

Cauza C-794/23**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

21 decembrie 2023

Instanța de trimitere:

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

Data deciziei de trimitere:

14 decembrie 2023

Recurent:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, EU 2023/0009-2
Austria) (Ro 2023/13/0014)
14 decembrie 2023

În recursul formulat de Finanzamt Österreich (Administrația Fiscală din Austria), Dienststelle Niederösterreich Mitte (Serviciul Austria Inferioară Centru) cu sediul în [omissis] Wiener Neustadt, [omissis] împotriva hotărârii Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) din 27 ianuarie 2023 [omissis] privind, printre altele, impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2019 (intervenientă: P GmbH din W, reprezentată de LBG Burgenland Steuerberatung GmbH din [omissis] Mattersburg [omissis]), Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) [omissis] a dat următoarea

Ordonanță:

Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

1) Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a prestat un serviciu și a menționat pe

factura sa un quantum al TVA-ului calculat pe baza unei cote eronate nu datorează în temeiul acestei dispoziții partea din TVA facturată în mod eronat, dacă serviciul menționat în factura concretă a fost prestat unei persoane neimpozabile, chiar și atunci când această persoană impozabilă a prestat altor persoane impozabile servicii de aceeași natură?

2) Prin „consumator final care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte” în sensul Hotărârii Curții din 8 decembrie 2022, C-378/21, trebuie să se înțeleagă doar o persoană neimpozabilă sau și o persoană impozabilă care folosește serviciul concret numai în scopuri private (sau în alte scopuri care nu dau drept de deducere), motiv pentru care nu are drept de deducere?

3) Care sunt criteriile pe baza cărora trebuie să se aprecieze în cazul facturării simplificate în conformitate cu articolul 238 din Directiva 2006/112/CE care sunt facturile în privința căror persoana impozabilă nu datorează (după caz, pe baza unei estimări) suma facturată în mod eronat întrucât nu există niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale?

Motivare:

- 1 A. Situația de fapt și procedura anterioară
- 2 P GmbH este o societate cu răspundere limitată de drept austriac. Aceasta exploatează un loc de joacă în interior. În anul 2019 ea a aplicat pentru contravaloarea biletului de intrare în locul de joacă în interior (remunerația pentru serviciile sale) o cotă de TVA de 20 %. Cu ocazia plății contraprestației ea a emis clienților săi facturi (bonuri de casă), care reprezentau facturi cu valoare redusă în sensul articolului 11 alineatul (6) din UStG 1994 (facturare simplificată în conformitate cu articolul 238 din Directiva 2006/112/CE). P GmbH și-a rectificat apoi declarația de TVA pentru motivul că asupra contravalorii biletului de intrare se aplică cota redusă de 13 %. P GmbH nu a prestat servicii exclusiv persoanelor neimpozabile (persoane care nu sunt întreprinzători).
- 3 Prin decizia din 18 ianuarie 2021, Finanzamt a stabilit impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2019. În motivare, aceasta a arătat că P GmbH a aplicat veniturilor obținute din intrările la locurile de joacă în interior o cotă de impozitare de 20 %; impozitul pe cifra de afaceri a fost menționat pe bonurile emise cu casa de marcat. O rectificare ulterioară realizată pentru anul 2019 a impozitului pe cifra de afaceri de 20 % nu este permisă întrucât nici nu s-ar putea rectifica facturile și nici nu s-ar putea transmite clienților întreprinderii surplusul rezultat din diferența de TVA. Prin urmare, este necesar să se impună impozitul pe cifra de afaceri de 20 % în temeiul facturării, precum și al îmbogățirii fără justă cauză.
- 4 P GmbH a contestat această decizie. Ea a invocat faptul că serviciile au fost prestate „practic exclusiv” unor particulari care nu au drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Este exclus astfel riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

Nu este, aşadar, necesară rectificarea formală a facturii și transmiterea facturii corectate destinatarului său.

5 Prin ordonanța din 21 iunie 2021, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a adresat Curții de Justiție a Uniunii Europene o cerere de decizie preliminară.

6 Prin Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, Curtea a statuat următoarele:

„Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată de Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016, trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a prestat un serviciu și care a menționat pe factura sa un quantum al taxei pe valoarea adăugată (TVA) 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 că beneficiarii acestui serviciu sunt exclusiv consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.”

