

C-80/20-1
1

ROMÂNIA
TRIBUNALUL BUCUREȘTI
SECȚIA A II-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DOSAR NR. 5558/3/2017

regISTRAT în registrul Curții de Justiție sub nr. <u>1143205</u>
Luxemburg, <u>17. 02. 2020</u>
Fax / E-mail: _____
Depus la: <u>12.2.20</u>
Pentru Grefier, <u>Ramona I. Șereș</u> Administratoare

ÎNCHEIERE

ȘEDINȚA PUBLICĂ DE LA 19 DECEMBRIE 2019
COMPLETUL CONSTITUIT DIN:
PREȘEDINTE MIRUNA IOANA CĂZĂNESCU
GREFIER JENY DĂNĂILĂ

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea privind pe reclamanta WILO SALMSON FRANCE SAS CU SEDIUL ALES LA S.C.A REFF & ASOCIAȚII în contradictoriu cu pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI, pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI - ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI NEREZIDENTI, având ca obiect contestație act administrativ fiscal decizia nr.560/02.09.2016.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 01.11.2019, s-au consemnat prin încheierea de ședință din aceeași dată, când instanța, având nevoie de timp pentru deliberare a amânat pronunțarea cauzei la data de 15.11.2019, 29.11.2019, 13.12.2019 și ulterior la data de 19.12.2019.

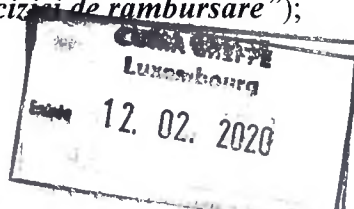
TRIBUNALUL

Analizând actele și lucrările dosarului, în ceea ce privește cererea de adresare a unor întrebări preliminare, reține următoarele:

Preliminar, Tribunalul București arată că, dată fiind obligația legală a judecătorului român de a soluționa aspectele litigioase ale unui proces la momentul pronunțării hotărârii judecătorești, analiza expusă în motivarea solicitării adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene este necesar a fi limitată la expunerea împrejurărilor care au determinat formularea întrebărilor menționate în precedent, explicitând totodată premisele necesității de lămurire a dreptului european relevant pentru cauza de față, întrucât instituția **antepronunțării** în dreptul român poate viza inclusiv stabilirea de către judecătorul cauzei a situației de fapt, anterior pronunțării efective pe speța în litigiu. Astfel, aspectele factice pot fi prezentate, la acest moment, doar prin reiterarea celor susținute de către părți.

Prezenta Instanță de fond a fost sesizată de către reclamantă, societatea Wilo Salmson France SAS pentru ca, prin hotărârea pe care o va pronunța, să dispună:

- **Anularea Deciziei de soluționare nr. 560/02.09.2016 pronunțate de DGRFP București, privind soluționarea contestației formulate de Wilo Salmson și comunicată Societății în data de 02.09.2016 (denumită în continuare „Decizia de Soluționare”)** prin care a fost respinsă contestația fiscală formulată de Societate și înregistrată la organele fiscale sub nr. 3115 din data de 13.06.2016 (denumită în continuare „Contestația fiscală”) îndreptată împotriva deciziei de rambursare a taxei pe valoare adăugată nr. 29564D/12.05.2016 (în continuare denumită „Decizia de rambursare”);



- **Anularea în tot a Deciziei de rambursare a taxei pe valoare adăugată nr. 29564D/12.05.2016** în ceea ce privește respingerea la rambursare a sumei de 449.538,38 RON reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă perioadei 01.08.2015 – 31.10.2015;
- **Recunoașterea dreptului Societății la rambursarea sumei de 449.538,38 RON;**
- **Obligarea în solidar a părâtelor la rambursarea efectivă a sumei de 449.538,38 RON către Societate;**
- **Obligarea în solidar a părâtelor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de prezenta cauză.**

În fapt, Pompas Salmson SAS (*în continuare „Pompas Salmson”*), societate cu sediul activității economice în Franța, a încheiat cu partenerul său comercial ZES Zollner Electronic S.R.L. (*în continuare „Zollner Electronic”*), societate stabilită și înregistrată în scopuri TVA în România, un contract având ca obiect achiziționarea de echipamente de producție. Aceste echipamente au fost puse la dispoziția furnizorului Zollner Electronic, prin intermediul unui contract de împrumut echipamente, pentru a le folosi în procesul de producție al bunurilor livrate ulterior către Pompas Salmson.

