HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

21 martie 2024*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Prestare de servicii de agrement și de îmbunătățire a condiției fizice – Vânzare de carnete de acces la servicii a căror realitate este dovedită de o casă de marcat și de bilete de casă – Bază de impozitare – Eroare privind cota de impozitare – Principiul neutralității fiscale – Regularizarea datoriei fiscale ca urmare a modificării bazei de impozitare – Practică națională care nu permite, în lipsa unei facturi, corectarea cuantumului TVA-ului și rambursarea excedentului de TVA plătit – Lipsa riscului de pierderi de venituri fiscale – Excepție de îmbogățire fără justă cauză”

În cauza C-606/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 23 iunie 2022, primită de Curte la 20 septembrie 2022, în procedura

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

împotriva

B. sp. z o.o., fostă B. sp.j.,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul N. Wahl (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, domnul J. Passer și doamna M. L. Arastey Sahún, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

* Limba de procedură: polona.

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, de B. Kołodziej și T. Wojciechowski;

– pentru B. sp. z o.o., de R. Baraniewicz, T. Pabiański și J. Tokarski, doradcy podatkowi, și A. Zubik, radca prawny;

– pentru le Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek, radca prawny;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 16 noiembrie 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 3), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), în lumina principiilor neutralității fiscale, proporționalității și egalității de tratament.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directorul Camerei Administrației Fiscale din Bydgoszcz, Polonia), pe de o parte, și B. sp.j., devenită, după introducerea cererii menționate, B. sp. z o.o., pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației fiscale de a constata, în lipsa unei facturi, un excedent de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în favoarea lui B. care rezultă din declarații rectificative de TVA depuse de aceasta.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

4 Potrivit articolului 73 din această directivă:

„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.”

5 Articolul 78 din directiva menționată prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;

[…]”

6 Articolul 220 alineatul (1) din aceeași directivă enunță:

„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;

[…]”

7 Articolul 226 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[…]

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

(7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii […] în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;

[…]

(8) baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

(9) cota TVA aplicată;

(10) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[…]”

8 Articolul 226b din această directivă, introdus prin Directiva 2010/45 și aplicabil de la 1 ianuarie 2013, prevede:

„În ceea ce privește facturile simplificate emise în temeiul articolului 220a și articolului 221 alineatele (1) și (2), statele membre solicită cel puțin următoarele detalii:

(a) data emiterii;

(b) identificarea persoanei impozabile care furnizează bunurile sau serviciile;

(c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;

(d) valoarea TVA datorată sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;

(e) în cazul în care factura emisă este un document sau un mesaj tratat drept factură în temeiul articolului 219, referința specifică și clară a facturii inițiale respective și detaliile specifice care sunt modificate.

Statele membre nu pot solicita pe facturi alte detalii decât cele menționate la articolele 226, 227 și 230.”

Dreptul polonez

9 Articolul 29 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2013 (Dz. U. nr. 177, poziția 1054), prevedea:

„4a În cazul în care baza de impozitare este redusă în raport cu cea menționată în factura emisă, persoana impozabilă efectuează reducerea bazei de impozitare cu condiția ca, înainte de expirarea termenului de depunere a declarației fiscale pentru perioada fiscală în care cumpărătorul bunurilor sau serviciilor a primit factura rectificativă, să obțină confirmarea primirii facturii rectificative de către dobânditorul bunurilor sau serviciilor pentru care a fost emisă factura. Obținerea, de către cumpărătorul bunurilor sau serviciilor, a unei confirmări de primire referitoare la o corectare a facturii de către cumpărătorul bunurilor sau serviciilor după expirarea termenului limită de depunere a declarației fiscale pentru perioada fiscală respectivă permite persoanei impozabile să ia în considerare factura de corecție pentru perioada fiscală în care a primit confirmarea din partea cumpărătorului.

[…]

4c Alineatul 4a se aplică *mutatis mutandis* în cazul în care se constată o eroare în ceea ce privește valoarea TVA-ului indicat pe o factură și se emite o factură rectificativă care menționează un cuantum al taxei mai ridicat decât cel datorat.”

