

R O M Â N I A
CURTEA DE APEL [.....]
SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr. [.....]

Î N C H E I E R E
Ședința publică din [.....] 2023
PREȘEDINTE: Bogdan George Zdrenghea
JUDECĂTOR: Ioana Păsculeț
JUDECĂTOR: George Barbura-Turcu
GREFIER: Alexandra Lucia Bujor

S-a luat în examinare recursul formulat de către recurenta [R.R.R.] GMBH împotriva sentinței civile nr. [.....] pronunțate la data de [.....] 2023 de către Tribunalul [.....] în dosarul cu nr. [.....], în contradictoriu cu intimatele ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE [.....] și DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE [.....], având obiect contestație act administrativ fiscal - Decizia nr. [.....], Decizia de impunere [.....] și RIF.

Mersul dezbaterilor, susținerile și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 19 iunie 2023, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitate părților să depună concluzii scrise, a dispus amânarea pronunțării asupra cererii de sesizare a CJUE la data de azi, [.....] 2023.

CURTEA

I. Expunerea obiectului litigiului principal și a faptelor pertinente

1. Prin acțiunea ce face obiectul prezentului dosar, reclamanta [R.R.R.] GMBH (în continuare, [R.R.R.]) a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE [.....] și ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE [.....], anularea Deciziei de impunere nr. [.....], prin care a fost respinsă cererea reclamantei de rambursare a TVA în cuantum de 282.601 lei.

2. În fapt, reclamanta este o persoană juridică rezidentă în Austria, parte a grupului [R.], având ca obiect producția de diferite piese turnate cu greutate mai mare de 10 tone. Reclamanta este înregistrată în scopuri de TVA în România. Reclamanta trimite în România pentru procesare diferite piese, declarând achiziție intracomunitară. Piesele sunt procesate în România, de către un subcontractor al "[A.A.A.] GmbH" (în continuare, [A.A.A.]), societatea română "[B.B.B.]" S.A. (în continuare, [B.B.B.]), cu personalul propriu. După efectuarea operațiunilor de către [B.B.B.], piesele sunt trimise și facturate de către [R.] cu CUI RO [.....] către [R.] Austria și către alți clienți din spațiul UE.

3. La data de [.....].03.2021, reclamanta a fost înregistrată cu sediu permanent din oficiu, începând cu data de [.....].03.2021. Nefiind de acord cu această decizie a organelor fiscale, reclamanta a acționat în instanță, iar prin Sentința civilă nr. [.....]/[.....].2022 pronunțată de Tribunalul [.....] în dosar nr. [.....], definitivă prin Decizia civilă nr. [.....] a Curții de Apel [.....], s-a reținut că este legală înregistrarea reclamantei ca având sediul permanent în România.

4. Între reclamantă și societatea afiliată [A.A.A.] a fost încheiat un contract-cadru de ajustare, în temeiul căruia [A.A.A.], în calitate de prestator de activități de prelucrare a produselor siderurgice, în special a produselor turnate de [R.R.R.], în Austria și România, se angaja să onoreze comenzile recurente de bunuri și servicii, putând să utilizeze în acest sens o altă societate, respectiv [B.B.B.]. În vederea efectuării acestor servicii, reclamanta a acordat [A.A.A.] un drept de folosință, transferabil către [B.B.B.], asupra unui imobil din [.....], pe care recurenta l-a închiriat, la rândul său, de la "[R.] România" S.R.L. (ulterior, în anul 2016, reclamanta a cumpărat imobilul). Obiectul contractului consta, în special, în prelucrarea, testarea, rectificarea, îmbinarea arc-aer, sudarea, sablarea și tratarea termică a produselor turnate.

5. Între reclamantă și [A.A.A.] s-a încheiat un contract de comodat cu privire la imobilul situat în [.....]. Potrivit prevederilor contractuale, lucrările de întreținere, curente, asupra imobilului și a echipamentelor aflate acolo erau în sarcina [A.A.A.], iar măsurile de reparare a daunelor grave sau a deteriorării substanței erau în sarcina reclamantei.