Bunurile produse de Zollner Electronic cu ajutorul echipamentelor puse la dispoziție de către Pompas Salmson (și achiziționate de la Zollner Electronic) au fost livrate din România în Franța, la sediul Pompas Salmson, acesta fiind beneficiarul componentelor livrate. Echipamentele au fost folosite de către Pompas Salmson în scopul activităților sale taxabile.

Echipamentele achiziționate de către Pompas Salmson de la Zollner Electronic, au fost livrate din România în România, acestea nepărăsind teritoriul României, rămânând ulterior achiziționării acestora tot în România, fiind puse de către noul proprietar (i.e. Pompas Salmson) la dispoziția Zollner Electronic, pentru ca acestea să fie utilizate în procesul de producție al acestora din urmă.

În anul 2014, Pompas Salmson SAS a fuzionat cu Wilo France SAS, fiind absorbită de aceasta din urmă. Denumirea societății absorbante s-a schimbat în Wilo Salmson France SAS.

În urma fuziunii, Wilo Salmson France SAS a preluat toate drepturile și obligațiile Pompas Salmson, cea dintâi fiind unica continuatoare în drepturi a Pompas Salmson, Wilo Salmson, fiind inclusiv titulara dreptului de rambursare al TVA, aferent facturilor achitate de Pompas Salmson către partenerul său comercial din România, Zollner Electronic.

Pentru achizițiile de echipamente de producție efectuate de Pompas Salmson, furnizorul Zollner Electronic a emis facturi în anul 2012.

Astfel, Pompas Salmson, societate nestabilită și neînregistrată în scopuri de TVA în România, ci într-un alt stat membru al Uniunii Europene, a solicitat rambursarea TVA achitată în România în baza Directivei 2008/9/CE a privind sistemul comun de TVA și în temeiul prevederilor art. 1472 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*în continuare „vechiul Cod Fiscal”*), coroborate cu cele ale pct. 49 din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a vechiului Codul Fiscal.

Cererea de rambursare aferentă perioadei 01.01.2012 - 31.12.2012 și înregistrată cu numărul de referință FRZU-799413 a fost soluționată de către autoritățile fiscale române prin Decizia nr. 16059D/14.01.2014, prin care s-a respins rambursarea TVA solicitată pentru motive ce țineau de documentația care a însoțit cererea și neconformitatea facturilor atașate.

Informată asupra acestui fapt, furnizorul Zollner Electronic a procedat la stornarea facturilor inițial emise (la nivelul anului 2012) și emiterea unor noi facturi aferente achizițiilor abia în anul 2015.

În cursul anului 2015, Wilo Salmson a depus o cerere prin care a solicitat rambursarea TVA achitată în România pe baza noilor facturi emise de furnizorul său Zollner Electronic pe perioada 01.08.2015 – 31.10.2015. Cererea de rambursare a TVA a avut număr de referință FRZU-4294877 și a fost înregistrată sub nr. 29564/18.11.2015.

Autoritățile fiscale au respins cererea de rambursare TVA ca neîntemeiată argumentând în sensul că, Societatea nu a respectat prevederile pct. 49 alin. (16) din Hotărârea de Guvern nr.

44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a vechiului Cod fiscal și că „Societatea a mai solicitat la rambursare facturile de la pozițiile 1-6 din lista operațiunilor”.

Împotriva Deciziei de rambursare, Societatea a formulat contestație fiscală înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr. 3115 din data de 13.06.2016.

În soluționarea Contestației fiscale, pârâta DGRFP București a emis Decizia de soluționare nr. 560/02.09.2016 prin care a dispus respingerea ei ca neîntemeiată reținând în esență faptul că:

- TVA-ul solicitat la rambursare a mai făcut anterior obiectul unei alte cereri de rambursare;
- Mai mult, operațiunile pentru care se solicită rambursarea TVA sunt aferente anului 2012 și nicidecum anului 2015.

Față de cele reținute de către autoritățile fiscale, Societatea a înțeles să formuleze cererea de chemare în judecată ce face obiectul dosarului aflat pe rolul Tribunalului București.

Referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere, **legea națională aplicabilă** în cauză este Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, așa cum a fost denumită vechiul Cod Fiscal. Astfel, art. 145 alin. (2) din vechiul Cod Fiscal

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a. operațiuni taxabile”
- b. operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c. operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 1441;”

În continuare, la art. 146 din vechiul Cod Fiscal, legiuitorul a prevăzut condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]”.

Art. 147² alin. (1) lit. a) din vechiul Cod fiscal stabilește faptul că

„persoana impozabilă nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România”.

De asemenea, la pct. 49 alin. (1) din Normele Metodologice de aplicare a art. 147² din vechiul Cod Fiscal:

„În baza art. 147² alin. (1), lit. a) din Codul Fiscal orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri / servicii efectuate în România”.

Totodată, pct. 49 alin. (15) lit. a) din Normele Metodologice de aplicare a art. 147² din vechiul Cod Fiscal stabilește căror achiziții se referă cererea de rambursare

„achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate până la data solicitării rambursării. Facturile care nu au fost achitate până la data solicitării rambursării se cuprind în cererile de rambursare aferente perioadelor în care acestea sunt achitate”;

Alin. (16) al pct. 49 din Normele Metodologice de aplicare a art. 147² din vechiul Cod Fiscal vine să completeze alin. (15) al aceluiași art. astfel

„Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză”.

În ceea ce privește **legislația comunitară relevantă**, Articolul 62 punctele 1 și 2 din Directiva 2008/112/CE prevede că:

„fapt generator înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă;

TVA devine *exigibilă* atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Directiva 2006/112/CE stabilește la art. 167 momentul la care ia naștere dreptul de deducere:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

Art. 168 din aceeași Directivă menționează că,

„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 c altă persoană impozabilă [...]”.

Totodată, la art. 169 se stabilește că,

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9, alineatul (1), al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv; [...]”.

Art. 178 din Directiva 2006/112/CE stabilește condițiile pe care o persoană impozabilă trebuie să le îndeplinească pentru exercitarea dreptului de deducere:

„(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168, litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6; [...]”.

Art. 2 din Directiva 2008/9/CE definește persoana impozabilă nerezidentă astfel:

„persoana impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare înseamnă o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE care este stabilită pe teritoriul altui stat membru decât statul de rambursare;

Perioadă de rambursare înseamnă perioada menționată la articolul 16 și acoperită de cerere de rambursare”;

Potrivit art. 6 din Directiva 2008/9/CE privind sistemul comun de TVA, „pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită”.

De asemenea, art. 7 al aceleiași Directive menționează că „pentru a obține o rambursare a TVA în statul membru de rambursare, persoana impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare adresează o cerere de rambursare pe cale electronică statului membru și o



înaintea statului membru în care este stabilită prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv”.

Totodată, Directiva 2008/9/CE privind sistemul comun de TVA stabilește prin art. 14 alin. (1) achizițiile ce pot face obiectul cererii de rambursare:

„a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate pe perioada de rambursare, cu condiția ca TVA să fi devenit exigibilă înaintea sau la momentul facturării, sau pentru care TVA a devenit exigibilă pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca achizițiile să fi fost facturate înainte ca TVA să devină exigibilă”.

Asupra întrebărilor preliminare, Tribunalul observă că principala componentă a obiectului cauzei supusă analizei instanței de către părți este legată de posibilitatea rambursării TVA aferent unor achiziții efectuate în anul 2012, dar pentru care facturi fiscale de achiziție (valabile) au fost emise abia în anul 2015.

Raportat la circumstanțele concrete ale speței, situația Wilo este una atipică prin raportare la ipotezele contemplate de Directiva 2008/9/CE și la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Aceasta câtă vreme: (i) pentru achizițiile efectuate de către Wilo Salmson, furnizorul a emis facturi ce au fost ulterior anulate (lipsite de orice efecte prin stornarea lor) în considerarea constatărilor organelor fiscale (cu privire tocmai la neregularitatea acestora), (ii) pentru aceleași achiziții au fost emise facturi valabile abia în anul 2015, (iii) Wilo Salmson și-a exercitat dreptul de rambursare TVA prin cererea de rambursare depusă în 2015 ce cuprindea facturile emise în 2015 și (iv) Societatea nu beneficiase până la acel moment de rambursarea sumei reprezentând TVA.