10 Această lege, în versiunea în vigoare începând de la 1 ianuarie 2014 (Dz. U. din 2016, poziția 710), cuprinde un articol 29a, ale cărui alineate 13 și 14 sunt redactate după cum urmează:

„13. În cazurile [menționate], reducerea bazei de impozitare, în raport cu baza menționată în factura emisă cu taxa pe valoare adăugată indicată, se face cu condiția ca, înainte de expirarea termenului de depunere a declarației fiscale pentru perioada fiscală în care cumpărătorul bunurilor sau serviciilor a primit factura de corecție, persoana impozabilă să dețină confirmarea primirii facturii de corecție de către cumpărătorul bunurilor sau serviciilor pentru care a fost emisă factura. Obținerea, de către cumpărătorul bunurilor sau serviciilor, a unei confirmări de primire referitoare la o corectare a facturii după expirarea termenului limită de depunere a declarației fiscale pentru perioada fiscală respectivă permite persoanei impozabile să ia în considerare factura de corecție pentru perioada fiscală în care a primit confirmarea din partea cumpărătorului.

14. Alineatul 13 se aplică *mutatis mutandis* în cazul în care se constată o eroare în ceea ce privește valoarea TVA-ului indicat pe o factură și se emite o factură rectificativă a facturii care menționează un cuantum al taxei mai ridicat decât cel datorat.”

11 Articolul 3 din rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (Regulamentul ministrului finanțelor privind casele de marcat) din 14 martie 2013 (Dz. U., poziția 363) prevede:

„[…]

5. În cazul unei erori vădite în registru, persoana impozabilă rectifică imediat eroarea, înscriind într-un registru separat următoarele date:

1) vânzarea declarată în mod eronat (valoarea brută a vânzării și valoarea taxei datorate);

2) o scurtă descriere a motivului care a condus la eroare și a împrejurărilor în care a fost săvârșită eroarea, împreună cu originalul bonului fiscal care atestă vânzarea în cadrul căreia a fost săvârșită eroarea vădită.

6. În cazul menționat la alineatul 5, persoana impozabilă înregistrează cuantumul corect al vânzării prin casa de marcat.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 B. desfășoară o activitate de prestare de servicii de agrement și de îmbunătățire a condiției fizice, și anume vânzarea de carnete care permit accesul în incinta unui club sportiv și libera utilizare a facilităților aflate în acesta. Aceasta a decis, în anul 2016, în conformitate cu noua doctrină fiscală poloneză în materie, să aplice o cotă redusă de impozitare a TVA-ului (8 % în loc de 23 %) acestor prestări de servicii.

13 La 27 ianuarie 2016, B. a depus, așadar, declarații de rectificare a TVA-ului pentru lunile ianuarie-martie, iunie-octombrie și decembrie 2012, precum și pentru lunile ianuarie, februarie, noiembrie și decembrie 2013 și pentru lunile ianuarie, februarie, aprilie și mai 2014.

14 Prin decizia din 22 iunie 2017, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (șeful Biroului Fiscal II din T., Polonia) a refuzat să constate TVA-ul perceput în exces în favoarea lui B. pentru perioadele fiscale menționate mai sus, arătând în special că, atât timp cât documentul care confirma desfășurarea unei activități impozabile nu era rectificat în conformitate cu Legea privind taxa pe bunuri și servicii, persoana impozabilă nu avea dreptul să își rectifice registrele și nici declarațiile.

15 Prin decizia din 24 noiembrie 2017, directorul Camerei Administrației Fiscale din Bydgoszcz a confirmat această decizie, subliniind că nu existau dispoziții legale care să reglementeze posibilitatea rectificării bazei de impozitare și a taxei datorate indicate în declarația de TVA pentru perioadele fiscale acoperite de cererea de constatare a TVA-ului perceput în exces în cazul vânzărilor de bilete sau carnete de intrare care permiteau utilizarea facilităților în cauză neconstatate prin intermediul unor facturi. Astfel, B. nu ar fi putut emite facturi rectificative ca urmare a neemiterii unor facturi cu ocazia acestor vânzări. Prin urmare, B. ar fi fost obligată să plătească Trezoreriei poloneze, după luarea în considerare a regimului de deducere, întreaga sumă percepută de la consumatorii finali ca taxă datorată.

