

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Încheiere

Dosar nr. 950/1/2022

Ședința publică din data de 26 iunie 2023

Președinte:	Elena Diana Tămagă	- judecător
	Andreea Marchidan	- judecător
	Luiza Maria Păun	- judecător
	Mihai Ciobotariu Cerbu	- magistrat-asistent

Pe rol se află pronunțarea asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene formulate de intimata-reclamantă Greentech S.A. în cauza având ca obiect recursurile formulate de recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea și de recurenta-pârâtă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva Sentinței civile nr. 202 din 26 noiembrie 2018 a Curții de Apel Ploiești – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr. 832/42/2017.

Dezbaterile și susținerile părților au avut loc în ședința din data de 20 iunie 2023, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată care face parte integrantă din prezenta, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru data de 26 iunie 2023, când a hotărât următoarele;

ÎNALTA CURTE

1. Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul dispozițiilor articolului 267 din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene și a Recomandărilor Curții de Justiție a Uniunii Europene în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (2019/C 380/01), publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene Nr. C 380/01 din 08 noiembrie 2019, reține următoarele:

I. Obiectul litigiului principal și faptele pertinente

2. Prezenta cauză are ca obiect cererea reclamantei Greentech S.A. de anulare a Deciziei de soluționare a contestației nr. 62/31.05.2017 emisă de DGAMC Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Serviciul de Soluționare Contestații, Deciziei de Impunere nr. F-VN 266/15.07.2016 emisă de către AJFP Vrancea și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VN 193/15.07.2016

3. În perioada 23.11.2015 - 15.07.2016, la sediul societății a fost derulată o inspecție fiscală de către AJFP Vrancea finalizată cu emiterea Deciziei de impunere nr. F-VN 266/15.07.2016, Dispoziției de măsuri nr. 602/15.07.2016 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VN 193/15.07.2016 fiind reținute inter alia în sarcina Societății obligații fiscale suplimentare în cuantum de 4.388.720 de lei cu titlu de TVA și accesorii aferente. Pentru a impune aceste obligații fiscale în sarcina Societății organele fiscale au procedat la reîncadrarea operațiunii de vânzare echipamente de la Greenfiber International SA ("GFI") către Greentech (considerată de Societate o livrare de bunuri, supusă TVA), într-un transfer parțial de active între două societăți afiliate.

4. Prin **Decizia de soluționare 62/31.05.2017**, DGAMC a dispus, pe de o parte, respingerea ca neîntemeiată a Contestației Fiscale pentru suma de 4.733.579 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și obligații fiscale accesorii în sumă totală de 516.205 lei, din care impozit pe profit în sumă de 374.523 lei, dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de 95.280 lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 46.402 lei, TVA stabilită suplimentar și obligații fiscale accesorii în sumă totală de 4.217.374 lei, din care TVA în sumă de 3.322.256 lei, dobânzi aferente TVA în sumă de 549.936 lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de 345.182 lei, desființarea, în parte, a Deciziei de impunere pentru suma de 141.309 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesorii aferente, cu consecința refacerii inspecției fiscale pentru aceasta sumă.

5. Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Curții de Apel Ploiești – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta Greentech SA, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Activitatea de Inspecție Vrancea, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Serviciul de Soluționare Contestații, a solicitat anularea în parte a Deciziei de soluționare a contestației nr. 62/31.05.2017 emisă de DGAMC, în ceea ce privește decizia organului de soluționare de respingere ca neîntemeiată a Contestației fiscale formulate de către societate, înregistrată la organele fiscale sub nr. 2260 VNG AIF din 01.09.2016, în ceea ce privește suma de 4.599.484 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și obligații fiscale accesorii în cuantum de 382.110 lei și TVA stabilită suplimentar și obligații fiscale accesorii în cuantum 4.217.374 lei, anularea parțială a Deciziei de Impunere nr. F-VN 266/15.07.2016 emisă de către AJFP Vrancea în ceea ce privește suma de 4.599.484 lei, precum și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VN 193/15.07.2016 (în continuare „Raportul de Inspecție Fiscală” atașat prezentei la Anexa nr. 4) ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, exonerarea Societății de la plata sumei de 4.599.484 lei, obligarea autorităților pârâte la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de soluționarea prezentului litigiu.

6. Prin Sentința civilă nr. 202/26.11.2018 pronunțată de Curtea de Apel Ploiești Secția a II a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, instanța a admis acțiunea, a anulat în parte decizia de soluționare a contestației nr. 62/31.05.2017 în limita sumei de 4.641.266 lei, din care 418.262 de lei impozit pe profit și obligațiile fiscale

accesorii aferente acesteia, respectiv 4.223.004 lei TVA și obligațiile aferente acesteia, a obligat pârâtele să plătească reclamantei suma de 17.900 lei cheltuieli de judecată.

7. Sentința civilă nr.202/26.11.2018 a fost completată prin sentința civilă nr.63/12.03.2019, în sensul că instanța a dispus anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-VN 266/15.07.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN 193/15.07.2016 în limita sumei de 4.641.266 lei și a exonerat reclamanta de obligația de plată a sumei de 4.641.266 lei.

