă rectificarea facturilor?
  - b) Se opune regularizării TVA-ului faptul că consumatorii finali au suportat taxa în cadrul în cadrul prețului operațiunilor astfel încât o asemenea regularizare a TVA-ului ar conduce la îmbogățirea întreprinzătorului?

20. În procedura din fața Curții au depus observații scrise Republica Austria și Comisia Europeană. Curtea a decis, în temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

#### IV. Aprecieri juridică

##### *A. Cu privire la întrebările preliminare și la desfășurarea anchetei*

21. Prin intermediul celor două întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită interpretarea articolului 203 din Directiva TVA. Acesta impune o obligație de plată a TVA-ului fiecărei persoane care menționează TVA-ul pe o factură.

22. Din întrebările și din situația de fapt comunicată reiese că este exclus, în speță, ca clienții P GmbH să beneficieze de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, din moment ce nu erau decât consumatori finali (așadar nu erau persoane impozabile). De asemenea, în ceea ce privește utilizarea cu titlu oneros a unui spațiu de joacă indoor, este dificil de imaginat că o persoană impozabilă a utilizat dreptul de intrare vândut de P GmbH în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea în acest sens articolul 168 din Directiva TVA).

23. Cu toate acestea, în anul în litigiu, P GmbH a emis 22 557 de facturi către, probabil, 22 557 de utilizatori diferiți ai spațiului de joacă. Este posibil ca, printre aceștia, să fi existat o persoană impozabilă care a utilizat, în mod întemeiat sau în mod neîntemeiat, factura pentru a solicita o deducere corespunzătoare a TVA-ului achitat în amonte. Chiar dacă întrebările instanței de trimitere exclud această situație, aceasta este situația mai relevantă din punct de vedere practic.

24. Pentru acest motiv, mai întâi se va efectua o interpretare a articolului 203 din Directiva TVA pornind de la premisa că 22 557 de facturi cu un quantum prea mare al taxei menționate nu prezintă un risc de pierdere de venituri fiscale (secțiunea B de mai jos). În continuare, se va prezuma că un anumit risc de pierdere de venituri fiscale nu poate fi totuși exclus (secțiunea C de mai jos). De aceasta se leagă, în faza următoare, problema unei corecții a datoriei fiscale care decurge din articolul 203 din Directiva TVA, în cadrul căreia trebuie abordată de asemenea necesitatea rectificării a 22 557 de facturi (secțiunea D de mai jos). În sfârșit, se va examina dacă obiecția întemeiată pe îmbogățirea fără justă cauză este opozabilă P GmbH atunci când clienții au plătit prețul în quantum integral (secțiunea E de mai jos).

##### *B. Cu privire la datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA în lipsa unui risc de pierdere a unor venituri fiscale*

###### *1. TVA menționat în mod eronat pe o factură*

25. În conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură. Cu toate acestea, în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, TVA-ul este deja datorat de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă. Întrucât această persoană impozabilă este obligată, în temeiul articolului 220 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, să emită o factură

cel puțin către alte persoane impozabile, aceasta ar determina o a doua obligație fiscală pentru una și aceeași operațiune. În această privință, articolul 203 din Directiva TVA trebuie să facă obiectul unei interpretări restrictive.

26. În caz contrar, o persoană impozabilă care facturează în mod corect o prestație impozabilă ar datora de două ori TVA-ul: o dată în temeiul articolului 203 și o dată în temeiul articolului 193 din Directiva TVA. Or această din urmă situație nu putea fi intenționată de legiuitor. Articolul 203 din Directiva TVA are un sens autonom numai dacă prevede o datorie fiscală dincolo de cea prevăzută la articolul 193 din directivă. Dat fiind că articolul 203 din directivă are ca obiect să elimine riscul de pierdere a unor venituri fiscale<sup>3</sup> (detalii în această privință la punctul 30 și următoarele de mai jos), acesta nu poate acoperi „cazul normal”, în care o persoană impozabilă emite o factură corectă. Rezultă că articolul 203 din Directiva TVA vizează „numai” TVA-ul facturat în mod nejustificat, cu alte cuvinte un TVA care nu este datorat prin lege, dar care este totuși menționat pe factură.

