CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 19 decembrie 2024[1]

Cauza C-794/23

Finanzamt Österreich
împotriva
P GmbH

[cerere de decizie preliminară formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Serviciu – Menționare eronată și în cuantum prea ridicat a TVA-ului pe factură – Facturi emise către persoane neimpozabile care nu au drept de deducere – Răspunderea pentru riscul de pierdere a unor venituri fiscale – Determinarea facturilor care prezintă un risc de pierdere a unor venituri fiscale – Autonomia procedurală a statelor membre – Sarcina probei – Competența de estimare a autorităților fiscale – Criterii pentru o estimare rezonabilă”

I. Introducere

1. Prezentă procedură arată că, din punctul de vedere al economiei procedurale, este mai indicat uneori nu numai să se răspundă la întrebarea adresată în mod expres, ci și să se încerce să se soluționeze problema evidentă care constituie premisa întrebării, chiar dacă instanța de trimitere nu s-a referit în mod expres la ea.

2. Pe baza unei prime cereri de decizie preliminară, Curtea a statuat că o factură aferentă vizitei la un loc de joacă în interior, emisă către un consumator final, nu generează nicio datorie fiscală în cazul în care pe factură s-a menționat un cuantum eronat, prea ridicat, al TVA-ului[2]. Astfel, în acest caz nu există riscul de pierdere a unor venituri fiscale din cauza deducerii nejustificate de către client a TVA-ului achitat în amonte. Totuși, întrucât în fapt nu se poate exclude niciodată posibilitatea ca locul de joacă să fi fost vizitat, printre numeroase alte persoane, și de către o persoană impozabilă (întreprinzător), ceea ce ar putea implica totuși un risc de pierdere a unor venituri fiscale, este necesar să ne întrebăm cum trebuie delimitate aceste două situații. Această întrebare este cu atât mai pertinentă cu cât întreprinderea prestatoare nu ține în mod obișnuit o evidență a identității clienților – în speță, sunt peste 20 000 de clienți – în cursul numeroaselor tranzacții zilnice.

[1] Limba originală: germana.

[2] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Întrucât această chestiune a fost analizată numai în concluzii [3], iar nu și în hotărâre, instanța superioară din cadrul aceleiași proceduri naționale solicită în prezent Curții să stabilească modul și criteriile de delimitare a celor două situații.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii este constituit din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) [4].

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

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce 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.”

6. Articolul 168 din Directiva TVA privește întinderea deducerii 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; […]”

7. Articolul 203 din Directiva TVA reglementează datoria fiscală prin menționarea sa pe o factură.

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

8. 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; […]”

[3] Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea în vigoare 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).

B. Dreptul austriac

9. Articolul 11 alineatul (1) punctul 1 din Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (Legea federală din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri, 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 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.”

10. Articolul 11 alineatul (6) din UStG privește facturile cu valoare redusă și prevede:

„Pentru facturile al căror cuantum 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 prestării de servicii, totalizate, și

5. cota taxei.”

11. Articolul 11 alineatul (12) din UStG privește datoria fiscală în cazul menționării nejustificate 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 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*.”

III. Situația de fapt și procedura preliminară

12. P GmbH este o societate cu răspundere limitată de drept austriac. Aceasta exploatează un loc de joacă în interior. În anul în litigiu, 2019, ea a aplicat pentru remunerația pentru serviciile sale (contravaloarea biletului de intrare în locul de joacă în interior) cota normală de 20 %. De fapt, aceste servicii ale P GmbH erau totuși supuse, în anul în litigiu, 2019, cotei reduse de 13 % [una dintre cotele reduse aplicabile în Austria în anul în litigiu în conformitate cu articolul 98 alineatul (1) din Directiva TVA].

13. P GmbH a emis clienților care au plătit contravaloarea biletului bonuri de casă care constituie facturi cu valoare redusă în sensul articolului 11 alineatul (6) din UStG 1994 (facturi simplificate în sensul articolului 238 coroborat cu articolul 226b din Directiva TVA). În anul în litigiu, 2019, P GmbH a emis în total 22 557 de facturi. P GmbH și-a rectificat declarația privind TVA-ul pentru anul 2019 pentru ca Finanzamt (administrația fiscală) să îi ramburseze TVA-ul plătit în plus. Finanzamt a refuzat rambursarea pentru că P GmbH nu a rectificat facturile și în plus pentru că prin rambursarea taxei nedatorate potrivit legii aceasta s-ar îmbogăți fără justă cauză.