8. Împotriva sentinței civile nr. 202 din 26 noiembrie 2018 a Curții de Apel Ploiești – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, completată prin sentința civilă nr.63/12.03.20219, au declarat recurs pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili criticând-o pentru nelegalitate și, în temeiul dispozițiilor art. 488 alin. (1) pct. 5, 6 și 8 Cod procedură civilă, au solicitat admiterea recursului, casarea hotărârii atacate și, în rejudecare, respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

9. Prin **Decizia nr. 5798 din 23 noiembrie 2021 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. 832/42/2017** s-au admis recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a casat în parte sentința nr.202 din 26 noiembrie 2018 a Curții de Apel Ploiești – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal și, în rejudecare s-a admis în parte acțiunea reclamantei Greentech SA în sensul că s-au anulat actele administrativ fiscale contestate, exclusiv cu privire la obligațiile suplimentare stabilite pentru anul 2009. S-a respins în rest acțiunea reclamantei Greentech SA, ca neîntemeiată. Au fost reduse cheltuielile de judecată acordate reclamantei Greentech SA până la concurența sumei de 3000 lei.

10. Prin cererea înregistrată pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal revizuenta Greentech S.A. a solicitat admiterea cererii de revizuire formulate împotriva deciziei nr. 5798 din 23 noiembrie 2021 pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. 832/42/2017 și, rejudecând cauza, să schimbe în parte decizia, în sensul respingerii recursurilor formulate de AJFP Vrancea și DGAMC și, pe cale consecință, menținerea Sentinței nr. 202 pronunțată de Curtea de Apel Ploiești în data de 26.11.2018 ca fiind legală și temeinică în privința anulării obligațiilor fiscale în cuantum de 4.052.670 de lei, din care TVA în cuantum de 3.191.912 de lei, 527.942 de lei dobânzi aferente și 332.816 de lei penalități de întârziere.

11. În susținerea cererii de revizuire întemeiate pe dispozițiile art. 21 din Legea nr. 554/2004 s-a arătat că Decizia nr. 5798/2021 încalcă jurisprudența CJUE, în special, hotărârile din Cauzele Tibor Farkas (C-645/14) și Porr Epitesi (C-691/17), potrivit căreia dreptul de deducere a TVA trebuie să fie recunoscut și în ipoteze în care operațiunile în discuție nu sunt incluse în sfera de aplicare a TVA, dacă din circumstanțele specifice ale cauzei rezultă că ar fi imposibilă sau extrem de dificilă

recuperarea sumei achitate cu titlu de TVA de către cel care a plătit o asemenea sumă, pentru că altfel se aduce atingere principiului neutralității TVA și principiului efectivității.

12. În plus, demersurile menționate ca trebuind derulate de către societate pentru recuperarea sumei achitate cu titlu de TVA către GFI (i.e. corecția de către acesta din urmă a facturii în sensul eliminării TVA și restituirea sumei achitate cu titlu de TVA către societate), ca posibilă alternativă pentru recuperarea TVA, încalcă, în circumstanțele specifice ale prezentei cauze și principiile securității juridice, încrederii legitime, proporționalității și îmbogățirii fără justă cauză enunțate de jurisprudența CJUE din materia TVA.

13. Prin Decizia nr. 438 din data de 31 ianuarie 2023 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 950/1/2022 s-a admis cererea de revizuire întemeiată pe dispozițiile art. 21 din Legea nr. 554/2004, formulată de revizuenta Greentech S.A. împotriva Deciziei nr. 5798 din 23 noiembrie 2021 pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. 832/42/2017. A fost desființată în parte decizia atacată în ceea ce privește motivul de recurs referitor la recalificarea tranzacției privind vânzarea unor echipamente în transfer de active. S-a dispus rejudecarea recursului cu privire la acest motiv la data de 9 mai 2023, cu citarea părților.

14. Înalta Curte a reținut că nu există vreo referire la jurisprudența invocată de revizuentă, respectiv cauzele Tibor Farkas (C-564/15) și Porr Epitesi (C-691/17), deși aplicarea, de către instanța de recurs, a principiului neutralității, invocat de către revizuentă prin întâmpinarea și concluziile scrise formulate în recurs, ar fi presupus și aplicarea jurisprudenței CJUE relevante pentru cauza respectivă.

15. Potrivit jurisprudenței CJUE în hotărârile din Cauzele Tibor Farkas (C-564/15) și Porr Epitesi (C-691/17), dreptul de deducere a TVA trebuie să fie recunoscut și în ipoteze în care operațiunile în discuție nu sunt incluse în sfera de aplicare a TVA, dacă din circumstanțele specifice ale cauzei rezultă că ar fi imposibilă sau extrem de dificilă recuperarea sumei achitate cu titlu de TVA de către cel care a plătit o asemenea sumă, pentru că altfel se aduce atingere principiului neutralității TVA și principiului efectivității. (par. 56, cauza C-564/15)

16. În virtutea acestei jurisprudențe, pentru ca, prin decizia pronunțată să se procedeze la analiza judicioasă a principiului neutralității se impuneau a fi analizate de către instanța de recurs trei aspecte esențiale și anume: existența sau inexistența pentru revizuentă a posibilității de recuperare a TVA de la partenerul comercial GFI- prin procedeul indicat în decizia atacată, respectiv ”corecția facturilor emise în mod eronat, întocmirea documentului specific reglementat de art.155 indice 1 alin.10 Cod fiscal și restituirea taxei achitate în baza facturii emise în mod incorect”; dacă operațiunea a fost inclusă în sfera TVA în vederea obținerii unor avantaje fiscale; dacă există riscul uni fraude esențiale și dacă trezoreria a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului că această factură a fost emisă în mod eronat.