7 Prin intermediul hotărârii atacate la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă), Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a modificat decizia privind impozitul pe cifra de afaceri din 2019.

8 Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a considerat că serviciile P GmbH au fost folosite „(aproape) în exclusivitate” de către clienți care, în calitate de consumatori finali, nu puteau invoca dreptul de deducere. În afară de un quantum estimativ de 0,5 % din cifra de afaceri totală obținută de parcul de distracții în interior, nu există niciun risc de pierdere a impozitului pe cifra de afaceri. Acest lucru rezultă din declarațiile directorului P GmbH, conform cărora în anul 2019 beneficiarii prestațiilor P GmbH sunt doar consumatori finali care nu au drept de deducere. Nu au existat servicii de călătorie sau de agenție. Dat fiind că nu este complet exclusă posibilitatea ca clientela P GmbH să fi realizat (în mod corect sau eronat) deducerea din facturi, este necesară o estimare. Ținând seama de probabilitatea foarte mare ca serviciile P GmbH să fi fost prestate pentru uzul privat al clienților, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) estimează că se datorează impozit ca urmare a facturilor emise pentru 0,5 % din cifra de afaceri totală. Raportat la documentele justificative emise (în total 22 557 de facturi), acest procent vizează aproximativ 112 facturi pentru care s-ar fi realizat (în mod corect sau eronat) deducerea TVA-ului achitat în amonte.

9 Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei hotărâri. Finanzamt invocă faptul că hotărârea atacată se îndepărtează de la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Curtea a statuat că o persoană impozabilă nu datorează partea din TVA facturată în mod eronat dacă 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. Din hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene nu se poate desprinde o

împărțire prin estimare în, pe de o parte, consumatori finali și, pe de altă parte, persoane impozabile care au drept de deducere. Curtea a examinat problema exclusiv în lumina premisei că serviciul a fost prestat exclusiv consumatorilor finali care nu au drept de deducere.

10 B. Dispoziții relevante

11 1. Dreptul național

12 Articolul 11 din Legea din 1994 privind impozitul pe cifra pe afaceri, în versiunea aplicabilă în litigiu (BGBl. I nr. 13/2014) prevede, printre altele:

„(1) 1. 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 emiterie a unei facturi în termen de șase luni de la efectuarea operațiunii.”

[...]

(6) 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 quantumul taxei aferente livrării sau prestării de servicii, totalizate, și
5. cota taxei.

[...]

(12) 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 2. Dreptul Uniunii

- 14 Articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede:

„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.”

- 15 Articolul 203 din această directivă prevede:

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

- 16 Articolul 220 alineatul (1) din directivă prevede, printre altele:

„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,

[...].”

- 17 C. Precizări privind întrebările preliminare

- 18 În motivarea cererii de decizie preliminară din 21 iunie 2021 Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a menționat în mod expres că în anul 2019 clienții P GmbH au fost „exclusiv consumatori finali fără drept de deducere a taxei achitate în amonte”.

- 19 Această situație de fapt reținută de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a fost pusă în discuție deja în cadrul procedurii preliminare (a se vedea în special Concluziile avocatei generale prezentate la 8 septembrie 2022, C-378/21, punctul 38 și următoarele). În Hotărârea din 8 decembrie 2022, C-378/21, Curtea nu a analizat aceste considerații ale avocatei generale. În hotărârea sa, Curtea a arătat că întrebările adresate de instanța de trimitere se bazează pe premisa că nu există niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale, din moment ce clientela P GmbH era constituită exclusiv din consumatori finali care nu dispuneau de un drept de deducere a TVA-ului care le-a fost facturat de P GmbH. Curtea a examinat prima întrebare „numai în lumina acestei premise” (punctul 18).

- 20 În continuarea procedurii, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a avut în vedere situația de fapt astfel reținută. În prezent, acesta consideră că nu este exclus ca clienții P GmbH să fi realizat (în mod corect sau eronat) o deducere a TVA-ului achitat în amonte. El estimează că acești clienți reprezintă 0,5 % din cifra de afaceri totală (sau aproximativ 112 facturi dintr-un total de 22 557 de facturi).