Câtă vreme Directiva TVA nu reglementează expres termenul pentru exercitarea dreptului de deducere, se ridică întrebarea dacă data de la care începe să curgă termenul respectiv poate fi stabilită exclusiv în funcție de momentul la care a avut loc livrarea bunurilor, ignorând orice altă împrejurare relevantă.

Cu toate că, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere la momentul la care taxa devine exigibilă, este posibil ca acesta să devină actual și exercitarea sa este posibilă, conform articolului 178 din aceeași directivă, numai de la data la care persoana impozabilă deține factura în care este menționată livrarea bunurilor.

Deținerea unei facturi valabile este esențială pentru exercitarea dreptului de deducere/rambursare, iar emiterea acesteia reprezintă atributul discreționar al furnizorului, neaflându-se niciun moment sub controlul beneficiarului (titular al dreptului de deducere/rambursare).

Astfel, concursul Curții de Justiție a Uniunii Europene este necesar pentru a lămuri dacă:

- exigibilitatea TVA reprezintă strict un reper substanțial, ea fiind necesar a fi intervenit anterior exercitării dreptului de a solicita rambursarea, respectiv,
- dacă, din perspectiva dispozițiilor art. 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9/CE, cererile de rambursare pot viza achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate pe parcursul perioadei de rambursare, indiferent dacă TVA aferentă a devenit sau nu exigibilă în această perioadă sau anterior.

În eventualitatea în care răspunsul CJUE la aceste întrebări este unul afirmativ, motivarea autorităților fiscale cu privire la faptul că nu se poate solicita rambursarea TVA pentru achiziții efectuate în anul 2012 și facturate prin facturi valabile în 2015 poate fi contrazisă.

În același timp, instanța națională trebuie să lămurească, din perspectivă procedurală, care este momentul la care poate fi formulată cererea de rambursare, prin raportare la data emiterii facturii.

Relevante din această perspectivă sunt și concluziile Avocatului General din cauza C-533/16 Volkswagen AG, pendinte în fața CJUE, care tratează o problemă similară și care sunt în sensul că: *“Directiva TVA nu reglementează expres termenul pentru exercitarea dreptului de deducere. Tăcerea sa nu împiedică reglementarea acestui de normele naționale, din rațiuni privind securitatea juridică. Curtea a statuat că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea*

TVA-ului aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu ar putea fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin A șasea Directivă, în măsura în care, pe de-o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul comunitar (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității).”

*“Or, data de la care începe să curgă termenul respectiv nu poate fi stabilită exclusiv în funcție de momentul la care a avut loc livrarea bunurilor, ignorând orice altă împrejurare relevantă. Cu toate că, conform articolului 167 din Directiva 2006/112, **dreptul de deducere ia naștere la momentul la care taxa devine exigibilă, exercitarea sa este posibilă, conform articolului 178 din aceeași directivă, numai de la data la care persoana impozabilă deține factura în care este menționată livrarea bunurilor.**”*

„Distincția între momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere se explică prin modul în care funcționează sistemul TVA-ului:

*la momentul achiziționării bunurilor, persoana impozabilă plătește furnizorului, sau cel puțin este obligată să plătească, un TVA inclus în prețul produselor pe care le va utiliza, în general, pentru operațiunile sale impozabile; totuși, în scopul gestionării taxei, **deducerea TVA-ului achitat deja poate fi efectuată prin declarațiile privind TVA-ul ulterioare, care trebuie depuse la autoritățile fiscale și susținute sau însoțite, după caz, de facturile aferente, drept mijloc de probă obligatoriu pentru a opta pentru deducere (sau, după caz, pentru rambursare).**”*

Concluzii similare au fost formulate de Avocatul General și într-o altă cauză pendinte în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene – Cauza C-8/17 Biosafe – Industria de Reciclagens SA. În opinia acestuia:

*“O factură constituie în ansamblu numai o condiție de natură pur formală. În situația în care este cert din punct de vedere obiectiv că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 168 din Directiva TVA, neîndeplinirea cerințelor formale nu ar putea împiedica deducerea TVA-ului achitat în amonte. Acestui aspect i se opune însă **conținutul clar al articolului 178 litera (a) din Directiva TVA.** În plus, în jurisprudența menționată, și Curtea pornește în mod explicit de la premisa existenței unei facturi. Astfel, **dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, în lipsa facturii, nu rezultă nici din jurisprudență și nici din Directiva TVA.**”*