Solicitarea de trimitere către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a unei cereri de pronunțare a unei decizii preliminare

17. La termenul de judecată din data de 31 ianuarie 2023, revizuenta Greentech S.A. a formulat, în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, o solicitare de trimitere către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a unei cereri de pronunțare a unei decizii preliminare cu privire la următoarele întrebări:

18. *În interpretarea prevederilor art. 19 din Directiva de TVA, reprezintă un transfer al afacerii, în afara sferei de aplicare a TVA, înstrăinarea unor mijloace fixe (i.c. echipamente și tehnologii) în scopul integrării acestora în linia de producție distinctă a cesionarului acestora, în vederea producerii de bunuri pentru propria sa clientelă, fără să existe astfel un transfer al clientelei cedentului acestor active și fără să fi fost manifestată cu această ocazie intenția declarată de continuare a activității în aceeași formă de către cesionar?*

19. *În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în interpretarea prevederilor art. 2, art. 19 și art. 168 coroborat cu art. 203 din Directiva de TVA și în lumina principiilor neutralității, securității juridice și protecției încrederii legitime, autoritățile fiscale dintr-un stat membru pot refuza recunoașterea dreptului de deducere a TVA achitată pentru o operațiune de vânzare, reîncadrată de autoritățile fiscale ca fiind un transfer de afacere în afara sferei de TVA, în condițiile în care TVA a fost colectată la bugetul de stat, iar restituirea acesteia este imposibil de realizat de către plătitor urmare a reîncadrării tranzacției întrucât a expirat termenul de prescripție atât în materie fiscală, cât și în cea civilă, iar legislația națională nu prevede instrumentele și mecanismele procedurale în sensul restituirii sumei de către organele fiscale urmare a realizării unei asemenea reîncadrări?*

II. Dispozițiile juridice pertinente

Dispoziții de drept intern aplicabile

Codul fiscal din anul 2003 (Legea nr. 571/2003)

20. Art. 3 – *„Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:*

a) *neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin”*;

21. Art. 126 alin. (1) – *„Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată”*;

22. Art. 128 alin. (7) *„Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”*;

23. Art. 145 alin. (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, 144 și 1441;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv. ”;

Codul de Procedură Fiscală din 2003 (Ordonanța 92/2003);

24. Art. 84 -(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(3) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal. ”

25. Art. 90 – (1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

(4) În situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale în condițiile art. 84 alin. (4), se redeschide rezerva verificării ulterioare.”

26. Art. 91 –

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”;

Codul civil;

27. Art. 2517 – „Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen”.

Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

28. Pct. 6 alin. (7) și alin. (8) din Normele metodologice:

(7) Transferul de active prevăzut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți. De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație. Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate. În acest sens a fost pronunțată

Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes.31/01/2012 - subpunctul a fost modificat anterior prin Hotărâre 50/2012

(8) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 1563 alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.

Dreptul Uniunii Europene

29. Potrivit articolului 2 alin. 1 din Directiva TVA

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA: (a) Livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

30. Potrivit articolului 19 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată („Directiva de TVA”)

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței, în cazul în care beneficiarul este o persoană parțial impozabilă. De asemenea, acestea pot adopta orice măsuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol.”

31. Potrivit articolului 29 din Directiva TVA

„Articolul 19 se aplică în mod similar prestărilor de servicii.”

32. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA

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

33. Potrivit articolului 168 din Directiva TVA

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 1 litera (a) și articolului 27;

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză”.

34. Potrivit art. 179 din Directiva TVA

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării”.

35. Potrivit articolului 203 din Directiva TVA

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

36. Potrivit articolului 5 (ex articolul 5 din TCE) din Tratatul Privind Uniunea Europeană

„(4) în temeiul principiului proporționalității, acțiunea Uniunii, în conținut și formă, nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor tratatelor.

Instituțiile Uniunii aplică principiul proporționalității în conformitate cu Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității.”

37. Potrivit articolului 5 - Principiul proporționalității — din Protocolul nr. 2 la Tratat, privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității („Protocolul nr. 2”)

„Proiectele de acte legislative se motivează în raport cu principiile subsidiarității și proporționalității. Orice proiect de act legislativ ar trebui să cuprindă o fișă detaliată care să permită evaluarea conformității cu principiile subsidiarității și proporționalității. Fișa menționată anterior ar trebui să cuprindă elemente care să permită evaluarea impactului financiar al proiectului în cauză și, în cazul unei directive, evaluarea implicațiilor acesteia asupra reglementărilor care urmează să fie puse în aplicare de statele membre, inclusiv asupra legislației regionale, după caz. Motivele care conduc la concluzia că un obiectiv al Uniunii poate

fi realizat mai bine la nivelul Uniunii se bazează pe indicatori calitativi și, ori de câte ori este posibil, pe indicatori cantitativi. Proiectele de acte legislative au în vedere necesitatea de a proceda astfel încât orice obligație, financiară sau administrativă, care revine Uniunii, guvernelor naționale, autorităților regionale sau locale, operatorilor economici și cetățenilor să fie cât mai redusă posibil și proporțională cu obiectivul urmărit."