6. Având în vedere faptul că, pentru luna iunie 2021, reclamanta a înregistrat un decont negativ cu opțiune de rambursare, aceasta a fost supusă unei inspecții fiscale anticipate. Rambursarea TVA privea următoarele facturi: livrare macara pod de 50 de tone; asamblare, punere în funcțiune și autorizare ISCIR macara pod de 50 de tone; chirie greutate stand proba finală; a 5-a inspecție a macaralei de 50 de tone; reparație macara în hala [.....]. În concret, rambursarea solicitată viza achiziționarea unei macarale, pe care reclamanta a instalat-o în imobilul pe care l-a pus la dispoziția [A.A.A.] și [B.B.B.], macara utilizată la operațiunile efectuate asupra pieselor reclamantei de către angajații [B.B.B.].

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși la momentul cererii de rambursare reclamanta era înregistrată ca sediu permanent în România, aceasta nu s-a comportat ca atare din punct de vedere contabil și fiscal și nu a întocmit balanțele de verificare în care să evidențieze veniturile și cheltuielile înregistrate. Având în vedere acest aspect, precum și faptul că spațiul este pus la dispoziție cu titlu gratuit societății [A.A.A.], echipa de inspecție fiscală a considerat că reclamanta nu a făcut dovada că achizițiile în discuție sunt efectuate în scopul desfășurării activității sale economice, motiv pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de 282.601 lei.

8. Reclamanta a contestat decizia de impunere prin care s-a respins cererea de rambursare a TVA, astfel cum s-a arătat la pct. 1.

9. Prin Sentința civilă nr. 9/2023 a Tribunalului [.....], acțiunea reclamantei a fost respinsă în primă instanță. Pentru a pronunța această soluție, tribunalul a reținut, în esență, că reclamanta nu a dovedit că achizițiile pentru care a solicitat deducerea TVA au fost realizate în folosul operațiunilor sale taxabile, având în vedere faptul că, din documentele puse la dispoziția organului fiscal, nu reies veniturile realizate de reclamantă din activitatea desfășurată în România. De asemenea, s-a reținut că activitatea desfășurată în România generează venituri pentru reclamantă doar într-un mod indirect, beneficiarii direcți fiind [A.A.A.] și subcontractoarea acestuia, [B.B.B.], ambele facturând operațiuni pentru realizarea cărora este folosită macaraua.

10. Reclamanta a formulat cerere de recurs împotriva Sentinței civile nr. 9/2023 a Tribunalului [.....]. Pe parcursul judecării recursului, instanța și-a pus problema modalității de interpretare a dreptului european aplicabil în speță și a pus în discuția părților necesitatea formulării unei trimiteri preliminare la CJUE.

II. Conținutul dispozițiilor naționale aplicabile în cauză

11. În conformitate cu prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) C. fisc.:

Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: operațiuni taxabile.

12. În conformitate cu pct. 67 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din C. fisc., aprobate prin HG nr. 1/2016:

(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

13. Potrivit art. 8 alin. (1) și 6 C. fisc.:

(1) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile de la art. 5 "Sediul permanent" din modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

(6) Un nerezident nu se consideră că are un sediu permanent în România dacă doar desfășoară activitate în România prin intermediul unui broker, agent, comisionar general sau al unui agent intermediar având un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obișnuită a agentului, conform descrierii din documentele constitutive. Dacă activitățile unui astfel de agent sunt desfășurate integral sau aproape integral în numele nerezidentului, iar în relațiile comerciale și financiare dintre nerezident și agent există condiții diferite de acelea care ar exista între persoane independente, agentul nu se consideră ca fiind agent cu statut independent.

III. Motivele care stau la baza trimiterii preliminare

14. Curtea reține că, în speță, refuzul organelor fiscale de a recunoaște dreptul de deducere a TVA a fost bazat pe două argumente principale: primul că cheltuielile cu privire la care dreptul de deducere s-a exercitat ar fi în folosul operațiunilor taxabile ale subcontractanților reclamantei, iar nu în folosul operațiunilor taxabile ale reclamantei; al doilea, că reclamanta nu a ținut o evidență contabilă distinctă pentru sediul permanent din România, iar din acest motiv organele fiscale nu pot verifica costurile cu manopera aplicată pieselor turnate al căror proprietar este reclamanta și nici întreaga activitate de procesare care se desfășoară pe teritoriul României.

15. În acest context, curtea reține că se ridică două întrebări legate de modalitatea în care ar trebui interpretate prevederile titlului X din Directiva 2006/112/CE a Consiliului, referitoare la dreptul de deducere a TVA.