Astfel, având în vedere că, pentru analiza situației de fapt prezentate este necesară interpretarea dispozițiilor legale europene prevăzute de Directivele 2006/112/CE și 2008/9/CE, respectiv, a dispozițiilor art. 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9/CE precum și cele ale art. 167 și art. 178 din Directiva 2006/112/CE, instanța națională consideră necesar ajutorul Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru a explica:

- distincția dintre momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere în raport de modul în care funcționează sistemul de TVA
- care este reperul procedural în raport de care trebuie apreciată regularitatea exercitării dreptului de rambursare
- efectele anulării facturilor inițiale și emiterii unor noi facturi pentru achiziții de bunuri asupra exercițiului dreptului de rambursare a TVA aferentă acestor achiziții.

În acest context, Tribunalul București apreciază util pentru soluționarea cauzei de față a se lămuri următoarele aspecte de interpretare:

1. În ceea ce privește interpretarea **articolului 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva 2006/112/CE**: dacă există o distincție între momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere în raport de modul în care funcționează sistemul de TVA.

În acest sens, se impune a a fi lămurit dacă dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat în lipsa unei facturi fiscale (valide) emise pentru achizițiile de bunuri efectuate.

2. În ceea ce privește **interpretarea aceluiași dispoziții, coroborate cu dispozițiile articolului 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9/CE**: care este reperul procedural în raport de care trebuie apreciată regularitatea exercitării dreptului de rambursare a TVA.

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă poate fi formulată o cerere de rambursare pentru TVA devenită exigibilă anterior „perioadei de rambursare”, dar a cărei facturare a intervenit în perioada de rambursare.

3. În ceea ce privește **interpretarea aceluiași dispoziții ale articolului 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9/CE, coroborate cu dispozițiile articolului 167 și ale articolului 178 din Directiva 2006/112/CE**: care sunt efectele anulării și emiterii unor noi facturi pentru achiziții de bunuri anterioare „perioadei de rambursare” asupra exercițiului dreptului de rambursare a TVA aferentă acestor achiziții.

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă, în ipoteza anulării de către furnizor a facturilor inițiale emise pentru achiziții de bunuri și al emiterii unor noi facturi la un moment ulterior, exercițiul dreptului beneficiarului de a solicita rambursarea TVA aferentă achizițiilor trebuie raportat la data noilor facturi.

Aceasta în condițiile în care nici anularea facturilor inițiale și nici emiterea noilor facturi nu se află sub controlul beneficiarului, ci exclusiv în puterea discreționară a furnizorului.

4. Poate legislația internă să condiționeze rambursarea TVA acordată în conformitate cu Directiva a 9-a de exigibilitate atât timp cât factura corectă este emisă în perioada solicitării?

În ceea ce privește primele două întrebări, Tribunalul arată că în speță autoritățile fiscale nu au făcut distincția între data emiterii facturii, ca aspect procedural, și data exigibilității TVA, ca element de ordin substanțial.

Importanța observării acestei diferențe reiese din dorința pe care legiuitorul a avut-o la momentul reglementării sistemului comun de TVA, aceea ca cele două momente să producă efecte fiscale distincte.

Pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, în practica europeană s-a reținut faptul că trebuie îndeplinite cumulativ atât condițiile de fond, cât și cele de formă. În acest sens, reclamantul înțelege să argumenteze următoarele:

- Îndeplinirea condițiilor de fond presupune o analiză asupra momentului nașterii și întinderii dreptului de deducere.
- Dreptul de deducere ia naștere la momentul la care taxa devine exigibilă, mai exact, în situația prezentată anterior, la momentul livrării bunurilor achiziționate de Wilo Salmson.
- **Din punct de vedere formal, însă, pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu rigorile impuse de prevederile legale.**
- Totodată, termenul pentru exercitarea dreptului de deducere nu se poate stabili exclusiv în funcție de momentul la care are loc livrarea bunurilor achiziționate, deoarece acesta reprezintă doar îndeplinirea condiției de fond pentru valorificarea dreptului și nu atrage de la sine îndeplinirea condiției de formă, anume deținerea unei facturi valabile.

