HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

1 august 2025 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Menționare a unui cuantum eronat al TVA-ului pe factură – Articolul 238 – Facturare simplificată – Servicii facturate către persoane neimpozabile și către persoane impozabile care nu au dreptul de a deduce TVA-ul – Obligația de a plăti partea din TVA facturată în mod eronat – Inexistența riscului de pierdere a unor venituri fiscale”

În cauza C-794/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 14 decembrie 2023, primită de Curte la 21 decembrie 2023, în procedura

Finanzamt Österreich

împotriva

P GmbH,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Jääskinen, președinte de cameră, domnul I. Jarukaitis (raportor), președintele Camerei a patra, și domnul A. Arabadjiev, judecător,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul austriac, de A. Posch, J. Schmoll și F. Koppensteiner, în calitate de agenți;

– pentru guvernul german, de J. Möller și P.-L. Krüger, în calitate de agenți;

– pentru guvernul portughez, de P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires și A. Rodrigues, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

– pentru Comisia Europeană, inițial de F. Behre și M. Herold, ulterior de M. Herold, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 19 decembrie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 203 și 238 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, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1695 a Consiliului din 6 noiembrie 2018 (JO 2018, L 282, p. 5, rectificare în JO 2018, L 329, p. 53) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 193 din Directiva TVA:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă 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.”

4 Articolul 203 din această directivă prevede:

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

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

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

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

[…]”

6 Articolul 238 din aceeași directivă prevede:

„(1) În urma consultării Comitetului TVA, statele membre pot prevedea, în condițiile pe care le pot stabili, că doar informațiile solicitate în temeiul articolului 226b se menționează pe facturile emise pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, în următoarele cazuri:

(a) în cazul în care valoarea facturilor este mai mare de 100 EUR, dar mai mică de 400 EUR sau echivalentul în monedă națională;

(b) în cazul în care practica administrativă sau comercială din sectorul de activitate implicat sau condițiile tehnice de emitere a facturilor fac ca respectarea tuturor obligațiilor menționate la articolele 226 sau 230 să fie extrem de dificilă.

(3) Măsurile de simplificare prevăzute la alineatul (1) nu se aplică atunci când se solicită ca facturile să fie emise în conformitate cu articolul 220 alineatul (1) punctele 2 și 3 sau atunci când livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care se datorează TVA sau al cărei sediu în acel stat membru nu participă la livrare/prestare în sensul articolului 192a, iar persoana obligată la plata TVA este persoana căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile.”

Dreptul austriac

7 Articolul 11 alineatele (1), (6) și (12) din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994, BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG 1994”), prevede:

„(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 emitere a unei facturi în termen de șase luni de la efectuarea operațiunii.

[…]

(6) 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.

[…]

(12) 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*."

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

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

1. întreprinzătorul care a efectuat această operațiune trebuie să rectifice corespunzător valoarea taxei datorate în acest temei și

2. întreprinzătorul destinatar trebuie să rectifice corespunzător deducerea operată în acest temei. Rectificările se efectuează pentru perioada impozabilă în cursul căreia a intervenit modificarea contraprestației."

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

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

1. creditarea contului fiscal;

2. rambursarea, transferul sau conversia soldului creditor și

3. utilizarea acestuia în vederea achitării unor datorii fiscale,

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 P este o societate cu răspundere limitată de drept austriac. Aceasta exploatează un loc de joacă în interior. În anul 2019, ea a aplicat taxelor de intrare în acest loc de joacă cota de TVA de 20 %. Cu ocazia plății taxelor de intrare, P a emis clienților săi bonuri de casă întocmite, ținând seama de valorile reduse ale acestora, potrivit normelor de facturare simplificată prevăzute la articolul 11 alineatul (6) din UStG 1994. P a menționat taxa corespunzătoare în declarația sa de TVA pentru anul 2019, însă ulterior a rectificat-o pentru motivul că taxelor de intrare trebuia să li se aplice cota redusă de TVA de 13 %.

11 Prin decizia din 18 ianuarie 2021, administrația fiscală a stabilit TVA-ul datorat de P pentru anul 2019 fără a ține seama de această rectificare. În decizia sa, aceasta a arătat că P a aplicat veniturilor obținute din intrările la locurile de joacă în interior o cotă de TVA de 20 % și că a indicat cuantumul acestei taxe pe bonurile de casă. Administrația a refuzat rectificarea *a posteriori* a cotei de TVA pentru motivul, pe de o parte, că nu era posibil să se modifice facturile și nici să se transmită clienților note de credit corespunzătoare diferenței dintre TVA-ul la cota de 20 % și TVA-ul la cota redusă și, pe de altă parte, că o astfel de rectificare, deși clienții P suportaseră un TVA la cota de 20 %, ar determina îmbogățirea fără justă cauză a acestei societăți.