14. P GmbH a formulat o acțiune împotriva acestei decizii. Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) competent a adresat Curții două întrebări în procedura preliminară prevăzută la articolul 267 TFUE. Curtea a răspuns numai la prima întrebare și a statuat 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 că beneficiarii acestui serviciu sunt exclusiv consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte [5].

15. Prin intermediul hotărârii atacate în prezent la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a modificat decizia de impunere privind TVA-ul pentru anul 2019. 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. Dat fiind că nu este complet exclusă posibilitatea ca clienții P GmbH să fi realizat (în mod întemeiat sau neîntemeiat) o deducere a TVA-ului facturat, este necesară o estimare. Ținând seama de probabilitatea foarte ridicată ca serviciile P GmbH să fi fost prestate pentru uzul privat al clienților, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) estimează că pentru 0,5 % din cifra de afaceri totală se datorează impozit ca urmare a facturilor emise. Raportat la bonurile de casă emise (în total 22 557 de facturi), acest procent vizează aproximativ 112 facturi din care s-ar fi dedus (în mod întemeiat sau neîntemeiat) TVA-ul achitat în amonte.

16. Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei hotărâri. Ea invocă faptul că hotărârea atacată se îndepărtează de la jurisprudența Curții. Din hotărârea Curții 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.

17. Întrucât 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, în opinia instanței de trimitere, 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. În acest caz, nu ar fi exclus (în orice caz, nu pe deplin) riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

[5] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 25).

18. Prin urmare, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) a suspendat procedura în cauză și, în temeiul articolului 267 TFUE, a adresat Curții următoarele întrebări:

1) Articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a prestat un serviciu și 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 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 cărora 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?

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

IV. Apreciere juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare și la desfășurarea analizei

20. Primele două întrebări se referă în esență la interpretarea articolului 203 din Directiva TVA și la existența unei datorii fiscale născute ca urmare a unei facturi emise eronat (s-a menționat un cuantum prea ridicat al TVA-ului) și se poate răspunde la ele destul de simplu (secțiunea B de mai jos).

21. A treia întrebare privește problema decisivă pentru practică: cum se procedează în cazul unui număr mare de facturi eronate (în speță au fost emise în total 22 557 de facturi) în cazul cărora se poate considera, având în vedere obiectul prestației, că cele mai multe dintre ele au fost emise către consumatori finali neimpozabili? Întrucât riscul de pierdere a unor venituri fiscale există numai în cazul facturilor emise către persoane impozabile, este necesar să se clarifice care sunt criteriile care permit identificarea acestor facturi. Astfel, numai în acest caz se naște datoria fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA.

22. În timp ce prima cerere de decizie preliminară avea la bază premisa că clienții au fost exclusiv consumatori finali, a doua cerere de decizie preliminară are ca temei faptul că o parte dintre facturi au fost indiscutabil emise și către persoane impozabile care ar fi putut invoca pe baza acestor facturi o deducere în cuantum prea ridicat a TVA-ului achitat în amonte. În urma cererii

sale de decizie preliminară, prima instanță – probabil pe baza concluziilor [6] noastre – a estimat această proporție (0,5 %) și în temeiul articolului 203 din Directiva TVA a constatat o datorie fiscală în cazul a aproximativ 112 dintre cele 22 557 de facturi. Instanța de trimitere solicită în prezent să se precizeze criteriile din dreptul Uniunii pentru o asemenea estimare (secțiunea C de mai jos).

B. Cu privire la prima și la a doua întrebare (datorie fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA)

23. Este indiscutabil faptul că datoria fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA se referă și la TVA-ul menționat separat în mod nejustificat (în cuantum prea ridicat) pe facturile cu valoare redusă. Această constatare este în conformitate cu jurisprudența din prezent a Curții referitoare la obiectivul articolului 203 din Directiva TVA. Acesta constă în eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate rezulta din invocarea de către destinatarul facturii a unei deduceri nejustificate pe baza acestei facturi [7].

24. Desigur, dreptul de deducere există numai pentru acele impozite care sunt legate de o operațiune supusă TVA-ului [8]. Există însă un risc de pierdere a unor venituri fiscale atât timp cât destinatarul unei facturi în care se menționează în mod greșit TVA-ul are încă posibilitatea să o utilizeze în vederea unei asemenea exercitări a dreptului de deducere în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA [9]. Or, 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.