27. În speță, pe facturi era menționat un quantum al taxei prea ridicat (fiind aplicată cota standard în loc de cota redusă de impozitare). Diferența astfel rezultată a fost menționată pe o factură în mod eronat, și anume într-un quantum prea ridicat. Această diferență ar putea fi datorată de emitentul facturii în temeiul articolului 203 din Directiva TVA dacă sunt îndeplinite celelalte condiții. Restul sumei este deja datorat în temeiul articolului 193 din Directiva TVA și nu se contestă.

## 2. Cu privire la noțiunea de factură în sensul articolului 203 din Directiva TVA

28. Din cererea de decizie preliminară reiese că bonurile de casă de marcat întocmite sunt așa-numite facturi cu sume mici care, potrivit articolului 238 coroborat cu articolul 226b din Directiva TVA, necesită mai puține mențiuni pe factură. Cu toate acestea, mențiunea privind quantumul TVA-ului care trebuie achitat este necesară și în cazul acestora.

29. Aceasta este o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6, care conferă astfel, potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, un drept de deducere în sensul articolului 168 litera (a) din aceasta. Contrar punctului de vedere al Comisiei, problema dacă P GmbH era obligată să emită față de consumatorii finali facturi corespunzătoare – articolul 220 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA se opune acestei concluzii – este irelevantă în acest scop. Articolul 203 din Directiva TVA face referire numai la existența unei facturi și acoperă, potrivit modului său de redactare, și așa-numitele facturi cu sume mici.

30. Împrejurarea că datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA privește inclusiv TVA-ul indicat în mod distinct într-un quantum eronat (prea mare) pe facturi cu sume mici corespunde jurisprudenței anterioare a Curții cu privire la finalitatea articolului 203 din Directiva TVA. Potrivit acestei jurisprudențe, finalitatea articolului 203 din Directiva TVA este de a elimina riscul de pierdere a unor venituri fiscale care poate rezulta din solicitarea de către destinatarul facturii a unei deduceri nejustificate, pe baza acestei facturi<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27), și Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32).

<sup>4</sup> A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32), Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctele 35 și 36), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 și următoarele).

31. Desigur, dreptul de deducere există numai pentru acele impozite care sunt legate de o operațiune supusă TVA-ului<sup>5</sup>. Există însă un risc de pierdere a unor venituri fiscale atât timp cât destinatarul unei facturi în care TVA-ul este menționat în mod nejustificat are încă posibilitatea de a utiliza această factură în vederea exercitării dreptului de deducere în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA<sup>6</sup>. Astfel, nu se poate exclude situația în care administrația fiscală nu poate să constate la timp că anumite considerații juridice de fond se opun exercitării dreptului de deducere existent în mod formal.

32. Articolul 203 din Directiva TVA urmărește astfel, în cazul unei menționări eronate a TVA-ului, realizarea unui sincronism comparabil între deducerea la care recurge *destinatarul* facturii și obligația fiscală a *emitentului* facturii, așa cum ar trebui să existe în mod normal în cadrul unei livrări reale în privința prestatorului și a clientului<sup>7</sup>. Astfel, din modul de redactare a articolului 203 din Directiva TVA reiese că nu este necesar ca o deducere a TVA-ului achitat în amonte să fi fost efectuată în mod efectiv de destinatarul facturii. Este suficient să existe un risc ca o astfel de deducere să fie efectuată. Prin urmare, astfel cum subliniază în mod întemeiat și Austria, potrivit sensului și finalității, sunt vizate toate facturile care l-ar putea determina pe destinatarul lor să deducă TVA-ul achitat în amonte. Astfel cum s-a arătat mai sus (punctul 28 și următoarele), această situație include și cazul facturilor cu sume mici.

### 3. Cu privire la necesitatea unui risc de pierdere a unor venituri fiscale

33. În concluzie, emitentul facturii răspunde astfel în mod obiectiv (cu alte cuvinte *in abstracto*) pentru riscul ca, pe baza acestei facturi (incorecte), destinatarul facturii să poată efectua o deducere nejustificată. Este în discuție o răspundere obiectivă abstractă a emitentului facturii. Aceasta intervine de asemenea în cazul unei erori privind cota corectă atunci când, precum în speță, factura menționează cota standard în locul cotei reduse. Condiția este însă – astfel cum subliniază în mod întemeiat Comisia – existența unui risc de deducere nejustificată (prea mare) a TVA-ului.