Asupra acestui aspect, reclamantul menționează că prevederile legale au în vedere o situație obișnuită în care furnizarea de bunuri și facturarea valabilă sunt simultane. Astfel că, având în vedere simultaneitatea acestor momente este logic ca exigibilitatea TVA și posibilitatea exercitării dreptului de rambursare să ia naștere în același timp.

Din perspectiva momentului la care poate fi formulată cererea de rambursare, formal/procedural, potrivit Directivei 2008/9/CE, relevanță prezintă momentul emiterii facturii care, în prezenta cauză, se situează la nivelul anului 2015. Exigibilitatea TVA reprezintă un reper substanțial, aceasta (strict din perspectiva exercitării dreptului de a solicita rambursarea) fiind necesar să fi intervenit anterior emiterii facturii sau la momentul facturării.

În ceea ce privește întrebările 3 și 4, organele fiscale au concluzionat că facturile emise în anul 2015 pentru achizițiile de echipamente de producție efectuate în anul 2012 nu pot face obiectul unei cereri de rambursare pentru anul 2015, întemeindu-și soluția de respingere a dreptului la rambursare TVA pe existența unor facturi anterioare ce au fost anulate/stornate de către furnizorul bunurilor.

Or, facturile emise în anul 2015 sunt singurele acte care pot dovedi efectuarea achizițiilor de

echipamente de producție de la furnizorul Zollner Electronic și care pot substanția cererea de rambursare a TVA aferentă achizițiilor.

În acest sens, sunt relevante prevederile art. 169 și 178 din Directiva 2006/112/CE și necesitatea deținerii unei facturi (valide) pentru exercitarea dreptului de rambursare, aspect care nu se verifică anterior anului 2015 câtă vreme furnizorul său a procedat în mod unilateral la anularea/stornarea facturilor emise inițial.

Mai mult, în cuprinsul art. 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9CE, legiuitorul european a prevăzut condițiile formale/procedurale pe care contribuabilul trebuie să le îndeplinească pentru a solicita rambursarea de TVA.

Astfel, cererea de rambursare poate viza achiziții facturate pe perioada de rambursare pentru care exigibilitatea TVA a intervenit anterior sau simultan cu facturarea.

De asemenea, Directiva 2008/9/CE stabilește faptul că, din punct de vedere procedural, cererea de rambursare se întemeiază exclusiv pe facturile emise în perioada de rambursare, singura condiție impusă fiind ca exigibilitatea TVA să fie anterioară sau simultană cu facturarea, pe care însă nu o limitează la un anumit moment.

Prin "perioada de rambursare", Directiva înțelege *perioada de maximum un an calendaristic și minimum* trei luni calendaristice. Astfel, facturile emise pe care reclamanta înțelege să-și întemeieze cererea de rambursare par a fi cuprinse în perioada de rambursare în înțelesul Directivei 2008/9/CE, facturile pe care aceasta înțelege să le folosească pentru a dovedi achiziția efectuată la nivelul anului 2012 fiind cele emise în anul 2015.

În ceea ce privește facturile fiscale inițiale emise în anul 2012, acestea fuseseră stornate de furnizor anterior emiterii noilor facturi de la nivelul anului 2015. Potrivit reglementărilor naționale, stornările sunt reprezentate de lipsirea de efecte a facturii emise, similar anulării.

Astfel, câtă vreme facturile emise în anul 2012 (care, din perspectiva dispozițiilor art. 14 alin. (1) lit. a) din Directiva 2008/9/CE, ar fi avut aptitudinea de a face dovada realității achizițiilor pentru a se putea solicita TVA-ul la rambursare) au fost desființate de către furnizor, reclamantul este posibil a se fi aflat în imposibilitate de a-și exercita dreptul de deducere.

Rezultatul direct al acestei operațiuni de stornare prevăzut de legiuitor îl reprezintă finalmente emiterea unei noi facturi care lipsește de orice efecte vechea factură. Din punct de vedere formal, noul document emis trebuie să reprezinte reperul și pentru o eventuală cerere de rambursare formulată în temeiul dispozițiilor Directivei 2008/9/CE. Totodată, emiterea unei facturi aferente unor achiziții efectuate depinde exclusiv de furnizorul bunurilor, cumpărătorul neavând un mijloc legal prin l-ar putea obliga pe cel dintâi la emiterie.