16 Sesizat de B. cu o acțiune împotriva acestei din urmă decizii, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Bydgoszcz) a anulat această decizie prin hotărârea din 7 martie 2018, considerând în special că articolul 3 alineatele 3-6 din Regulamentul ministrului finanțelor privind casele de marcat nu acoperea toate evenimentele susceptibile să constituie un motiv de rectificare, astfel încât o astfel de modificare era posibilă și în alte situații. În consecință, această instanță a apreciat că persoana impozabilă avea dreptul să rectifice valoarea taxei datorate pentru vânzările a căror realitate este demonstrată prin bonuri de casă. Lipsa biletului de casă original eliberat cumpărătorului nu ar constitui un obstacol în această privință, întrucât casa de marcat permite o citire multiplă a datelor înregistrate. Astfel, consultarea memoriei acestei case de marcat ar fi un mijloc fiabil pentru a dispune de un element de probă a operațiunii care trebuie rectificată din cauza unei erori săvârșite de persoana impozabilă.

17 Directorul Camerei Administrației Fiscale din Bydgoszcz a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Bydgoszcz) la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), care este instanța de trimitere.

18 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 1 alineatul (2) și articolul 73 din [Directiva 2006/112], precum și principiile neutralității, proporționalității și egalității de tratament trebuie interpretate în sensul că se opun practicii autorităților fiscale naționale în măsura în care aceasta nu permite – în lipsa unui temei juridic național și având în vedere existența unei îmbogățiri fără justă cauză – o regularizare a bazei de impozitare și a taxei datorate în cazul în care vânzarea de bunuri și servicii către consumatori la o cotă de TVA majorată în exces este înregistrată prin intermediul unei case de marcat și este confirmată prin bonuri fiscale, iar nu prin facturi cu TVA, prețul (valoarea brută a vânzării) rămânând neschimbat ca urmare a regularizării?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebarea care îi este adresată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 25 și jurisprudența citată).

20 În acest scop, Curtea poate extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și mai ales din motivarea deciziei de trimitere normele și principiile de drept al Uniunii care necesită o interpretare având în vedere obiectul litigiului principal (Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 26 și jurisprudența citată).

21 În speță, din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere a citat în mod întemeiat articolul 78 litera (a) din Directiva 2006/112 ca făcând parte din cadrul juridic aplicabil litigiului principal, din moment ce această dispoziție precizează elementele care trebuie incluse în baza de impozitare prevăzută la articolul 73 din această directivă, pe care instanța de trimitere le evocă în întrebarea formulată.

22 Prin urmare, această întrebare trebuie înțeleasă ca urmărind în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) și articolul 73 din această directivă coroborate cu articolul 78 litera (a) din aceasta trebuie interpretate, în lumina principiilor neutralității fiscale, proporționalității și egalității de tratament, în sensul că se opun unei practici a administrației fiscale a unui stat membru în temeiul căreia o rectificare a TVA-ului datorat prin intermediul unei declarații fiscale este interzisă în cazul în care livrările de bunuri și prestările de servicii au fost efectuate cu aplicarea unei cote de TVA prea ridicate, pentru motivul că aceste operațiuni au condus nu la o facturare, ci la eliberarea de bilete de casă de marcat.

23 În această privință, trebuie subliniat că sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 21 octombrie 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 36 și jurisprudența citată).

24 Rezultă că administrația fiscală a unui stat membru ar aduce o atingere disproporționată principiului neutralității TVA-ului, lăsând în sarcina persoanei impozabile TVA-ul a cărui rambursare are dreptul să o obțină, în timp ce sistemul comun al TVA-ului urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (Hotărârea din 21 octombrie 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 55).

25 Prin urmare, trebuie să se stabilească mai întâi dacă, atunci când o persoană impozabilă a aplicat din greșeală operațiunilor supuse TVA-ului pe care le realizează, dar în conformitate cu orientările furnizate inițial de administrația fiscală a statului membru în cauză, cota normală de TVA, în speță o cotă de 23 %, în timp ce cota corectă era cota redusă de 8 %, aceasta are dreptul să pretindă o rambursare.