34. În aceste condiții, este necesar să se ridice problema pertinentei în speță a articolului 203 din Directiva TVA. Potrivit articolului 168 din Directiva TVA, o deducere a TVA-ului este posibilă numai pentru o persoană impozabilă (în anumite împrejurări). Un consumator final nu are, *per se*, un drept de deducere a TVA-ului.

35. Dimpotrivă, riscul (abstract) al unei deduceri nejustificate a TVA-ului de către o persoană neimpozabilă tinde către zero, cu excepția cazului unei întreprinderi în curs de înființare. Deducerea TVA-ului achitat în amonte de către aceasta este însă examinată oricum în detaliu de administrația fiscală, în lipsa operațiunilor impozabile. Tot pentru acest motiv, instanța de trimitere consideră că, într-o astfel de situație, precum în speță, *nu poate exista* un risc de pierdere a unor venituri fiscale.

36. Dacă articolul 203 din Directiva TVA reprezintă o situație de risc, un astfel de risc este exclus *per se*, întrucât destinatarii prestațiilor și destinatarii facturilor sunt exclusiv persoane neimpozabile, consumatori finali, astfel încât articolul 203 din Directiva TVA nu poate fi aplicabil.

<sup>5</sup> Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 13).

<sup>6</sup> A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 și următoarele), cu trimitere la Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 57).

<sup>7</sup> A se vedea în această privință de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punctul 31 și următoarele).

#### 4. Concluzie intermediară

37. Prin urmare, este posibil să se răspundă la prima întrebare după cum urmează: în cazul în care destinatarii serviciilor sunt consumatori finali fără drept de deducere, emitentul unei facturi nu este obligat la plata TVA-ului în temeiul articolului 203 din Directiva TVA.

#### **C. Cu privire la datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA în cazul unui risc de pierdere a unor venituri fiscale care nu poate fi exclus**

38. În special, Austria contestă situația de fapt comunicată de instanța de trimitere, potrivit căreia nu ar exista un risc de pierdere a unor venituri fiscale. Chiar dacă pare plauzibil ca utilizatorii unui spațiu de joacă indoor să fie numai consumatori finali, iar nu persoane supuse TVA-ului, nu se poate totuși exclude *a priori* ca, pentru un număr de 22 557 de bilete de intrare (respectiv de facturi), să existe, eventual, una sau mai multe persoane impozabile.

39. Este posibil, de exemplu, ca un tată să viziteze împreună cu fiul său acest spațiu de joacă indoor. Or, dacă acest tată este o persoană impozabilă (de exemplu un fotograf independent), ar exista cel puțin un risc abstract ca această factură – fie în mod justificat (vinde fotografiile făcute în acest loc), fie în mod nejustificat (acestea constituie înregistrări private) – să fie inclusă în declarația sa TVA și, în această calitate, să fie solicitată o deducere prea mare a taxei achitate în amonte. În acest caz, ar fi aplicabil articolul 203 din Directiva TVA. În definitiv, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă există un risc abstract privind sincronismul dintre sarcina fiscală a prestatorului și deducerea TVA-ului achitat în amonte de destinatarul serviciilor și care este nivelul acestui risc.

40. Cu toate acestea, chiar dacă un anumit risc abstract nu poate fi exclus în cazuri particulare, aceasta nu înseamnă că datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA se extinde la toate cele 22 557 de facturi. O astfel de „idee de infectare” – întrucât nu se poate exclude ca o persoană impozabilă să fi primit totuși o anumită factură, toate facturile intră sub incidența articolului 203 din directivă – nu are legătură cu dreptul privind TVA-ul și nu este justificată mai detaliat nici de Austria.

41. Datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din directivă privește factura eronată concretă. Dacă este cazul, trebuie să se determine, prin intermediul unei estimări în general întotdeauna posibile în materia procedurii fiscale, numărul de „facturi riscante” în mod abstract și să se limiteze la acestea datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din directivă. Această din urmă abordare este de asemenea conformă cu principiul neutralității, potrivit căruia, în principiu, persoana impozabilă, în calitate de colector al impozitului în contul statului, nu trebuie să suporte ea însăși sarcina TVA-ului<sup>8</sup>.

42. În speță, natura serviciului impozabil (dreptul de acces la un loc de joacă indoor), a cărui utilizare de către o persoană impozabilă este, în orice caz, excepțională, permite să se considere că există un potențial de risc foarte scăzut.