III. Motivarea trimiterii

Motivele invocate de intimata - reclamantă

38. Intimata-reclamantă a susținut că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 267 din TFUE.

39. Cu privire la prima întrebare preliminară propusă

40. Prin intermediul primei întrebări, intimata a arătat că dorește ca instanța europeană să clarifice dacă, în interpretarea art. 19 din Directiva de TVA și în lumina jurisprudenței CJUE, transferul unor echipamente și tehnologii poate constitui un transfer de active, în afara sferei de aplicare TVA, dacă acestea au fost integrate în linia proprie de producție a cesionarului, fiind utilizate în aducerea la îndeplinire a propriilor contracte cu clienții acestuia, astfel încât nu s-a transferat și clientela cedentului, iar cesionarul nu și-a exprimat intenția de continuare a activității cedentului.

41. S-a arătat că noțiunea autonomă de transfer de active sau al unei părți a acestora a fost interpretat de CJUE "în sensul că aceasta include transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere cuprinzând elemente corporale și, dacă este cazul, necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi susceptibilă să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vânzarea unui stoc de produse" (*a se vedea Hotărârea Zita Modes, C-497/01, punctul 40, Hotărârea SKF, punctul 37, și hotărârea Schriever, punctul 24, Hotărârea Virgil Mailat, C17/18, pct. 14*).

42. Cu privire la cea de-a doua întrebare preliminară propusă

43. Reclamanta-intimată solicită ca instanța europeană să clarifice dacă în interpretarea prevederilor art. 19 și art. 168 din Directiva de TVA și a principiilor neutralității fiscale, securității juridice și protecției încrederii legitime, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, autoritățile fiscale dintr-un stat membru pot refuza recunoașterea dreptului de deducere a TVA achitată pentru o operațiune de vânzare, reîncadrată de autoritățile fiscale ca fiind un transfer de afacere în afara sferei de TVA în condițiile în care TVA a fost colectată la bugetul de stat, iar restituirea acesteia este imposibil de realizat către plătitor urmare a reîncadrării tranzacției întrucât a expirat termenul de prescripție în materie fiscală, iar legislația națională nu prevede instrumentele și mecanismele procedurale în sensul restituirii sumei de către organele fiscale urmare a realizării unei asemenea reîncadrări.

44. S-a arătat că, potrivit principiului neutralității, TVA trebuie să aibă un efect neutru, adică să conducă la același rezultat final oricâți intermediari ar exista, prin mecanismul exercitării dreptului de deducere, iar singura situație în care nu este aplicabil acest principiu este în momentul în care un bun sau serviciu va ajunge la un

consumator final, acesta fiind ținut a suporta sarcina TVA. În jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a reținut în mod constant faptul că orice limitare a dreptului de deducere reprezintă o încălcare a principiului neutralității fiscale, ce are drept consecință dubla impozitare a operațiunilor realizate de contribuabili (pe de o parte, taxarea operațiunilor economice realizate, iar pe de altă parte, suportarea costului cu TVA neadmisă la deducere aferentă achizițiilor destinate acestor operațiuni (Hotărârea pronunțată în data de 26 aprilie 2017 în cauza C-564/15 Tibor Farkas).

45. GFI nu putea proceda la corectarea facturii emise în data de 30.09.2014 după momentul finalizării inspecției fiscale la Greentech, întrucât fusese supusă anterior unei inspecții fiscale, iar în urma inspecției fiscale desfășurate la GFI echipa de control a concluzionat că tratamentul fiscal aplicat de părți operațiunii de transfer de active este cel corect, respectiv operațiunea supusă TVA sens în care GFI în mod corect a colectat TVA și a achitat-o la bugetul de stat.

46. Totodată, GFI nu putea proceda la corectarea facturii întrucât fuseseră suspendate pe cale judiciară toate efectele Deciziei de impunere prin Sentința civilă nr. 8/2018 a Curții de Apel Ploiești a cărei legalitate a fost confirmată de Decizia ICCJ nr. 4399/2018 a ICCJ, ce a produs efecte până la pronunțarea Deciziei ICCJ nr. 5798/2021.

47. Același organ fiscal național a tratat în mod total diferit operațiunea comercială referitoare la echipamentele al căror transfer a ocazionat TVA, i.e. ca una purtătoare de TVA pentru partenerul comercial de la care le-a dobândit și căruia Societatea i-a achitat TVA, respectiv ca nepurtătoare de TVA pentru Societate, fiindu-i negată deducerea TVA achitată, imposibil altfel de recuperat.

Punctul de vedere al recurentei – pârâte

48. Recurenta –pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a solicitat respingerea cererii privind transmiterea unei întrebări preliminare către CJUE, deoarece prin aceasta se tinde a se obține o interpretare a unor aspecte legate de dreptul material și de aplicare a acestuia la elementele particulare ale speței.

49. Se tinde, în realitate, la obținerea unei decizii „de îndrumare” din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene”, cererea fiind inadmisibilă.

50. *Cu privire la prima întrebare*, s-a arătat că trebuie avute în vedere particularitățile speței, în sensul că tranzacția care s-a derulat între cele două societăți afiliate a presupus vânzarea unei linii de producție, la aceeași dată fiind semnat și contractul de închiriere prin care SC Greentech SA folosește același spațiu de care a dispus partea afiliată, respectiv SC Greenfiber Internațional S.A., pentru continuarea activității pe aceeași platformă industrială, cu preluarea personalului de specialitate. Nu a rezultat că în urma preluării activității economice de la o entitate afiliată s-a menținut identitatea acesteia din urmă.