26 Astfel, dat fiind că, în temeiul principiului neutralității TVA-ului amintit la punctele 23 și 24 din prezenta hotărâre, prin sistemul TVA se urmărește să se taxeze numai consumatorul final (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34, precum și jurisprudența citată), trebuie să se considere că prețul convenit între acesta din urmă și furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii include TVA-ul aplicat acestor operațiuni, indiferent dacă acestea au făcut sau nu obiectul unei facturări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punctul 34).

27 Această interpretare rezultă din articolul 78 litera (a) din Directiva 2006/112, potrivit căruia TVA-ul în sine nu este inclus în baza de impozitare, ceea ce are drept corolar faptul că TVA-ul este întotdeauna inclus, de plin drept, în prețul convenit, chiar și în cazul unei erori a persoanei impozabile la determinarea cotei aplicabile.

28 Cu toate acestea, reiese din jurisprudență că această considerație nu privează în mod necesar persoana impozabilă de un drept la rambursare, de la administrația fiscală a statului membru în cauză, în tot sau în parte a excedentului de TVA pe care l-a colectat în mod eronat de la consumatorii finali și l-a plătit acestei administrații. Acest lucru este valabil printre altele atunci când această persoană impozabilă a suferit, ca urmare a aplicării unei cote eronate de TVA, un prejudiciu legat de o reducere a volumului vânzărilor sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 42 și jurisprudența citată). Cu alte cuvinte, inexistența unei pierderi financiare sau a unui dezavantaj financiar nu este în mod necesar corolarul repercutării integrale a TVA-ului asupra consumatorului final, în condițiile în care, chiar și în această ipoteză, operatorul economic poate să fi suferit o pierdere legată de diminuarea volumului vânzărilor sale (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 56).

29 Apoi, întrucât dreptul persoanei impozabile la o rambursare totală sau parțială a excedentului de TVA în cauză este stabilit în principiu, este necesar să se examineze dacă acest drept poate fi condiționat, de către administrația fiscală a statului membru în cauză, de cerința prealabilă a unei rectificări a facturilor care cuprind cota de TVA eronată, cu consecința unui refuz sistematic de rambursare, în cazul în care operațiunile economice ale persoanei impozabile, în raport cu natura și cu cuantumul lor, nu au dat naștere unei facturări, care, prin urmare, nu poate face obiectul unei rectificări, ci emiterii unor bilete de casă de marcat.

30 În această privință, trebuie precizat că Directiva 2006/112 nu abordează problema rectificării declarațiilor fiscale ale persoanelor impozabile în cazul aplicării unei cote de TVA eronate. Revine, așadar, statelor membre sarcina de a prevedea, în ordinile lor juridice interne, cu respectarea principiilor efectivității și echivalenței, posibilitatea de a corecta o taxă aplicată în mod nejustificat.

31 Or, întrucât face imposibilă această corectare atunci când activitatea economică a persoanei impozabile o determină nu să emită facturi, ci să elibereze simple bonuri de casă de marcat, fără a se lua în considerare posibilitatea de a ajunge la o rectificare exhaustivă și fidelă a declarațiilor privind TVA-ul care se raportează la operațiunile în cauză, în special prin intermediul datelor prezente în memoria acestei case de marcat, o practică precum cea a administrației fiscale a statului membru în cauză încalcă principiul efectivității.

32 În ceea ce privește principiul egalității de tratament, reiese din jurisprudența Curții că, deși nerespectarea principiului neutralității fiscale, care constituie transpunerea, în materie de TVA, principiului egalității de tratament, nu poate fi avută în vedere decât între operatorii economici concurenți, încălcarea principiului general al egalității de tratament poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări, care afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar care se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe (Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 24 și jurisprudența citată).

33 Este suficient să se constate că, în speță, persoana impozabilă care, în conformitate cu interpretarea preconizată inițial de administrația fiscală a statului membru în cauză, a aplicat cota de TVA de 23 %, a fost în mod necesar defavorizată în raport cu aceia dintre concurenții săi direcți care ar fi aplicat cota redusă de TVA de 8 %, fie ca urmare a repercutării, parțiale sau totale, a acestei cote asupra prețurilor sale, afectând astfel competitivitatea sa în raport cu cele practicate de concurenții în discuție și astfel, posibil, volumul vânzărilor sale, fie ca urmare a reducerii marjei sale de profit pentru a menține prețuri competitive. O practică a administrației fiscale a unui stat membru precum cea descrisă de instanța de trimitere este, așadar, de asemenea contrară principiului neutralității fiscale.