<sup>8</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).



43. Prin urmare, răspunsul la prima întrebare poate fi completat după cum urmează: dacă însă printre destinatarii facturilor erau de asemenea persoane impozabile, este aplicabilă datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA. Ponderea acestor facturi, care constituie temeiul unui risc abstract, trebuie să fie determinată, dacă este cazul, prin intermediul estimării.

#### ***D. Eroare privind cuantumul taxei și obligația de rectificare a facturilor***

44. În măsura în care articolul 203 din Directiva TVA este aplicabil, se pune problema posibilității de rectificare a acestor facturi, pentru a reduce o datorie fiscală prea mare (în temeiul facturii) la taxa datorată în principiu prin lege (în temeiul cifrei de afaceri impozabile) în conformitate cu articolul 193 din Directiva TVA. Problema s-ar pune în același mod dacă, contrar propunerii noastre, Curtea ar extinde datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA și la facturile emise către consumatori finali neimpozabili.

##### *1. Jurisprudența Curții privind posibilitatea de rectificare*

45. În această privință, Curtea a statuat deja că Directiva TVA nu conține nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat în mod nejustificat<sup>9</sup>. Atât timp cât această lacună nu este acoperită de legiuitorul Uniunii, statele membre au obligația de a furniza o soluție<sup>10</sup>. Pentru a ajunge la această soluție, Curtea a identificat totuși două abordări pe care statele membre trebuie să le ia în considerare.

46. Astfel, pe de o parte, revine statelor membre, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, obligația de a prevedea, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea de a regulariza *orice* taxă facturată în mod nejustificat, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze *buna sa credință*<sup>11</sup>.

47. Aceasta exclude, de exemplu, potrivit Curții, o reglementare națională care exclude regularizarea taxei după deschiderea unui control fiscal<sup>12</sup>. Același lucru este valabil în cazul în care regularizarea datoriei fiscale a unui emitent de bună-credință este condiționată de corectarea facturilor, care este imposibilă din punct de vedere material, întrucât destinatarii facturilor nu sunt cunoscuți nominal. O asemenea condiție ar fi disproporționată<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 30), Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 38), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 48).

<sup>10</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 35), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 49), Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 49), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

<sup>11</sup> Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 31), Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 33), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

<sup>12</sup> Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 33).

<sup>13</sup> A se vedea în acest sens, în legătură cu o condiție devenită imposibil de îndeplinit, Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 34).

48. Pe de altă parte, principiul neutralității TVA-ului impune ca TVA-ul facturat fără a fi datorat să poată fi regularizat atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, *fără* ca statele membre să poată să condiționeze o astfel de regularizare de buna-credință a emitentului facturii<sup>14</sup>. Mai mult, această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale<sup>15</sup>.

*a) Regularizarea datoriei fiscale a unui emitent de bună-credință al unei facturi*

49. Din această jurisprudență rezultă că, în pofida unui risc rezidual de pierdere a unor venituri fiscale, persoana impozabilă care demonstrează buna sa credință poate regulariza TVA-ul facturat în mod nejustificat (este avută în vedere datoria sa fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA)<sup>16</sup>.

50. Această jurisprudență<sup>17</sup> ține seama de împrejurarea că întreprinzătorul prestator (care de asemenea emite sau este, în parte, obligat să emită factura – a se vedea articolul 220 din Directiva TVA) are numai funcția de collector de taxe în contul statului<sup>18</sup>. În memoriul său de observații scrise, Comisia îl caracterizează ca fiind o „prelungire a administrației fiscale”. În cazul în care el îndeplinește această funcție cu bună-credință, statul, care l-a implicat în calitate de collector al impozitelor, trebuie să răspundă pentru consecințele eventualelor erori.

51. Din cererea de decizie preliminară nu rezultă cu exactitate motivul pentru care P GmbH a reținut cota de impozitare eronată. În această privință, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în speță, se poate vorbi despre un emitent al facturii de bună-credință în acest sens. Cu toate acestea, trebuie să se țină seama de faptul că, uneori, cota de impozitare corectă depinde de dificile aspecte juridice legate de delimitare și, ca atare, nu poate fi determinată în mod neechivoc. În astfel de cazuri, există un risc crescut de eroare de drept. Cu cât Directiva TVA sau legea națională privind TVA-ul sunt mai complexe, cu atât riscul în această privință pentru persoana impozabilă este mai mare.