12 P a formulat o acțiune împotriva acestei decizii, susținând că serviciile fuseseră prestate „aproape exclusiv” unor particulari care nu erau autorizați să deducă TVA-ul aferent intrărilor, astfel încât riscul de pierdere a unor venituri fiscale era exclus și nu era necesară o rectificare a facturilor.

13 Prin ordonanța din 21 iunie 2021, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), sesizat cu litigiul, a sesizat Curtea cu o cerere de decizie preliminară pentru a stabili dacă articolul 203 din Directiva TVA putea fi aplicat în cadrul acestui litigiu, deși nu exista niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale.

14 În Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), Curtea a declarat 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.

15 În urma acestei hotărâri, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a modificat, prin hotărârea din 27 ianuarie 2023, decizia privind TVA-ul datorat de P pentru anul 2019.

16 Această instanță a pornit de la premisa că la serviciile lui P au recurs „(aproape) exclusiv” consumatorii finali, care nu pot invoca un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Totuși, în măsura în care nu se putea exclude posibilitatea ca clienții să fi efectuat, în mod eronat sau întemeiat, deducerea TVA-ului facturat de P, instanța menționată a considerat că era necesar să se efectueze o estimare a facturilor care erau susceptibile să fi dat naștere unei datorii privind TVA-ul în temeiul articolului 203 din Directiva TVA. Aceasta a pornit de la ipoteza că exista un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru o parte estimată la 0,5 % din cifra de afaceri totală a spațiului de jocuri în interior, și anume aproximativ 112 dintre cele 22 557 de facturi emise în total de P.

17 Administrația fiscală a formulat recurs împotriva hotărârii din 27 ianuarie 2023 la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria). Aceasta arată că hotărârea respectivă se îndepărtează de Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968). Ea susține că nu se poate deduce din această hotărâre, prin care Curtea a examinat întrebările care i-au fost adresate în lumina premisei potrivit căreia serviciul în discuție în litigiul principal era furnizat exclusiv unor consumatori finali care nu aveau dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor, că TVA-ul datorat putea fi evaluat pe baza unei repartizări prin intermediul unei estimări între, pe de o parte, consumatorii finali și, pe de altă parte, persoanele impozabile care au dreptul de a deduce taxa în amonte.

18 Potrivit instanței de trimitere, întrucât riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu a fost eliminat în totalitate în timp util în lipsa rectificării facturilor, s-ar putea considera că P datorează integral cuantumurile TVA-ului care au fost menționate pe toate facturile.

19 În cazul în care totuși riscul de pierdere a unor venituri fiscale ar trebui apreciat, astfel cum sugerează doamna avocată generală în Concluziile prezentate în cauza Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:657), la nivelul fiecăreia dintre facturile eronate, instanța de trimitere ridică problema criteriilor potrivit cărora ar trebui să se determine, eventual prin intermediul unei estimări, care dintre aceste facturi sunt cele pentru care există un astfel de risc de pierdere.

20 Instanța respectivă subliniază că, în acest context, modul în care trebuie înțeleasă noțiunea de „consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte”, în sensul Hotărârii din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), nu este clar stabilit.

21 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„1) Articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, 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 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 [din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968)] 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a furnizat o prestație și care a menționat pe factura sa un cuantum al TVA-ului calculat la o cotă eronată este obligată la plata părții din TVA care a fost facturată în mod eronat unei persoane neimpozabile, chiar dacă această persoană impozabilă a furnizat de asemenea prestații de aceeași natură altor persoane impozabile.

23 În această privință, articolul 203 din Directiva TVA prevede că TVA-ul este datorat de orice persoană care îl menționează pe o factură. Potrivit jurisprudenței Curții, TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale [Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat din greșeală consumatorilor finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 19 și jurisprudența citată].

24 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese că articolul 203 din Directiva TVA urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut de această directivă. Prin urmare, acest articol are vocația să se aplice atunci când TVA-ul a fost facturat în mod eronat și există un risc de pierdere a unor venituri fiscale din cauza faptului că destinatarul facturii în discuție este susceptibil să invoce dreptul său de deducere a unui asemenea TVA [Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat din greșeală consumatorilor finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată].

25 Curtea a statuat de asemenea că, într-o situație în care o parte din TVA a fost facturată în mod eronat, articolul 203 din directiva menționată nu are vocația de a se aplica decât cuantumului TVA-ului care îl depășește pe cel facturat în mod corect. Astfel, în acest din urmă caz, există un risc de pierdere a unor venituri fiscale, întrucât o persoană impozabilă destinatară a unei asemenea facturi ar putea fi determinată să își exercite dreptul de deducere în temeiul acestui TVA fără ca administrația fiscală competentă să fie în măsură să determine dacă sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea acestui drept [Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat din greșeală consumatorilor finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 23].