- 21 Având în vedere tocmai faptul că răspunsul Curții din procedura de cerere preliminară precedentă s-a întemeiat exclusiv pe aspectul că întreaga clientelă a P GmbH era constituită din consumatori finali fără drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, nu este clar cum ar sta lucrurile în situația în care chiar și numai o parte redusă din clientela P GmbH ar fi fost constituită din persoane impozabile (întreprinzători). În acest caz, nu ar fi exclus (în orice caz și în întregime) riscul de pierdere a unor venituri fiscale.
- 22 Din acest fapt se poate deduce că, având în vedere că nu a realizat efectiv nicio rectificare a facturilor (beneficiarii serviciilor nu au fost menționați în „facturile cu valoare redusă” și sunt deci necunoscuți), riscul de pierdere a unor venituri fiscale în ansamblu nu a fost înlăturat la timp și complet, astfel încât P GmbH datorează integral impozitul pe cifra de afaceri menționat în toate facturile.
- 23 Potrivit considerațiilor avocatei generale, articolul 203 din directivă privește în schimb factura eronată concretă. Din acest fapt se poate trage concluzia că riscul de pierdere a unor venituri fiscale există numai în legătură cu acele facturi emise persoanelor impozabile (întreprinzători) (chiar dacă beneficiarul serviciului nu este menționat în factură).
- 24 Pentru situația în care este relevantă factura eronată concretă, există de asemenea îndoieli referitoare la criteriile pe baza cărora se determină (după caz, și prin intermediul unei estimări) care sunt facturile în privința cărora există un risc de pierdere a unor venituri fiscale. În acest context este incertă semnificația expresiei „consumator final care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte”. Se pune întrebarea dacă consumator final în acest sens este numai persoana neimpozabilă sau și o persoană impozabilă care folosește serviciul concret numai în scopuri private (sau pentru alte scopuri care nu dau drept de deducere), motiv pentru care nu are drept de deducere.
- 25 Riscul de pierdere a unor venituri fiscale în situația menționării unei cote prea mari, precum în mod incontestabil în speță, rezultă din faptul că beneficiarul serviciului invocă un quantum excesiv al TVA-ului achitat în amonte. Aceasta va fi situația mai ales în cazurile în care persoanele impozabile (întreprinzători) folosesc serviciile P GmbH ca servicii intermediare pentru propriile lor servicii impozabile (exemplul oferit de avocata generală la punctul 39 din concluzii: un fotograf independent care vinde fotografiile făcute la locul de joacă). În acest caz există riscul ca taxa achitată în amonte să fie invocată în mod întemeiat pe fond, dar să fie eronată în privința quantumului său (deoarece este excesiv).
- 26 Această situație poate însă privi și acele cazuri în care persoanele impozabile (întreprinzători) folosesc serviciile în scopuri private (sau în alte scopuri care nu dau drept de deducere) (de exemplu, înregistrări private; întreprinzători care merg la parc împreună cu copiii lor) și care invocă astfel și pe fond în mod neîntemeiat taxa achitată în amonte). Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) consideră că în această privință poate fi relevantă și natura serviciului prestat. Este evident că serviciile oferite de exemplu de un loc de joacă în interior, tocmai

pentru că aceste servicii sunt doar în mod excepțional servicii intermediare pentru serviciul unui întreprinzător, pot fi invocate numai cu titlu excepțional în mod neîntemeiat pe fond (iar în speță și din punctul de vedere al cuantumului) ca taxă achitată în amonte și de către persoane impozabile care beneficiază de acest serviciu.

- 27 În schimb, dacă beneficiarul serviciului este o persoană neimpozabilă, în general nu va exista (nici pe fond, nici din punctul de vedere al cuantumului) riscul de a se invoca suma menționată în factură.
- 28 S-ar putea însă să fie, după caz, necesar să se țină seama în această privință și de faptul că facturile emise sunt „facturi cu valoare redusă”, din care nu rezultă printre altele cine este beneficiarul serviciului. Nu se poate, așadar, exclude nici faptul că o persoană impozabilă care nu a beneficiat de aceste servicii să folosească în mod fraudulos această factură (cu privire la posibilele modalități de fraudare, a se vedea de exemplu Concluziile avocatei generale prezentate la 21 septembrie 2023, C-442/22, punctul 2).
- 29 În ansamblu, interpretarea dreptului Uniunii în legătură cu aceste întrebări nu se impune cu o asemenea evidență încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile (a se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2018, Comisia/Republica Franceză, C-416/17, punctul 110).
- 30 Prin urmare, aceste întrebări sunt adresate Curții prin intermediul cererii de decizie preliminară în conformitate cu articolul 267 TFUE.

[omissis]