51. *Cu privire la cea de a doua întrebare*, s-a arătat că legislația națională reglementează, în mod expres, derogări de la termenul de prescripție de 5 ani pentru corectarea declarațiilor privind TVA, potrivit dispozițiilor 301 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, explicitat prin pct. 71 alin. (2) din HG nr. 1/2016.

52. Autoritatea fiscală nu a îngădit dreptul contribuabilului de a proceda la corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, însă, în cadrul transferului parțial sau total al activelor unei persoane impozabile, care nu constituie livrare de bunuri, potrivit art. 128 alin. (7) Cod Fiscal, nu este aplicabil dreptul de deducere, întrucât acesta nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată.

53. Reclamanta avea posibilitatea să-și recupereze TVA nedeductibilă de la SC Greenfiber Internațional SA, prin corecția facturilor emise în mod eronat, întocmirea documentului specific reglementat de art. 155 ind. 1 alin. (10) din Codul Fiscal și restituirea taxei achitate în baza facturii emise în mod incorect, procedură despre care a fost înștiințat contribuabilul în cursul inspecției fiscale.

Considerentele instanței de trimitere

54. Înalta Curte reține că, în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, s-a stabilit, în interpretarea articolului 267 TFUE (ex-articolul 177 din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene), că o instanță națională ale cărei decizii nu pot face obiectul unei căi de atac în dreptul intern trebuie, atunci când i se adresează o întrebare de drept comunitar, să își îndeplinească obligația de sesizare a Curții de Justiție, cu excepția cazului în care constată că întrebarea adresată nu este relevantă sau că dispoziția comunitară în cauză a făcut deja obiectul unei interpretări din partea Curții sau că aplicarea corectă a dreptului comunitar se impune cu o asemenea evidență încât nu mai lasă loc niciunei îndoieli rezonabile; existența unei astfel de posibilități trebuie să fie evaluată în funcție de caracteristicile proprii dreptului comunitar, de dificultățile specifice pe care le prezintă interpretarea acestuia și de riscul divergențelor de jurisprudență în cadrul Comunității (*Hotărârea din 6 octombrie 1982, Srl CILFIT și alții, C- 283/81, EU:C:1982:335*).

55. În prezenta cauză, Înalta Curte urmează să pronunțe, în soluționarea recursului, o hotărâre definitivă, care nu este supusă unei căi de atac potrivit dreptului intern, în sensul dispozițiilor articolului 267 TFUE.

56. Cu privire la prima întrebare preliminară propusă, Înalta Curte constată că prezenta cauză are ca obiect soluționarea unui recurs ca urmare a desființării unei decizii definitive în calea extraordinară a revizuirii întemeiate pe dispozițiile art. 21 din Legea 554/2004. Astfel, prin decizia nr. 438/31.01.2023, a fost admisă cererea de revizuire întemeiată pe dispozițiile art. 21 din Legea nr. 554/2004, formulată de revizuenta Greentech S.A. împotriva deciziei nr. 5798 din 23 noiembrie 2021 pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. 832/42/2017, a fost desființată în parte decizia atacată în ceea ce privește motivul de recurs referitor la recalificarea tranzacției privind vânzarea unor echipamente în transfer de active și s-a dispus rejudecarea recursului cu privire la acest motiv. A fost păstrată în rest decizia atacată, în privința motivelor de recurs ce nu au făcut obiectul cererii de revizuire.

57. Pentru a pronunța această soluție, Înalta Curte a constatat că în prezenta cauză, prin decizia atacată nu s-a analizat principiul neutralității TVA instituit la nivel european prin Directiva de TVA din perspectiva jurisprudenței CJUE, în special a cauzelor *Tibor Farkas (C-645/14)* și *Porr Epitesi (C-691/17)*, deși revizuenta a invocat

acest principiu și jurisprudența menționată atât la judecata în fond a cauzei, cât și în recurs. În virtutea acestei jurisprudențe, pentru ca, prin decizia pronunțată să se procedeze la analiza judicioasă a principiului neutralității se impuneau a fi analizate de către instanța de recurs trei aspecte esențiale și anume: existența sau inexistența pentru revizuentă a posibilității de recuperare a TVA de la partenerul comercial GFI- prin procedeul indicat în decizia atacată, respectiv *”corecția facturilor emise în mod eronat, întocmirea documentului specific reglementat de art.155 indice 1 alin.10 Cod fiscal și restituirea taxei achitate în baza facturii emise în mod incorect”*; dacă operațiunea a fost inclusă în sfera TVA în vederea obținerii unor avantaje fiscale; dacă există riscul unei fraude esențiale și dacă trezoreria a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului că această factură a fost emisă în mod eronat. În lipsa analizei acestor elemente, nu se poate reține de către Înalta Curte analizarea de către instanța de recurs a principiului neutralității prin raportare la situația particulară a revizuyentei și circumstanțele concrete ale cauzei. Pentru aceste motive, pentru a se da deplină eficiență dreptului Uniunii Europene în prezenta cauză se impune ca analiza principiului neutralității să se facă prin raportare la această jurisprudență, prin verificarea celor trei condiții mai sus menționate.