26 Rezultă că aplicarea articolului 203 din Directiva TVA nu este condiționată decât de existența unui risc de pierdere a unor venituri fiscale, care trebuie evaluat pe baza unei facturi specifice și care nu poate depinde de aspectul dacă prestațiile în cauză ale persoanei impozabile vizate au fost furnizate nu numai unor persoane neimpozabile în scopuri de TVA, ci și altor persoane supuse acestei taxe. Astfel, în scopul evaluării existenței unui asemenea risc, trebuie să se verifice dacă destinatarul facturii date este efectiv persoană impozabilă în scopuri de TVA și ar putea, în consecință, să invoce dreptul la o deducere a taxei achitate în amonte.

27 Având în vedere aceste motive, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a furnizat o prestație și care a menționat pe factura sa un cuantum al TVA-ului calculat la o cotă eronată nu este obligată la plata părții din TVA care a fost facturată în mod eronat unei persoane neimpozabile, chiar dacă această persoană impozabilă a furnizat de asemenea prestații de aceeași natură altor persoane impozabile.

Cu privire la a doua întrebare

28 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că trebuie să fie calificați drept „consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte”, în sensul Hotărârii din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat din greșeală consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), nu numai persoane neimpozabile, ci și persoane impozabile care, într-o anumită situație, nu au dreptul de a deduce TVA-ul în amonte.

29 Trebuie amintit în această privință că Curtea a statuat la punctul 25 din Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat din greșeală consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), 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.

30 În plus, din jurisprudența Curții reiese că, astfel cum s-a amintit la punctul 24 din prezenta hotărâre, riscul de pierdere a unor venituri fiscale pe care urmărește să îl elimine obligația prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA nu este, în principiu, eliminat complet câtă vreme destinatarul unei facturi pe care se menționează în mod greșit TVA-ul are încă posibilitatea să o utilizeze în vederea exercitării dreptului său de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctele 30-32), din moment ce nu se poate exclude posibilitatea ca împrejurări și relații juridice complexe să se opună identificării în timp util de către administrația fiscală a motivelor care s-ar opune exercitării acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 30).

31 Prin urmare, noțiunea de „consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte” trebuie interpretată în mod strict și trebuie să se considere că un astfel de risc există atunci când destinatarul unei facturi eronate este o persoană impozabilă, chiar și în cazul în care aceasta a putut să recurgă la prestația în cauză în scopuri private sau în alte scopuri care nu dau drept de deducere.

32 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că este necesar să se califice drept „consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte”, în sensul Hotărârii din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), numai persoane neimpozabile. Astfel, persoanele impozabile care, într-o anumită situație, nu au dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu intră în sfera acestei noțiuni.

Cu privire la a treia întrebare

33 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune ca, în caz de facturare simplificată în aplicarea articolului 238 din această directivă, o administrație fiscală sau o instanță națională să poată recurge la o estimare pentru a determina partea din facturile pentru care o persoană impozabilă care a facturat TVA-ul în mod eronat este obligată la plata acestei taxe în temeiul articolului 203 din directiva menționată.

34 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că litigiul principal privește o situație în care volumul facturilor emise de persoana impozabilă în cauză este foarte important, această emitere fiind efectuată în cadrul unui comerț de masă, fără ca identitatea destinatarilor acestor facturi să fie cunoscută.

35 Prin urmare, este necesar să se stabilească modul în care trebuie să se identifice, într-o asemenea situație, în scopul regularizării TVA-ului facturat în mod greșit, facturile de mică valoare pentru care persoana impozabilă este obligată la plata TVA-ului în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, atunci când destinatarii prestărilor și ai facturilor sunt atât consumatori finali, cât și persoane impozabile care beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

36 Astfel cum reiese în esență din cuprinsul punctului 33 din concluziile doamnei avocate generale, Directiva TVA nu reglementează acest aspect și nici pe cel al sarcinii probei privind această identificare. Prin urmare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a prevedea criteriile potrivit cărora trebuie să se determine cazurile în care o persoană impozabilă este obligată la plata unui cuantum al TVA-ului facturat în mod eronat. Această autonomie procedurală a statelor membre este totuși încadrată de principiile echivalenței și efectivității, cu alte cuvinte criteriile menționate mai sus nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor cereri similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici concepute astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctele 33 și 39).

37 Întrucât principiul echivalenței nu este vizat în speță, trebuie amintit, în ceea ce privește principiul efectivității, că acesta din urmă impune ca normele naționale referitoare în special la stabilirea părții din facturile pentru care persoana impozabilă în cauză, care a facturat TVA-ul în mod eronat, este obligată la plata TVA-ului astfel facturat să nu conducă la privarea acestei persoane impozabile de o posibilitate de regularizare sau de rambursare a cuantumului TVA-ului plătit din greșeală, dreptul Uniunii prevăzând o astfel de obligație în sarcina statelor membre în cazul în care, printre altele, nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru în cauză. Revine instanței de trimitere obligația să stabilească dacă această situație se regăsește în speță, având în vedere ansamblul circumstanțelor litigiului principal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctele 36 și 40).