34 În sfârșit, reiese din jurisprudența Curții că dreptul Uniunii permite ca, în cadrul unui sistem juridic național, să fie refuzată restituirea unor taxe percepute fără a fi datorate atunci când aceasta duce la o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 48).

35 Astfel, protecția drepturilor garantate în acest domeniu de ordinea juridică a Uniunii nu impune rambursarea impozitelor, a drepturilor și a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii în cazul în care se stabilește că persoana obligată la plata acestor drepturi le-a repercutat în mod efectiv asupra altor persoane impozabile, precum cumpărătorul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 25 și jurisprudența citată).

36 În absența unei reglementări a Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care pot fi efectuate aceste cereri, sub rezerva respectării totuși a principiilor echivalenței și efectivității (Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 26 și jurisprudența citată).

37 În consecință, cu condiția ca sarcina economică pe care taxa percepută fără a fi datorată a impus-o asupra persoanei impozabile să fi fost integral neutralizată, un stat membru poate să refuze restituirea surplusului de TVA aplicat în mod nelegal pentru motivul că o astfel de restituire ar genera în beneficiul persoanei impozabile o îmbogățire fără justă cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 28), aspect a cărui verificare va reveni instanței de trimitere.

38 Astfel, Curtea a precizat în această privință că existența și măsura îmbogățirii fără justă cauză pe care rambursarea unui impozit perceput fără a fi datorat în raport cu dreptul Uniunii le-ar genera pentru o persoană impozabilă constituie chestiuni de fapt care sunt de competența instanței naționale, aceasta din urmă apreciind în mod liber elementele de probă care îi sunt prezentate în

urma unei analize economice care să țină seama de toate împrejurările relevante (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 30 și jurisprudența citată).

39 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 1 alineatul (2) și articolul 73 din Directiva 2006/112 coroborate cu articolul 78 litera (a) din aceasta trebuie interpretate, în lumina principiilor neutralității fiscale, efectivității și egalității de tratament, în sensul că se opun unei practici a administrației fiscale a unui stat membru în temeiul căreia o rectificare a TVA-ului datorat prin intermediul unei declarații fiscale este interzisă în cazul în care livrările de bunuri și prestările de servicii au fost efectuate cu aplicarea unei cote de TVA prea ridicate, pentru motivul că aceste operațiuni au condus nu la o facturare, ci la eliberarea de bilete de casă de marcat. Chiar în aceste împrejurări, persoana impozabilă care a aplicat în mod eronat o cotă de TVA prea ridicată are dreptul să prezinte o cerere de rambursare la administrația fiscală a statului membru în cauză, aceasta din urmă neputând invoca îmbogățirea fără justă cauză a acestei persoane impozabile decât dacă a stabilit, în urma unei analize economice care să țină seama de toate împrejurările relevante, că sarcina economică pe care taxa percepută fără a fi datorată a impus-o persoanei impozabile menționate a fost integral neutralizată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

40 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 1 alineatul (2) și articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, coroborate cu articolul 78 litera (a) din aceasta

trebuie interpretate,

în lumina principiilor neutralității fiscale, efectivității și egalității de tratament, în sensul că se opun unei practici a administrației fiscale a unui stat membru în temeiul căreia o rectificare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate prin intermediul unei declarații fiscale este interzisă în cazul în care livrările de bunuri și prestările de servicii au fost efectuate cu aplicarea unei cote de TVA prea ridicate, pentru motivul că aceste operațiuni au condus nu la o facturare, ci la eliberarea de bilete de casă de marcat. Chiar în aceste împrejurări, persoana impozabilă care a aplicat în mod eronat o cotă de TVA prea ridicată are dreptul să prezinte o cerere de rambursare la administrația fiscală a statului membru în cauză, aceasta din urmă neputând invoca îmbogățirea fără justă cauză a acestei persoane impozabile decât dacă a stabilit, în urma unei analize economice care să țină seama de toate împrejurările relevante, că sarcina economică pe care taxa percepută fără a fi datorată a impus-o persoanei impozabile menționate a fost integral neutralizată.

Semnături