58.Prin urmare, chestiunea a cărei lămurire face obiectul primei întrebări preliminare nu este în discuție din perspectiva analizei pe care instanța de recurs urmează să o facă după admiterea cererii de revizuire, analiză ce urmează a se rezuma la verificarea respectării principiului neutralității din perspectiva a trei aspecte esențiale și anume: existența sau inexistența pentru revizuentă a posibilității de recuperare a TVA de la partenerul comercial GFI- prin procedeul indicat în decizia atacată, respectiv *”corecția facturilor emise în mod eronat, întocmirea documentului specific reglementat de art.155 indice 1 alin.10 Cod fiscal și restituirea taxei achitate în baza facturii emise în mod incorect”*; dacă operațiunea a fost inclusă în sfera TVA în vederea obținerii unor avantaje fiscale; dacă există riscul unei fraude esențiale și dacă trezoreria a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului că această factură a fost emisă în mod eronat.

59.Din această perspectivă, răspunsul la prima întrebare preliminară nu este necesar pentru soluționarea cauzei, astfel încât Înalta Curte va respinge cererea de sesizare a CJUE cu această întrebare.

60.Sunt însă îndeplinite condițiile pentru sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene în ceea ce privește cea de a doua întrebare.

61.Întrebarea este relevantă din perspectiva aspectelor pe care instanța de recurs le are de analizat în prezenta cauză, așa cum au fost prezentate la punctul 58. Astfel, normele de drept comunitar reglementate de art. 2, art. 168 și art. 203 din Directiva de TVA, ce au fost supuse analizei și a căror interpretare se solicită prin prezenta cerere sunt esențiale pentru soluționarea cauzei, având în vedere că TVA este o taxă derivată din reglementările europene, sistemul comun al TVA fiind construit pe o serie de principii general obligatorii în UE, astfel că soluționarea litigiului va depinde în mod decisiv de interpretarea corectă a acestora de către CJUE, instanța de judecată urmând

a stabili pe baza acestei interpretări dacă abordarea organelor fiscale din prezenta speță este în spiritul reglementărilor europene sau, dimpotrivă, dacă este una eronată.

62. De asemenea, instanța de recurs nu are cunoștință despre o hotărâre CJUE care să fi vizat interpretarea dreptului european în sensul de a clarifica dacă în cazul recalificării unei livrări de bunuri, în sfera de TVA, în transfer de active, în afara sferei de TVA, pentru operațiuni taxabile prin efectul legii sau prin opțiuni, organele fiscale naționale pot nega dreptul de deducere a TVA, dacă nu s-a probat că tranzacția a fost taxată pentru scopuri fiscale și nici nu există nicio modalitate efectivă de recuperare a sumei achitate cu titlu de TVA.

63. Pe de altă parte, în opinia Înaltei Curți de Casație și Justiție, există indicii clare ce rezultă din jurisprudența existentă a CJUE în cauze ce analizează probleme asemănătoare, conform cărora la stabilirea dreptului de deducere se vor lua în considerare cu prioritate respectarea principiilor neutralității și proporționalității, iar măsurile luate de autoritățile naționale vor ține cont de împrejurarea dacă a fost sau nu prejudiciat bugetul de stat și dacă se poate reține buna sau reaua-credință în sarcina părților implicate;

IV. Întrebările preliminare

64. Pentru toate motivele prezentate, în temeiul dispozițiilor articolului 267 TFUE, Înalta Curte va sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarea întrebare preliminară:

65. Principiile neutralității, securității juridice și protecției încrederii legitime, reglementate de art. 2, art. 19 și art. 168 coroborat cu art. 203 din Directiva de TVA se opun refuzului recunoașterii dreptului de deducere a TVA achitate pentru o operațiune de vânzare, reîncadrată ulterior de autoritățile fiscale ca fiind un transfer de afacere în afara sferei de TVA, în condițiile în care TVA a fost deja colectată la bugetul de stat, iar, potrivit legislației naționale, restituirea acesteia este imposibil de realizat?

66. În temeiul articolului 412 alineatul (1) punct 7 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte va suspenda judecarea recursului până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

V. Punctul de vedere al instanței de trimitere

67. În primul rând, *în ceea ce privește principiul neutralității*, în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a reținut în mod constant faptul că orice limitare a dreptului de deducere reprezintă o încălcare a principiului neutralității fiscale, ce are drept consecință dubla impozitare a operațiunilor realizate de contribuabili, prin taxarea operațiunilor economice realizate, pe de o parte, iar pe de altă parte, suportarea costului cu TVA neadmisă la deducere aferentă achizițiilor destinate acestor operațiuni. (Hotărârea pronunțată în cauzele reunite C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SpA împotriva Agenzia Entrate Ufficio Genova 3 Hotărârea pronunțată în Cauza C-255/02 Halifax și alții, pct. 78)

68. În opinia instanței de recurs, relevantă pentru situația de fapt reținută este **Hotărârea pronunțată în data de 26 aprilie 2017 în cauza C-564/15 Tibor Farkas**, având ca obiect conformitatea cu dreptul unional a unei decizii a autorității fiscale

naționale prin intermediul căreia se neagă dreptul de deducere a TVA aferentă unor facturi ce trebuiau emise în regim de taxare inversă, deși TVA în discuție a fost achitată legal de achizitorul bunurilor și virată ulterior la bugetul statului de către vânzător, nefiind deci în prezența vreunui prejudiciu, în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că:

69. „Dispozițiile Directivei de TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca, într-o situație precum cea din cauza principală, cumpărătorul unui bun să fie privat de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o mod necuvenit vânzătorului pe baza unei facturi emise în conformitate cu normele privind regimul obișnuit al taxei pe valoarea adăugată, în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, atunci când vânzătorul a plătit taxa respectivă către trezoreria publică. Aceste principii impun totuși ca, în măsura în care rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturate în mod necorespunzător de vânzător cumpărătorului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special din cauza insolvabilității vânzătorului, cumpărătorul să poată îndrepta cererea sa de rambursare direct împotriva autorității fiscale.”