25. Articolul 203 din Directiva TVA urmărește astfel, în cazul unei menționări eronate (în cuantum prea ridicat) 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 pentru prestator și client în cazul unei facturi corecte [10]. După cum rezultă din modul de redactare a articolului 203 din Directiva TVA, în acest caz nu este necesar ca destinatarul facturii să fi efectuat efectiv deducerea. Este suficient să existe un risc ca o astfel de deducere să fie efectuată. În principiu, este irelevant dacă deducerea este efectuată în mod justificat sau nejustificat.

26. Articolul 203 stabilește în această privință un element constitutiv al riscului. Prin urmare, facturile (așadar și facturile cu valoare redusă) sunt înregistrate în contabilitate numai dacă sunt emise către o persoană impozabilă. Or, după cum rezultă din articolul 168 din Directiva TVA, numai persoanele impozabile au (eventual) din punct de vedere formal drept de deducere.

6 Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punctul 41), în care am subliniat încă de atunci posibilitatea unei estimări.

7 Considerație expresă în Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 20), în Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27), în Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32), în Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24), în Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32), în Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctele 35 și 36), și în Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 și urm.).

8 Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 13).

9 Considerație expresă în Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 și urm.), care face trimitere la Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 57). A se vedea și Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 21).

10 A se vedea în această privință și Concluziile noastre prezentate în cauza EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punctul 31 și urm.) și Concluziile noastre prezentate în cauza Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punctul 32).

27. În schimb, în ce măsură o persoană impozabilă are în concret drept de deducere este o chestiune de fond care depinde, de exemplu, de utilizarea prestației obținute. Natura utilizării nu afectează însă posibilitatea (abstractă) de deducere și, în consecință, nici răspunderea obiectivă în conformitate cu articolul 203.

28. În concordanță cu Comisia și contrar celor susținute de Germania și Austria în observațiile lor scrise, articolul 203 din Directiva TVA se referă, așadar, și la facturile care sunt emise către persoane impozabile care, ținând seama de utilizarea prestației în scopuri private, nu au, pe fond, niciun drept de deducere. Același lucru este valabil pentru prestațiile efectuate către persoanele impozabile care, ținând seama de operațiunile scutite din aval, nu au nici ele din punct de vedere material niciun drept de deducere.

29. Această interpretare este, pe de o parte, coerentă, deoarece ține seama numai de calitatea destinatarului facturii (persoană impozabilă sau neimpozabilă) și, pe de altă parte, are în vedere caracterul de element constitutiv al riscului al articolului 203 din Directiva TVA. Or, în niciunul dintre cele două cazuri nu se poate exclude – astfel cum a precizat deja Curtea [11] – 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.

30. Astfel cum, spre deosebire de Austria, susține și Germania, am argumentat pe larg [12] de ce din articolul 203 din Directiva TVA nu se poate deduce niciun „efect de infectare” de la o factură la alta. Deși un oarecare risc nu poate fi exclus în cazuri individuale – deoarece este posibil ca factura să fi fost de asemenea emisă către o persoană impozabilă [13] –, aceasta nu înseamnă că datoria fiscală în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA se întinde asupra tuturor facturilor (în speță, 22 557).

31. Această „idee de infectare” nu există în dreptul în materie de TVA. Astfel cum în mod întemeiat subliniază și Comisia, datoria fiscală întemeiată pe articolul 203 din directivă privește factura eronată concretă. În plus, un asemenea „efect de infectare” ar fi discutabil și în raport cu principiul proporționalității.

32. Prin urmare, la prima și la a doua întrebare ar trebui să se răspundă după cum urmează: o persoană (în speță, P GmbH) nu datorează TVA în temeiul articolului 203 din Directiva TVA pentru facturile eronate pe care le-a emis către o persoană neimpozabilă, chiar dacă a emis către alte persoane impozabile (indiferent dacă acestea au din punct de vedere material drept de deducere deplină sau parțială ori nu au drept de deducere) alte facturi eronate pentru care este obligată apoi să plătească TVA în temeiul articolului 203 din Directiva TVA.

[11] Considerație expresă în Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 29), care face trimitere la Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 57).

[12] Concluziile noastre prezentate în cauza Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punctul 38 și urm.).