52. Așadar, în măsura în care cota de impozitare eronată a fost aplicată numai ca urmare a unei aprecieri juridice eronate (eroare de drept), este necesar, în opinia noastră, să se considere că emitentul facturii a fost de bună-credință. Un exemplu poate fi cazul în care cota de impozitare corectă este controversată, iar persoana impozabilă a optat pentru punctul de vedere – care se dovedește ulterior – eronat. Situația poate fi diferită în cazul în care persoana impozabilă nu și-a

<sup>14</sup> Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 28), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 37), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 37), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 50), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 58).

<sup>15</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 38), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 68).

<sup>16</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

<sup>17</sup> Punctul de plecare era Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18). De la momentul respectiv, acest element textual este repetat în mod constant, fără a se explica vreodată cu adevărat motivul pentru care și condițiile în care se poate vorbi, în acest context, de o persoană impozabilă de bună-credință – a se vedea printre altele Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 31 și următoarele), Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 33), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36).

<sup>18</sup> Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 31), Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 31), Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

pus probleme în ceea ce privește cota de impozitare, respectiv cazul în care era clar care cotă de impozitare este aplicabilă. O astfel de eroare de drept nu ar fi nici comprehensibilă, nici explicabilă, astfel încât nici nu vom vorbi despre un emitent de bună-credință în acest sens. Prin urmare, aspectul determinant este dacă unei persoane impozabile care acționează în calitate de colector al taxei în contul statului îi poate fi imputată emiterea facturii eronate.

53. Prin urmare, în cazul în care instanța de trimitere constată că P GmbH a acționat cu bună-credință în acest sens, aplicând cota standard incorectă, nu este relevant dacă riscul de pierdere a unor venituri fiscale a fost eliminat. Dat fiind că riscul de pierdere a unor venituri fiscale rezultă din simpla existență a facturilor eronate, nici nu ar fi necesară o rectificare a facturilor pentru regularizarea datoriei fiscale.

#### *b) Regularizarea datoriei fiscale independent de buna-credință a emitentului facturii*

54. Cu toate acestea, problema rectificării facturilor în vederea eliminării riscului de pierdere a unor venituri fiscale se ridică atunci când instanța de trimitere ajunge la concluzia că persoana impozabilă nu a acționat cu bună-credință în emiterea facturii. În acest caz, datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA poate fi regularizată numai dacă riscul de pierdere a unor venituri fiscale a fost eliminat la timp.

55. Cu toate acestea, potrivit Curții, măsurile pe care statele membre le adoptă pentru a asigura colectarea corectă a taxei și pentru a preveni evaziunea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Prin urmare, aceste măsuri nu pot fi utilizate astfel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului<sup>19</sup>. Acest lucru este valabil în special cu privire la o situație de risc abstractă (a se vedea în această privință punctul 30 și următoarele de mai sus).

56. Dacă rambursarea TVA-ului, în sensul reducerii TVA-ului datorat în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, devine imposibilă sau excesiv de dificilă în funcție de condițiile în care pot fi exercitate solicitările de rambursare a unor taxe, principiile respective pot impune ca statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile căreia i-au fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată<sup>20</sup>.

57. Or, potrivit instanței de trimitere, în speță nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale. În acest caz, nu este necesară nici rectificarea facturilor.

#### *2. Cu privire la gestionarea imposibilității materiale de rectificare*

58. Cu toate acestea, în măsura în care există un anumit risc (a se vedea în această privință punctul 38 și următoarele de mai sus), aspect a cărui apreciere este de competența instanței de trimitere și care ar putea, dacă este necesar, să fie determinat prin intermediul unei estimări, o corecție ar fi în principiu necesară pentru a remedia acest risc de pierdere a unor venituri fiscale care rezultă din existența acestor facturi eronate.

<sup>19</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 39), și, prin analogie, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 59 și jurisprudența citată).

<sup>20</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 40); a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41).

59. Instanța de trimitere ridică, în această privință, problema dacă acest principiu poate fi menținut în cazul imposibilității materiale de a rectifica facturile în cauză, întrucât destinatarii facturilor nici măcar nu sunt cunoscuți nominal. A impune emitentului facturii ceva imposibil ar putea constitui o cerință disproporționată. Pe de altă parte – astfel cum subliniază Austria –, emitentul facturii este cel care a creat, prin comportamentul său, un risc de pierdere a unor venituri fiscale.