70. Spre deosebire de cauza de mai sus, în prezenta cauză, societatea pretinde că se află în imposibilitatea recuperării TVA nu ca urmare a ca urmare a insolvabilității vânzătorului, ci din cauza faptului că GFI nu poate proceda la corectarea facturii și a decontului de TVA dată fiind împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a corecta factura și decontul de TVA.

71. Instanța de recurs nu poate specula asupra culpei celei două societăți în împlinirea termenului de prescripție, întrucât ar risca să se antepună în prezenta cauză.

72. Cu toate acestea, instanța de recurs observă că au fost prezentate de către reclamanta-intimată o serie de argumente pertinente potrivit cărora nu se poate imputa lipsa de acțiune a cumpărătorului pentru recuperarea TVA, a căror realitate faptică nu a fost contestată de organele fiscale și care susțin teza imposibilității corectării în termen a facturii și decontului de TVA.

73. Astfel, pe de o parte, GFI fusese supusă anterior unei inspecții fiscale (la GFI inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 28.05.2015 – 17.11.2015, fiind emis RIF și decizia de impunere în data de 26.11.2015, în timp ce inspecția fiscală la Greentech s-a desfășurat în perioada 23.11.2015 – 15.07.2016, fiind emise RIF și decizia de impunere în data de 15.07.2016, iar în urma inspecției fiscale desfășurate la GFI echipa de control a concluzionat că **tratamentul fiscal aplicat de părți operațiunii de transfer de active este cel corect**, respectiv operațiunea supusă TVA, sens în care GFI în mod corect a colectat TVA și a achitat-o la bugetul de stat.

74. Pe de altă parte, tocmai ca urmare a contradictorialității tratamentului fiscal aplicat, **toate efectele Deciziei de impunere** au fost suspendate prin Sentința civilă nr. 8/2018 a Curții de Apel Ploiești a cărei legalitate a fost confirmată de Decizia ICCJ nr. 4399/2018 a ICCJ, **ce a produs efecte până la pronunțarea Deciziei ICCJ nr. 5798/2021.**

75.Tratamentul fiscal aplicat de cele două Societăți a fost confirmat prin Sentința nr. 202/26.11.2018 pronunțată în dosarul nr. 832/42/2017 prin care Curtea de Apel Ploiești a admis cererea de chemare în judecată, concluzionând că tratamentul fiscal aplicat de părți a fost corect, astfel încât nici GFI, nici Greentech nu aveau aparent niciun motiv justificat pentru a proceda la corectarea facturii anterior pronunțării Deciziei 5798/2021 de către ICCJ.

76.În susținerea reclamantei-intimate, care este substanțiată de o argumentare coerentă, GFI ar fi putut proceda la corectarea facturii doar după pronunțarea Deciziei nr. 5798/2021 de către ICCJ, însă la data pronunțării acestei hotărâri (23/11/2021) **acest drept era deja prescris**, termenul de prescripție împlinindu-se în luna mai 2021.

77.Din această perspectivă, în opinia Înaltei Curți, situația din speță poate fi asimilată celei din **cauza C-564/15 Tibor Farkas din perspectiva existenței**, cel puțin la nivelul unei aparențe pe care cercetarea fondului cauzei urmează să o confirme cu certitudine, **a unei cauze de imposibilitate obiectivă de recuperare TVA din cauza faptului că GFI nu poate proceda la corectarea facturii și a decontului de TVA**, dată fiind împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a corecta factura și decontul de TVA.

78.Înalta Curte reține și jurisprudența CJUE pronunțată în situații în care au fost analizate probleme asemănătoare la nivel de principiu (i.e. **negarea dreptului de deducere în ipoteze în care asigurarea neutralității TVA nu mai este posibilă din motive independente de voința părților, cum ar fi radierea furnizorului/societății care a colectat TVA la bugetul de stat sau intervenția prescripției**).

79. Astfel, prin Hotărârea din 11 aprilie 2019 pronunțată în cauza C-691/17 Porr Epitesi Kft., având ca obiect interpretarea aceluiași prevederi ale Directivei de TVA în lumina principiilor enunțate și în prezenta cauză, instanța europeană a reținut că într-o situație în care au fost emise facturi în regim de TVA pentru operațiuni care, potrivit legii aplicabile, cădeau în sfera taxării inverse, iar TVA facturată a fost achitată și virată ulterior la bugetul de stat, nefiind deci în prezența vreunui prejudiciu:

80.,*Directiva de TVA, precum și principiile neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a autorității fiscale potrivit căreia, în lipsa suspiciunilor de fraudă, această autoritate refuză unei întreprinderi dreptul de deducere a TVA achitată de această întreprindere, ca beneficiar al serviciilor, fără să fie datorată, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmite de acesta din urmă potrivit normelor aferente regimului obișnuit al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, fără ca autoritatea fiscală, înainte de a refuza dreptul de deducere, să examineze dacă emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat fără să fie datorat și putea rectifica factura respectivă în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglementării naționale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată sau să decidă să restituie ea însăși destinatarului aceleiași facturi taxa pe care acesta a achitat-o fără să fie datorată*

către emitentul acesteia, pe care ulterior acesta din urmă a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată.