[13] Facem trimitere la exemplul din Concluziile noastre prezentate în cauza Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punctul 39): un fotograf independent vizitează împreună cu fiul său acest loc de joacă în interior în scopul de a realiza fotografii pe care să le folosească ulterior ca reclamă în studioul său.

C. Cu privire la datoria fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA în cazul în care nu se poate exclude riscul de pierdere a unor venituri fiscale (a treia întrebare)

1. Considerații generale

33. După cum am explicat anterior, datoria fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA se referă la factura eronată concretă care a fost emisă către o persoană impozabilă. Se pune, așadar, „numai" problema modului în care se determină această factură atunci când există mai multe facturi, în special în cazul în care identitatea destinatarilor facturilor este necunoscută din cauza numărului mare de operațiuni, așa cum este situația în speță. În ultimă analiză, aceasta este o problemă referitoare la sarcina de expunere a faptelor și la sarcina probei în procedura fiscală. Directiva TVA nu conține indicații concrete privind această problemă. Contrar susținerilor Portugaliei din observațiile sale scrise, în această privință nu rezultă indicații nici din articolul 273 din Directiva TVA (dreptul statelor membre de a institui alte obligații pentru colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea).

34. Totuși, la o lectură mai atentă a Directivei TVA, aceasta permite într-adevăr ca anumite elemente de importanță minoră să nu fie luate în considerare în anumite cazuri. Astfel, în legătură cu determinarea repartizării rezonabile a deducerii (prorata de deducere), de exemplu, articolul 173 alineatul (2) litera (e) din Directiva TVA prevede că sumele nesemnificative pot fi considerate nule. Chiar dacă această dispoziție nu este relevantă în speță, ea indică faptul că, în privința chestiunilor referitoare la repartizarea unui număr mai mare de operațiuni în subtipuri diferite, Directiva TVA consideră că sumele nesemnificative pot fi înlăturate. Și acest lucru s-ar putea datora principiului proporționalității.

2. Autonomia procedurală a statelor membre

35. În cele din urmă, determinarea exactă a facturilor care prezintă un risc de pierdere a unor venituri fiscale și a celor pentru care este exclus acest risc constituie totuși o chestiune referitoare la sarcina de expunere a faptelor și la sarcina probei în procedura fiscală din statul membru respectiv.

36. În lipsa unei dispoziții corespunzătoare a Directivei TVA, statele membre sunt competente să reglementeze această sarcină de expunere a faptelor și a probei (principiul autonomiei procedurale), aspect subliniat și de Germania, și de Comisie[14]. Cu toate acestea, la reglementarea sarcinii de expunere a faptelor și a sarcinii probei, cerințele concrete nu trebuie să fie mai nefavorabile decât cele aplicabile unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței). Nu există niciun indiciu în acest sens, chiar dacă în observațiile sale Austria nu a făcut din păcate nicio precizare referitoare la acest aspect.

[14] 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), referitoare la situația comparabilă privind rectificarea facturilor.

37. De asemenea, cerințele concrete nu trebuie să fie de natură a face imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității)[15]. În domeniul de aplicare al Directivei TVA, acest din urmă lucru înseamnă că statele membre sunt obligate ca, atunci când își exercită această competență de reglementare, să respecte dreptul Uniunii și principiile generale ale acestuia, în special principiile proporționalității și neutralității fiscale[16].

38. În mod obișnuit, procedura administrativă din dreptul public (din care face parte dreptul fiscal) este guvernată de principiul oficialității. Aceasta înseamnă că autoritățile fiscale stabilesc situația de fapt în principiu din oficiu. Acest principiu este completat de regulă în dreptul fiscal de diferite obligații de cooperare ale persoanei impozabile. Cu cât aceasta își îndeplinește mai puțin obligațiile de a colabora, cu atât mai redusă este obligația Finanzamt de a stabili situația de fapt. Din prezenta cerere de decizie preliminară (ca și din cererea anterioară) nu rezultă însă că societății P GmbH i s-ar putea imputa în speță vreo omisiune; prin urmare, administrația fiscală este în principiu obligată să stabilească situația de fapt.

39. Dacă situația de fapt nu poate fi clarificată cu suficientă certitudine, se aplică regulile referitoare la sarcina obiectivă a probei. Potrivit acestora, Finanzamt are în mod obișnuit sarcina obiectivă de a dovedi faptele generatoare de taxe sau de majorare a acestora, în cazul în care persoana impozabilă și-a îndeplinit obligațiile de cooperare, în timp ce imposibilitatea de a dovedi faptele ce determină o reducere a taxelor operează în detrimentul persoanei impozabile.

