

Cauza C-234/24**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

27 martie 2024

Instanța de trimitere:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

27 martie 2024

Recurentă:

Brose Prievidza spol.

Intimat:

Direktor na Direktsia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia

Obiectul procedurii principale

Recursul are ca obiect hotărârea Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, denumit în continuare „ASSG”) nr. 4639 din 11 iulie 2023 în cauza administrativă nr. 10613/2022, prin care a fost respinsă acțiunea formulată de societatea Brose Prievidza împotriva deciziei de compensare și de rambursare nr. P-22221122043497-004-001 din 15 iulie 2022 (denumită în continuare „decizia”), confirmată prin decizia nr. 1568 din 3 octombrie 2022 a Direktor na Direktsia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia (directorul Direcției „Contestații și practică în domeniul impozitelor și contribuțiilor sociale” din Sofia, denumit în continuare „directorul”) din cadrul Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, Bulgaria). Prin această decizie a fost refuzată rambursarea TVA-ului achitat, în cuantum de 24 251,92 leva (BGN), pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2021, din factura nr. 703047 din 7 iunie 2021 emisă reclamantei în temeiul Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”) de societatea BROSE FAHRZEUGTEILE SE &

Co. KG Coburg (Brose Coburg), înregistrată în Bulgaria, privind vânzarea de ansambluri de scule (scule, utilaje) – „Set de axuri conform anexei S-T 08-P-9965 – Suport de piese într-un sistem de sudare automat”.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea dreptului Uniunii; articolul 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Directiva 2008/9 conferă dreptul la rambursarea TVA-ului achitat, solicitată de destinatarul unei livrări de echipamente (utilaje), atunci când obiectul livrării nu a părăsit teritoriul statului membru al furnizorului, iar livrarea utilajelor a fost separată în mod artificial de livrările intracomunitare către același destinatar de bunuri produse cu ajutorul acestor echipamente?

Dispoziții de drept al Uniunii și jurisprudența Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: articolul 138 alineatul (1) literele (a) și (b), articolele 168-171

Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare: articolele 3 și 4

Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 25 februarie 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49), Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), și Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

Dispoziții naționale invocate

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”), în vigoare de la 1 ianuarie 2007: articolul 53 alineatele (1)-(3), articolul 68 alineatele (1) și (2), articolul 69 alineatele (1) și (2), articolul 81 alineatele (1) și (2), articolul 128

Naredba Nr. N-9 din 16 decembrie 2009 privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (denumit în continuare „Regulamentul nr. N-9”): articolul 1 alineatele (1) și (2), articolul 2 alineatul (1)

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Brose Prievidza este o societate înființată, înregistrată în scopuri de TVA și stabilită în Slovacia. Aceasta produce sisteme de comandă pentru ferestre, module de uși și dispozitive de ridicare. Această societate cumpără de la societatea bulgară „Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (denumită în continuare „IME Bulgaria”), cu sediul în Botevgrad, componente destinate activității sale care fac obiectul livrărilor intracomunitare.
- 2 IME Bulgaria a primit de la Brose Coburg (o societate înregistrată în Germania care este înregistrată în scopuri de TVA atât în Germania, cât și în Bulgaria și este afiliată societății Brose Prievidza) o comandă privind fabricarea unor echipamente speciale (utilaje) destinate producerii componentelor care urmau să fie livrate reclamantei.
- 3 După executarea comenzii, la 14 mai 2020, IME Bulgaria a întocmit societății Brose Coburg factura nr. 4921038649 în cuantum net de 62 000 de euro, plus TVA în cuantum de 24 000 BGN, prin menționarea numărului de TVA bulgăresc al destinatarei. Proprietatea echipamentelor speciale care fac obiectul facturii a fost transferată clientului, dar au rămas la furnizor, IME Bulgaria, care, cu ajutorul acestora, fabrică produse exclusiv pentru Brose Prievidza.
- 4 La 7 iunie 2021, Brose Coburg a transferat echipamentele către Brose Prievidza și a emis factura nr. 703047 în litigiu, în cuantum net de 62 000 de euro, plus TVA în cuantum de 24 251,92 BGN.
- 5 La 10 martie 2022, Brose Prievidza a solicitat, în temeiul Directivei 2008/9 și al Regulamentului nr. N-9, rambursarea TVA-ului achitat potrivit facturii, în cuantum de 24 251,92 BGN, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2021.
- 6 Cererea Brose Prievidza a fost respinsă prin decizia atacată la ASSG pentru următoarele motive, cuprinse atât în decizia menționată, cât și în decizia de confirmare a directorului: livrarea echipamentelor și livrările de produse finite au constituit o livrare indivizibilă din punct de vedere economic în cadrul căreia echipamentele (utilajele) și-au pierdut importanța economică după fabricarea produsului finit. Întrucât reclamanta a primit produsele finite fabricate de IME Bulgaria ca livrare intracomunitară, prestația accesorie livrării utilajelor ar trebui de asemenea să fie tratată ca atare.
- 7 S-a considerat că emiterea unei facturi privind livrarea de echipamente nu modifică obiectivul economic al Brose Prievidza de a obține componentele care fac obiectul livrărilor intracomunitare. Facturarea în litigiu aferentă echipamentelor situate și utilizate în Bulgaria nu este un contract de livrare, ci, în esență, un contract de finanțare a achiziției de echipamente. Acest lucru rezultă din faptul că operațiunea nu are caracter oneros: nu se datorează nicio contraprestație pentru primirea și utilizarea de către partenerul contractual bulgar. În această privință, partenerul contractual străin nu este nici destinatarul, nici