60. În opinia noastră, în aceste cazuri – risc existent de pierdere a unor venituri fiscale și imposibilitate materială de corectare a facturilor emise în mod eronat –, soluția depinde de examinarea erorii. Acest lucru este în conformitate cu jurisprudența Curții, care protejează emitentul facturii care acționează cu bună-credință (în această privință, a se vedea punctul 52 și următoarele de mai sus), în timp ce emitentul facturii care nu acționează cu bună-credință este obligat să elimine riscul de pierdere a unor venituri fiscale. Dacă acest lucru nu se poate face decât printr-o corectare a facturii, imposibilitatea unei astfel de corecturi este pusă în sarcina sa.

61. Întrucât riscul de pierdere a unor venituri fiscale decurge din existența facturilor incorecte, acestea trebuie, în principiu, să fie rectificate. Dacă această rectificare nu reușește, nici datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA nu poate fi redusă. Contrar opiniei Comisiei, existența sau inexistența unei obligații de facturare este lipsită de relevanță, întrucât este vizată eliminarea unei datorii de TVA născute ca urmare a unei facturi eronate (a se vedea punctul 25 și următoarele de mai sus).

### *3. Concluzie intermediară*

62. Dreptul Uniunii, în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului, impune posibilitatea unei corecții a datoriei de TVA, care este concepută, conform articolului 203 din Directiva TVA, ca o răspundere obiectivă pentru risc. Obligația de a permite o corecție există independent de eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care rezultă din aceasta, atunci când emitentul facturii a acționat cu bună-credință, nefiind, de exemplu, decât victima unei erori de drept. În măsura în care nu a acționat cu bună-credință, este necesar să se elimine riscul de pierdere a unor venituri fiscale. În acest scop, factura trebuie, în principiu, să fie rectificată. Dacă emitentul facturii nu o poate face, această imposibilitate intră în sfera riscurilor pe care și le asumă. În acest caz, datoria fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA rămâne exigibilă.

### *E. Cu privire la excepția întemeiată pe îmbogățirea fără justă cauză*

63. Prin intermediul literei b) de la a doua întrebare, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă împrejurarea că consumatorii finali au suportat TVA-ul prea mare în cadrul prețului se opune regularizării datoriei fiscale prevăzute la articolul 203 din Directiva TVA, astfel încât, în definitiv, numai persoana impozabilă prestatoare (în speță P GmbH) ar fi îmbogățită.

64. Dreptul Uniunii permite ca un sistem juridic național (precum, în speță, articolul 239a din BAO) să refuze o rambursare de taxe percepute fără a fi datorate atunci când aceasta determină o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză<sup>21</sup>. Cu toate acestea, „principiul interzicerii îmbogățirii fără justă cauză trebuie să fie aplicat [...] cu respectarea unor principii precum principiul egalității de tratament”<sup>22</sup>.

65. Or, astfel cum Curtea a statuat deja, pentru a exista o îmbogățire, nu este suficient ca taxa contrară dreptului Uniunii să fi fost repercutată asupra consumatorului final prin intermediul prețului. Astfel, chiar dacă taxa a fost integral încorporată în preț, persoana impozabilă poate să fi suferit un prejudiciu economic rezultat din scăderea vânzărilor<sup>23</sup>.

66. În speță, unei întreprinderi concurente a P GmbH care ar fi solicitat același preț i s-ar fi aplicat numai un TVA în quantum de 13/113 din preț, iar nu un TVA în quantum de 20/120 din preț. În condiții de preț egal, P GmbH avea, ca urmare a erorii sale privind cota de impozitare, o marjă de profit inferioară celei a unui concurent comparabil. În schimb, în condiții de marjă de profit egală, P GmbH ar fi trebuit, ca urmare a erorii sale, să calculeze un preț mai ridicat, ceea ce ar fi constituit un dezavantaj concurențial. Această împrejurare pledează, în speță, împotriva unei îmbogățiri fără justă cauză a P GmbH.