81. *Aceste principii impun însă ca, în cazul în care restituirea de către furnizorul serviciilor către beneficiarul acestora a TVA-ului facturat fără să fie datorat ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă, beneficiarul serviciilor să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorității fiscale.* ” (pct. 48 din Hotărârea CJUE în cauza C-691/17 Porr).

82. *„În acest caz, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite beneficiarului respectiv să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității.”* (pct. 42 din Hotărârea CJUE citată anterior).

83. Înalta Curte consideră că situația din prezenta cauză se apropie de cea din cauza citată din perspectiva condiției ca recuperarea TVA de la emitentul facturilor să nu fi devenit imposibilă sau excesiv de dificilă, ceea ce pare a fi și cazul în prezenta speță în condițiile în care termenul de prescripție în materie fiscală a expirat, astfel încât Greentech nu poate proceda la corectarea facturilor, această operațiune fiind, pe de o parte, prescrisă, iar, pe de altă parte, ea trebuind a fi realizată de GFI cu privire la care organele fiscale au confirmat urmare a controlului efectuat corectitudinea colectării taxei.

84. Rămâne a fi clarificat de către CJUE dacă dreptul de deducere TVA poate fi negat de către Statele membre atunci când suma achitată ca TVA de către cumpărător în cadrul unei operațiuni comerciale pe care au supus-o TVA, iar ulterior aceasta a fost recalificată ca nefiind în sfera TVA de către organele fiscale, în măsura în care cumpărătorul bunurilor în discuție incluse în transferul de active a achitat către vânzătorul acestora prețul datorat, inclusiv TVA, nemaifiind posibilă recuperarea acesteia din urmă nici pe tărâm civil la momentul finalizării disputei fiscale a cumpărătorului cu organele fiscale.

85. *În al doilea rând, în ceea ce privește principiul securității juridice și principiul protecției încrederii legitime, în jurisprudența CJUE s-a reținut în mod constant faptul că posibilitatea invocării acestor principii ”este la îndemâna oricărui operator economic pe care o instituție la determinat să nutrească speranțe întemeiate. În sensul acestei jurisprudențe, constituie asigurări de natură să dea naștere unor asemenea speranțe, indiferent de forma în care sunt comunicate, informațiile precise, necondiționate, concordante și emise de surse autorizate și de încredere (Hotărârea din 14 martie 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C545/11, EU:C:2013:169, punctele 24 și 25, precum și jurisprudența citată).*

86. Din perspectiva acestui principiu, Înalta Curte reține ca fiind relevant faptul că autoritățile fiscale care au efectuat controlul la societatea GFI, anterior efectuării controlului la Greentech, au confirmat tratamentul fiscal aplicat de cele două părți tranzacției de vânzare de echipamente, respectiv livrare de bunuri, căreia i se aplică TVA. Astfel, același organ fiscal național a tratat în mod total diferit operațiunea comercială referitoare la echipamentele al căror transfer a ocazionat TVA, ca una purtătoare de TVA pentru partenerul comercial de la care le-a dobândit și căruia

Societatea i-a achitat TVA, respectiv ca nepurtătoare de TVA pentru Societate, fiindu-i negată deducerea TVA achitată, imposibil altfel de recuperat.

V. Temeiul juridic al încheierii

Pentru toate motivele prezentate, în temeiul dispozițiilor articolului 267 TFUE, Înalta Curte va sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu întrebarea preliminară ce reiese din dispozitivul prezentei încheieri.

În temeiul articolului 412 alineatul (1) punct 7 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte va suspenda judecarea recursului până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DISPUNE :

Admite în parte cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene formulată de intimata-reclamantă Greentech S.A..

În temeiul art. 267 TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarea întrebare preliminară:

Principiile neutralității, securității juridice și protecției încrederii legitime, reglementate de art. 2, art. 19 și art. 168 coroborat cu art. 203 din Directiva de TVA se opun refuzului recunoașterii dreptului de deducere a TVA achitate pentru o operațiune de vânzare, reîncadrată ulterior de autoritățile fiscale ca fiind un transfer de afacere în afara sferei de TVA, în condițiile în care TVA a fost deja colectată la bugetul de stat, iar, potrivit legislației naționale, restituirea acesteia este imposibil de realizat?

În temeiul art. 412 alin. (1) pct. 7 din Codul de procedură civilă, suspendă judecarea recursurilor formulate de recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea și de recurenta-pârâtă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva Sentinței civile nr. 202 din 26 noiembrie 2018 a Curții de Apel Ploiești – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr. 832/42/2017.

Definitivă.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților de către grefa instanței, conform art. 402 din Codul de procedură civilă, astăzi, 26 iunie 2023.

Judecător,
E.D. Tămagă



Judecător,
A. Marchidan



Magistrat-asistent,
M. Ciobotariu Cerbu



Judecător,
L.M. Păun