40. Dacă facturile eronate emise către persoane neimpozabile nu generează datorii fiscale în temeiul articolului 203 din Directiva TVA întrucât nu există risc de pierdere a unor venituri fiscale[17], înseamnă că numai facturile eronate emise către persoane impozabile pot genera o datorie fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva TVA.

41. Prin urmare, administrația fiscală trebuie să stabilească în principiu câte facturi au fost emise către persoane impozabile pentru vizitarea unui loc de joacă în interior, în scopul de a putea reține că există o datorie fiscală întemeiată pe articolul 203 din Directiva TVA. Întrucât dreptul fiscal implică însă gestionarea a numeroase operațiuni, persoane impozabile și acte administrative (așa-numitele proceduri în masă), în statele membre este un lucru obișnuit[18] ca administrația fiscală să aibă posibilitatea de a estima bazele de impozitare în cazul în care acestea nu pot fi determinate.

[15] Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 59), Hotărârea din 16 iulie 2020, UR (Supunerea avocaților la plata TVA-ului) (C-424/19, EU:C:2020:581, punctul 25), Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 58), Hotărârea din 10 iulie 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punctul 54), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20), Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 17), și Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 24).

[16] A se vedea în acest sens și Hotărârea din 16 mai 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, punctul 51 și urm.), Hotărârea din 29 februarie 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, punctul 84 și urm.), și Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 39 și urm.).

[17] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] În Germania, articolul 162 alineatul (1) din Abgabenordnung (Codul fiscal) prevede în mod expres dreptul de estimare al statelor membre. În Italia, articolul 62sexies alineatul (3) și articolul 62bis din Decreto legge (Decretul-lege) nr. 331/93, aprobat prin Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993, permiteau stabilirea prin inducție (cu alte cuvinte permite estimarea) a cifrei totale de afaceri a unei întreprinderi. În Austria, articolul 184 din Codul fiscal federal prevede o competență de estimare analogă.

3. Competența de estimare a administrației fiscale și legislația Uniunii

42. Astfel cum în mod întemeiat subliniază și Comisia, dreptul Uniunii nu se opune acestei competențe. Totuși, aceasta trebuie exercitată cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității [19].

43. Referitor la estimarea cifrei de afaceri a unei persoane impozabile, Curtea a statuat [20] „că Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale […] care autorizează o administrație fiscală, în caz de neconcordanțe grave între veniturile declarate și veniturile estimate pe baza unor studii sectoriale, să recurgă la o metodă inductivă […] pentru a determina cuantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă".

44. Aceasta reprezintă tocmai o estimare a cifrei de afaceri, deoarece declarația privind cifra de afaceri a unei persoane impozabile a fost considerată necredibilă de administrația fiscală. În continuarea raționamentului, Curtea a adăugat însă că această estimare este posibilă „cu condiția ca această reglementare și aplicarea acesteia să permită persoanei impozabile, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să conteste rezultatele obținute prin această metodă, pe baza tuturor probelor contrare de care dispune".

45. În concordanță cu principiul proporționalității, scopul (perceperea taxei pe baza unei răspunderi obiective) nu justifică mijloacele (estimarea potrivit căreia toate facturile au fost emise către persoane impozabile).

46. În această privință, o importanță decisivă revine ansamblului împrejurărilor din cazul concret – în speță, faptul că clienții unui loc de joacă în interior sunt doar rareori persoane impozabile în sensul dreptului în materie de TVA. Astfel cum a precizat Curtea, estimarea cifrei de afaceri trebuie să fie exactă, fiabilă și actualizată [21]. Același lucru este valabil și în privința estimării facturilor cu potențial de risc de pierdere. Estimarea trebuie să reflecte realitatea și experiența generală, motiv pentru care o estimare de 50 % de exemplu ar fi disproporționată în speță.

47. Sistemul comun al TVA-ului garantează „perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca [acestea] să fie ele însele supuse TVA-ului" [22]. Prin urmare, principiul neutralității impune în materia TVA-ului ca întreprinderea, în calitate de colector de taxe în contul statului, să fie, în principiu, eliberată de sarcina finală a TVA-ului [23], în măsura în care activitatea economică are ca scop efectuarea de operațiuni (în principiu) supuse taxei [24]. Această situație se regăsește în speță.