67. Astfel cum a arătat de asemenea Curtea, admiterea obiecției privind îmbogățirea, ridicată de statul membru, presupune ca sarcina economică pe care impozitul perceput fără a fi datorat a generat-o pentru persoana impozabilă să fi fost *complet neutralizată*<sup>24</sup>.

68. Existența și măsura îmbogățirii fără justă cauză pe care rambursarea unui impozit perceput fără a fi datorat potrivit dreptului comunitar ar produce-o pentru o persoană impozabilă nu vor putea fi stabilite decât în urma unei analize economice care să ia în considerare toate circumstanțele relevante<sup>25</sup>. În această privință, sarcina probei unei îmbogățiri fără justă cauză revine statului membru<sup>26</sup>. În cazul impozitelor indirecte (acest lucru fiind valabil pentru TVA-ul perceput indirect în speță), nu se poate prezuma că repercutarea a avut loc<sup>27</sup>.

69. Revine instanței de trimitere sarcina de a efectua o astfel de analiză<sup>28</sup>. Curtea poate însă furniza în această privință indicații utile care pot fi relevante pentru o luare în considerare globală a tuturor circumstanțelor.

<sup>21</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 48), Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 41), Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis (C-441/98 și C-442/98, EU:C:2000:479, punctul 31), și Hotărârea din 24 martie 1988, Comisia/Italia (104/86, EU:C:1988:171, punctul 6).

<sup>22</sup> Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 41).

<sup>23</sup> Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții (C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 21), Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 42 și punctul 56), și Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 29 și următoarele).

<sup>24</sup> Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 28). Acest lucru este posibil, de exemplu, atunci când statul membru a acordat totodată o subvenție raportată la prețul în mod eronat prea ridicat. Această situație nu se regăsește însă în speță.

<sup>25</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 49), Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 43), și Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World și alții (C-147/01, EU:C:2003:53, punctul 100).

<sup>26</sup> Așa pare că trebuie să fie înțeles raționamentul urmat în Hotărârea din 24 martie 1988, Comisia/Italia (104/86, EU:C:1988:171, punctul 11). Această orientare rezultă și din Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții (C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 20), care, în ceea ce privește nerambursarea impozitelor nedatorate, se referă la o excepție care trebuie să fie interpretată în sens strict. A se vedea de asemenea Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis (C-441/98 și C-442/98, EU:C:2000:479, punctul 33).

<sup>27</sup> A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 25 *in fine*).

<sup>28</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 50), Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 44), Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis (C-441/98 și C-442/98, EU:C:2000:479, punctul 32), și Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctele 23 și 25).

70. Pe de o parte, trebuie să se țină seama de faptul că, într-un caz precum cel din speță, în care consumatorii finali, în calitate de persoane impozabile propriu-zise, nu sunt cunoscuți, TVA-ul perceput în mod eronat la un nivel prea ridicat „îmbogățește” fie statul, fie întreprinzătorul prestator. Tocmai din această cauză Comisia pare să considere că administrația fiscală nu poate, în principiu, să invoce o îmbogățire fără justă cauză a P GmbH. În speță, legea fiscală austriacă acordă statului numai un drept redus de impozitare (și anume în cuantum de 13/113 din preț) în ceea ce privește prestațiile furnizate de P GmbH. Suma care depășește acest cuantum determină, pe fond, o „îmbogățire fără justă cauză” a statului. În schimb, în dreptul civil, debitorul taxei avea dreptul la totalitatea prețului negociat cu consumatorii finali.

71. Pe de altă parte, în ceea ce privește serviciile furnizate consumatorului final, modul în care este constituit prețul final este, în general, lipsit de relevanță, deoarece aceștia nu pot pretinde o deducere a taxei achitate în amonte. Contrar celor susținute de Comisie, eroarea privind propriile baze de calcul al prețului nu afectează, în principiu, dreptul civil la plata prețului convenit cu consumatorii finali dacă și în măsura în care cuantumul concret al TVA-ului nu a devenit un temei contractual special.

72. Această concluzie este confirmată de articolul 73 și următoarele din Directiva TVA. Potrivit acestei dispoziții, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida care urmează să fie obținută de prestatorul de servicii de la client. Or aceasta este prețul convenit. Potrivit articolului 78 litera (a) din Directiva TVA, TVA-ul însuși nu face parte din baza de impozitare. Potrivit concepției Directivei TVA, TVA-ul este întotdeauna, de drept, cuprins, în cuantumul corect, în prețul convenit. Acest lucru a fost confirmat recent de Curte, chiar și în cazul unei fraude privind TVA-ul<sup>29</sup>.