16. Astfel, o primă problemă ține de persoana care are dreptul de a deduce TVA în situația din speță, în care reclamanta a achiziționat un bun pe care l-a pus la dispoziție unui subcontractant, subcontractant ce realizează lucrări în beneficiul reclamantei, pe care apoi le facturează acesteia, fiind posibile două interpretări: prima, potrivit căreia reclamanta a achiziționat bunul în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind necesar ca ea să fie cea care pune la dispoziție bunul astfel încât subcontractantul să poată presta lucrările; a doua, potrivit căreia bunul nu servește operațiunilor taxabile ale reclamantei, ci operațiunilor taxabile ale subcontractorului, care, practic, a fost ajutat cu titlu gratuit de către reclamantă să realizeze lucrările pe care, mai apoi, să le factureze reclamantei, percepând același cost ca în situația în care el ar fi fost cel care a deținut bunul de la început.

17. În strânsă legătură cu această problemă este și cea a posibilității limitării dreptului de deducere pe motiv că reclamanta a refuzat să țină o contabilitate separată pentru sediul său permanent din România. Astfel, organele fiscale susțin că această inacțiune a reclamantei a dus la imposibilitatea verificării costurilor cu manopera pentru piesele aduse în România. În acest context este de reținut că un posibil răspuns la întrebarea de la pct. anterior, respectiv dacă achiziționarea macaralei profită reclamantei, care achită costuri mai reduse pentru manoperă decât dacă subcontractantul ar fi achiziționat macaraua, sau, din contră, achită aceleași costuri, astfel că subcontractantul este cel care profită de pe urma achiziționării macaralei, ține tocmai de verificarea costurilor cu manopera.

IV. Întrebările preliminare:

19. În contextul celor deja arătate, curtea apreciază că este necesară sesizarea CJUE cu următoarele întrebări preliminare:

1. Prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului, referitoare la dreptul de deducere a TVA, se opun unei practici naționale potrivit căreia, în situația în care o societate achiziționează un bun, pe care mai apoi îl pune la dispoziția unui subcontractant, cu titlu gratuit, pentru realizarea unor lucrări în beneficiul celei dintâi societăți, se refuză acestei societăți dreptul de deducere a TVA aferentă bunului achiziționat, întrucât se consideră că achiziția nu este în folosul operațiunilor sale taxabile, ci în folosul operațiunilor taxabile ale subcontractantului?

2. Prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului, referitoare la dreptul de deducere a TVA, se opun unei practici naționale potrivit căreia dreptul de deducere este refuzat unui contribuabil deoarece acesta nu a ținut o evidență contabilă distinctă pentru sediul permanent din România, iar din acest motiv organele fiscale nu pot verifica costurile cu manopera aplicată pieselor turnate al căror proprietar este reclamanta și nici întreaga activitate de procesare care se desfășoară pe teritoriul României?

DISPUNE

În baza art. 267 din TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. *Prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului, referitoare la dreptul de deducere a TVA, se opun unei practici naționale potrivit căreia, în situația în care o societate*

achiziționează un bun, pe care mai apoi îl pune la dispoziția unui subcontractant, cu titlu gratuit, pentru realizarea unor lucrări în beneficiul celei dintâi societăți, se refuză acestei societăți dreptul de deducere a TVA aferent bunului achiziționat, întrucât se consideră că achiziția nu este în folosul operațiunilor sale taxabile, ci în folosul operațiunilor taxabile ale subcontractantului?

2. Prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului, referitoare la dreptul de deducere a TVA, se opun unei practici naționale potrivit căreia dreptul de deducere este refuzat unui contribuabil deoarece acesta nu a ținut o evidență contabilă distinctă pentru sediul permanent din România, iar din acest motiv organele fiscale nu pot verifica costurile cu manopera aplicată pieselor turnate al căror proprietar este reclamanta și nici întreaga activitate de procesare care se desfășoară pe teritoriul României?

Suspendă judecata cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Cu drept de recurs pe toată durata suspendării.

Pronunțată prin punerea minutei la dispoziția părților prin intermediul grefei azi, [.....] 2023.

PREȘEDINTE,
Bogdan George Zdrenghea

JUDECĂTOR,
Ioana Păsculeț

JUDECĂTOR,
George Barbura-Turcu

GREFIER,
Alexandra Lucia Bujor

Red./Dact. [.....]/[.....].2023/2 ex.