38 În această privință, astfel cum s-a arătat la punctul 26 din prezenta hotărâre, existența unui risc de pierdere a unor venituri fiscale în sensul articolului 203 din Directiva TVA trebuie evaluată pe baza fiecărei facturi specifice, verificând dacă destinatarul acesteia este efectiv persoană impozabilă în scopuri de TVA.

39 În plus, pentru a stabili, printre facturile care menționează cuantumul eronat al TVA-ului, partea din facturile emise pentru alte persoane impozabile, trebuie să se țină seama de toate împrejurările relevante, precum natura serviciului furnizat, modalitățile de prestare și de facturare a acestui serviciu, precum și de orice informație statistică privind destinatarii serviciului menționat de care dispune prestatorul său. În această privință, prezintă o importanță deosebită faptul că, în speță, clienții persoanei impozabile în cauză sunt mai degrabă rareori alte persoane impozabile.

40 În ceea ce privește posibilitatea de a recurge la o estimare pentru a identifica partea din facturile eronate emise pentru alte persoane impozabile, este necesar să se arate că, astfel cum a indicat în esență doamna avocată generală la punctele 42 și 43 din concluzii, dreptul Uniunii nu se opune în principiu respectării, în cadrul unei asemenea estimări, a principiilor neutralității fiscale și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctele 36 și 37).

41 În ceea ce privește, în primul rând, principiul neutralității fiscale, 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. Or, 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 martie 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilitate de corecție în cazul unei cote eronate), C-606/22, EU:C:2024:255, punctele 23 și 24].

42 În cazul emiterii unor facturi eronate, pe care este menționat un cuantum prea ridicat al TVA-ului, acest principiu este respectat prin competența statelor membre de a prevedea posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să fi eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 28).

43 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul proporționalității, acesta impune printre altele ca datele utilizate pentru a efectua o estimare a numărului de facturi eronate emise pentru persoane impozabile să fie exacte, fiabile și actualizate. O astfel de estimare poate da naștere numai unei prezumții refragabile, care poate fi răsturnată de persoana impozabilă emitentă a acestor facturi, pe baza unor probe contrare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 42).

44 În această privință, respectarea dreptului la apărare al persoanei impozabile presupune în special ca, înainte de a adopta o măsură cauzatoare de prejudicii pentru aceasta, să i se dea posibilitatea să își exprime în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care autoritățile intenționează să își întemeieze decizia, în special să conteste exactitatea estimării în cauză și să explice împrejurările care justifică această contestare. Principiul proporționalității impune în plus ca nivelul de probă necesar în acest scop să nu fie excesiv de ridicat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctele 43 și 44).

45 Având în vedere motivele care precedă, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca, în caz de facturare simplificată în temeiul articolului 238 din această directivă, o administrație fiscală sau o instanță națională să poată recurge la o estimare pentru a determina partea din facturile pentru care o persoană impozabilă care a facturat TVA-ul în mod eronat datorează această taxă în aplicarea articolului 203 din directiva menționată, cu condiția să fie luat în considerare, în vederea unei astfel de estimări, ansamblul împrejurărilor relevante și ca persoana impozabilă să aibă posibilitatea, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să repună în discuție rezultatele obținute prin această metodă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 noua) declară:

1) **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) 2018/1695 a Consiliului din 6 noiembrie 2018,**

   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 la o cotă eronată nu datorează partea din TVA facturată în mod eronat unei persoane neimpozabile, chiar dacă această persoană impozabilă a furnizat de asemenea prestații de aceeași natură altor persoane impozabile.

2) **Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/1695,**

   trebuie interpretată în sensul că

   este necesar să se califice drept „consumatori finali care nu beneficiază de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte”, în sensul Hotărârii din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), numai persoane neimpozabile. Astfel, persoanele impozabile care, într-o anumită situație, nu au dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu intră în sfera acestei noțiuni.

3) **Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/1695,**

   trebuie interpretată în sensul că

   nu se opune ca, în caz de facturare simplificată în aplicarea articolului 238 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată, o administrație fiscală sau o instanță națională să poată recurge la o estimare pentru a determina partea din facturile pentru care o persoană impozabilă care a facturat TVA-ul în mod eronat datorează această taxă în aplicarea articolului 203 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată, cu condiția să fie luat în considerare, în vederea unei astfel de estimări, ansamblul împrejurărilor relevante și ca persoana impozabilă să aibă posibilitatea, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să repună în discuție rezultatele obținute prin această metodă.

Semnături