73. Însă atunci când – indiferent de mențiunea corectă pe factură – TVA-ul este repercutat întotdeauna în cuantumul corect asupra consumatorului final [articolul 73 și articolul 78 litera (a) din Directiva TVA], nu se poate considera că consumatorul final a suportat un excedent de TVA și că, prin urmare, în speță, P GmbH s-a îmbogățit fără justă cauză în cazul în care statul rambursează taxa care nu era datorată prin lege. Consumatorul final a suportat deja TVA-ul în cuantumul corect (a se vedea articolele 73 și 78 din Directiva TVA), taxa fusese doar calculată în cuantum eronat și indicată pe factură în cuantum eronat.

74. În această privință, Curtea a constatat deja că, în aprecierea globală care se impune, un aspect determinant poate fi acela dacă contractele încheiate între părți prevăd, ca remunerație pentru prestările de servicii, sume fixe sau sume de bază, majorate, după caz, cu taxele aplicabile. În primul caz – și anume în ipoteza convenirii unei sume fixe –, este posibil să nu existe o îmbogățire fără justă cauză a prestatorului<sup>30</sup>. Am merge chiar un pas mai departe și, în cazul unei sume fixe convenite față de un consumator final și al repercutării TVA-ului, am exclude *per se* o îmbogățire fără justă cauză a persoanei impozabile prestatoare. Aceasta din urmă a trebuit să accepte fie o marjă de profit inferioară, fie o competitivitate mai redusă decât concurenții săi.

75. Prin urmare, împrejurarea că consumatorii finali au plătit un preț final calculat în mod eronat (întrucât conținea o cotă de TVA prea mare și o marjă de profit prea mică) nu se opune regularizării unei datorii fiscale în temeiul articolului 203 din Directiva TVA. În orice caz, din

<sup>29</sup> Hotărârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, punctul 34). Curtea a respins în mod întemeiat pretenția administrației fiscale de a impune, cu titlu de sancțiune, adăugarea TVA-ului asupra prețului convenit.

<sup>30</sup> A se vedea deja în acest sens în mod similar Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 50).

aceasta nu rezultă o îmbogățire fără justă cauză a persoanei impozabile atunci când a fost convenită o așa-numită sumă fixă (un preț fix). Situația poate fi diferită în cazul în care s-a convenit un preț majorat cu TVA-ul legal datorat. Or, această ipoteză poate fi exclusă în speță.

## V. Concluzie

76. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) după cum urmează:

- 1) În cazul în care destinatarii serviciilor sunt consumatori finali care nu au drept de deducere, emitentul unei facturi nu este obligat la plata TVA-ului în temeiul articolului 203 din Directiva TVA. În schimb, în măsura în care printre destinatarii facturilor figurau de asemenea persoane impozabile, ia naștere datoria fiscală prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA. Ponderea acestor facturi trebuie, eventual, să fie stabilită prin intermediul unei estimări.
- 2) Principiile proporționalității și neutralității TVA-ului impun posibilitatea unei corecții a datoriei de TVA, care este definită, în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, ca o răspundere obiectivă pentru risc. Obligația de a autoriza o corecție există independent de eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale astfel rezultat, în cazul în care emitentul facturii a acționat cu bună-credință. Un act de bună-credință există atunci când persoana impozabilă a săvârșit o eroare de drept care nu îi este imputabilă. În schimb, în măsura în care ea nu a acționat cu bună-credință în acest sens, eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale este o condiție imperativă. În acest scop, este în principiu necesar ca factura să fie rectificată. Dacă emitentul facturii nu o poate face, această imposibilitate intră în răspunderea sa. În acest caz, datoria fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA rămâne exigibilă.
- 3) Împrejurarea că consumatorii finali au plătit un preț calculat în mod eronat (întrucât acesta conținea o cotă de TVA prea mare și, prin urmare, o marjă de profit prea mică) nu se opune regularizării unei datorii fiscale în temeiul articolului 203 din Directiva TVA. În orice caz, din aceasta nu rezultă o îmbogățire fără justă cauză a persoanei impozabile atunci când a fost convenită o așa-numită sumă fixă (un preț fix).