[19] Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 37), în care se face trimitere la Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 44).

[20] Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 46).

[21] Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 42 – Curtea se exprimă în termenii „stabili[rea] ace[stei] cifr[e] de afaceri prin inducție", însă considerăm că nu este decât o altă exprimare pentru estimare).

[22] Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 38), Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 25 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 19).

[23] Jurisprudență constantă, a se vedea de exemplu 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).

[24] A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), și Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 42).

48. În cazul emiterii unor facturi eronate, pe care este menționat un cuantum prea ridicat al TVA-ului, respectarea principiului neutralității este asigurată de competența statelor membre de a prevedea posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau să fi eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale [25]. O estimare excesivă ar aduce însă atingere acestui principiu. În consecință, din principiul neutralității și din principiul proporționalității rezultă că într-un caz precum cel din speță, în care experiența generală relevă faptul că printre clienții P GmbH se numără un număr mai curând redus de persoane impozabile, estimarea realizată de administrația fiscală nu poate fi decât o estimare prudentă.

49. Criteriile concrete pentru o estimare a proporției facturilor care prezintă un risc de pierdere a unor venituri fiscale rezultă, așadar – astfel cum în mod întemeiat a reținut Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) în hotărârea sa atacată –, din natura prestației și din categoria tipică de clienți. În cazul prestațiilor utilizate în mod obișnuit de persoanele impozabile se poate estima un cuantum mai ridicat dacă emitentul facturii nu reușește să ofere indicii care să arate de ce un anumit procent din facturi au fost emise către persoane neimpozabile. În ceea ce privește prestațiile de natura celor din speță, care sunt efectuate în mod predominant către persoane neimpozabile, estimarea trebuie să fie mai prudentă dacă administrația fiscală nu reușește să ofere indicii care să arate de ce o parte dintre facturi au fost totuși emise către persoane impozabile.

50. Realizarea ulterioară a unui sondaj – în decursul unei zile toți vizitatorii sunt întrebați dacă sunt înregistrați ca persoane plătitoare de TVA – poate să furnizeze de asemenea indicii pentru această estimare. În cele din urmă, aceasta reprezintă însă o apreciere a elementelor de fapt și de probă din cazul concret, care revine instanței naționale. În hotărârea atacată, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a reținut că doar 0,5 % din prestații au fost efectuate către persoane impozabile, ceea ce, în opinia noastră, nu este exagerat și nici nu pare a fi disproporționat.

51. Este de asemenea posibilă o așa-numită supratxă pentru securitate (de exemplu de 5 %), pentru a exclude orice risc de pierdere a unor venituri fiscale. Această supratxă ar trebui însă să țină seama și de cine a cauzat riscul „care trebuie asigurat”. Dacă eroarea săvârșită la momentul emiterii facturii s-a datorat afirmațiilor neîntemeiate ale administrației fiscale înseși sau dacă este urmarea unei jurisprudențe care a fost modificată abia ulterior, această eroare și, implicit, riscul posibil de pierdere a unor venituri fiscale nu pot fi imputate emitentului facturii. Întrucât acesta este – astfel cum în mod corect îl numește Curtea – un colector al unei taxe datorate de altul și care acționează în contul statului, supratxa pentru securitate nu mai este justificată. În schimb, dacă întreprinzătorul a fost în eroare la determinarea cotei corecte, atunci riscul de pierdere a unor venituri fiscale poate fi bineînțeles avut în vedere prin intermediul unei supratxe pentru securitate.

[25] Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 28), în 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).

V. Concluzie

52. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) după cum urmează:

1) O persoană nu datorează TVA în temeiul articolului 203 din Directiva TVA pentru facturile eronate pe care le-a emis către o persoană neimpozabilă chiar dacă a emis către alte persoane impozabile alte facturi eronate pentru care este obligată apoi să plătească TVA în temeiul acestui articol. Proporția acestor facturi trebuie stabilită, după caz, prin intermediul unei estimări.

2) În această privință, criteriile pentru o estimare a proporției facturilor care prezintă un risc de pierdere a unor venituri fiscale rezultă din natura prestației și din categoria tipică de clienți. Pot constitui criterii relevante pentru estimare și persoana care a cauzat eroarea și modul în care emitentul facturii a colaborat la clarificarea situației de fapt.