Urmând acest raționament, facturile emise în anul 2012 la care organele fiscale au făcut referire în motivarea respingerii cererii de rambursare TVA apar ca lipsite de orice efect, câtă vreme au fost stornate, noile facturi emise de furnizor (urmare, tocmai, a constatărilor organelor fiscale care au statuat neregularitatea documentelor emise la nivelul anului 2012) fiind cele ce atestă achiziția efectuată de Wilo Salmson la nivelul anului 2012.

Un ultim aspect relevant în cauză este cel referitor la o eventuală discriminare pozitivă existentă în legislația internă cu privire la societățile rezidente, care au la dispoziție un termen de decădere de 5 ani pentru a solicita rambursarea TVA, față de societățile nerezidente care sunt obligate să se raporteze la prevederile legale cuprinse în Directiva a 9-a, aplicabilă statelor membre, care prevede o perioadă de numai un an în interiorul căruia contribuabilul nerezident își poate exercita acest drept de deducere.

Astfel solicitantul nerezident se „bucură” de un regim mai sever și restrictiv din perspectiva solicitării rambursării TVA, în comparație cu cei rezidenți.

În aceste condiții, instanța apreciază că se impune, în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene rap. la art. 19 alin. 3 lit. b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța, cu titlu preliminar, în sensul de a lămuri întrebările expuse în precedent.

În mod corespunzător, în temeiul art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și potrivit art.412 alin.1 pct.7 NCPC, Tribunalul va suspenda judecata cauzei.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE**

Admite cererea de sesizare a CJUE cu întrebarea preliminară formulată de reclamantă.

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

1. " În ceea ce privește interpretarea **articolului 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva 2006/112/CE**: dacă există o distincție între momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere în raport de modul în care funcționează sistemul de TVA.

În acest sens, se impune a a fi lămurit dacă dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat în lipsa unei facturi fiscale (valide) emise pentru achizițiile de bunuri efectuate.

2. În ceea ce privește **interpretarea aceluiași dispoziții, coroborate cu dispozițiile articolului 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9/CE**: care este reperul procedural în raport de care trebuie apreciată regularitatea exercitării dreptului de rambursare a TVA.

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă poate fi formulată o cerere de rambursare pentru TVA devenită exigibilă anterior „perioadei de rambursare”, dar a cărei facturare a intervenit în perioada de rambursare.

3. În ceea ce privește **interpretarea aceluiași dispoziții ale articolului 14 alin. (1) lit. a) teza întâi din Directiva 2008/9/CE, coroborate cu dispozițiile articolului 167 și ale articolului 178 din Directiva 2006/112/CE**: care sunt efectele anulării și emiterii unor noi facturi pentru achiziții de bunuri anterioare „perioadei de rambursare” asupra exercițiului dreptului de rambursare a TVA aferentă acestor achiziții.

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă, în ipoteza anulării de către furnizor a facturilor inițiale emise pentru achiziții de bunuri și al emiterii unor noi facturi la un moment ulterior, exercițiul dreptului beneficiarului de a solicita rambursarea TVA aferentă achizițiilor trebuie raportat la data noilor facturi. Aceasta în condițiile în care nici anularea facturilor inițiale și nici emiterea noilor facturi nu se află sub controlul beneficiarului, ci exclusiv în puterea discreționară a furnizorului.

4. Poate legislația internă să condiționeze rambursarea TVA acordată în conformitate cu Directiva a 9-a de exigibilitate atât timp cât factura corectă este emisă în perioada solicitării?"

În temeiul art. 412 alin. 1 pct. 7 NCPC, suspendă judecarea prezentei acțiuni privind pe WILO SALMSON FRANCE SAS CU SEDIUL ALES LA S.C.A REFF & ASOCIAȚII sector 1, București, CALEA GRIVITEI NR. 82-98 , THE MARK TOWER, et. 14 contradictoriu cu pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI cu sediul în sector 2, București, STR.SPERANTEI, nr. 40, pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI - ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI NEREZIDENȚI cu sediul în sector 2, București, STR.DIMITRIE GEROTA, nr. 13, având ca obiect contestație act administrativ fiscal decizia nr.560/02.09.2016, până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Cu recurs pe durata suspendării.



Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței, azi, 19.12.2019.

Președinte,
Miruna Ioana Căzănescu

Grefier,
Jeny Dănăilă

Red. MIC/ 31.01.2020
Tehnored. JD/ 31.01.2020
5 ex/com. 3 ex/ 03.02.2020