utilizatorul real al echipamentelor produse, chiar dacă a plătit prețul acestora. S-a considerat că cumpărătorul este un proprietar formal, întrucât furnizorul (societatea bulgară IME Bulgaria) utilizează echipamentele speciale pentru a fabrica produsele finite și exercită stăpânirea și controlul asupra acestora.

- 8 În cursul procedurii, instanța de prim grad de jurisdicție (ASSG) a motivat respingerea acțiunii împotriva deciziei prin faptul că, deși reclamanta îndeplinește condițiile de rambursare a TVA-ului menționat unei persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru al Uniunii în conformitate cu Directiva 2008/9 și cu articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. N-9, aceste norme nu se aplică sumelor care constituie un TVA menționat în mod nelegal, inclusiv livrărilor intracomunitare efectuate.
- 9 Instanța de prim grad de jurisdicție își întemeiază concluziile pe interpretarea Directivei TVA dată în hotărârile pronunțate de Curte în cauzele C-349/96 și C-41/04. ASSG a considerat, astfel cum s-a precizat în aceste hotărâri, că o operațiune constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu ar trebui să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. În special, o prestație ar trebui să fie considerată accesorie unei prestații principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului.
- 10 ASSG s-a raliat constatării autorităților fiscale potrivit căreia aceasta a fost situația, întrucât livrarea utilajelor constituie o prestație accesorie livrărilor intracomunitare de componente produse și livrate de IME Bulgaria către Brose Prievidza. Acest lucru este demonstrat de comanda făcută producătorului de scule IME Bulgaria, care figurează în dosar, din care reiese în mod clar că producerea echipamentelor a fost comandată de o persoană afiliată destinatarului, din cadrul grupului Brose, exclusiv în scopul producerii pieselor necesare activității Brose Prievidza, producerea acestor echipamente, precum și a pieselor fiind efectuată de același furnizor, societatea IME Bulgaria. Proprietatea asupra echipamentelor produse a fost transferată, după fabricarea lor, mai întâi către Brose Coburg, apoi de către aceasta reclamantei, dar sculele nu au părăsit Bulgaria și au fost utilizate de furnizorul IME Bulgaria exclusiv în scopul executării comenzilor reclamantei privind fabricarea pieselor.
- 11 Astfel, fabricarea și livrarea pieselor au constituit obiectivul principal al tranzacțiilor dintre Brose Prievidza și IME Bulgaria, în timp ce livrarea echipamentelor este o prestație accesorie care a contribuit la efectuarea livrărilor intracomunitare care constituie prestația principală; scula își pierde importanța economică după fabricarea produselor finite. Prestația accesorie trebuie să beneficieze de același tratament fiscal precum prestația principală. Acest regim al tratamentului fiscal se întemeiază pe jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene potrivit căreia două sau mai multe livrări distincte din punct de vedere formal, care ar putea fi efectuate separat și care, prin urmare, ar putea fi impozabile sau scutite, trebuie, în anumite împrejurări, să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente una de cealaltă. În aceste cazuri,

prestația accesorie ar avea același tratament fiscal precum prestația principală (considerații din hotărârea pronunțată în cauza C-41/04, punctul 21). În această privință, este irelevant faptul că plata prestațiilor principale și accesorii nu este efectuată ca sumă totală sau că furnizorii prestației principale și ai prestației în litigiu sunt în mod formal diferiți.

- 12 Dacă livrarea produselor finite este o livrare intracomunitară, livrarea utilajelor facturate reprezintă, de asemenea, o livrare intracomunitară, astfel încât aceasta este supusă cotei zero în conformitate cu articolul 53 alineatul (1) din ZDDS. Prin urmare, este corectă decizia autorităților fiscale potrivit căreia furnizorul nu trebuia să menționeze TVA-ul pe factura în litigiu privind livrarea echipamentelor, ținând seama de livrările intracomunitare de produse finite pentru care au fost utilizate aceste echipamente. În consecință, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. N-9 din 16 decembrie 2009 (care transpune articolul 4 din Directiva 2008/9), reclamanta nu are dreptul nici la rambursarea TVA-ului plătit.

Argumentele esențiale ale părților din procedura principală

- 13 În cadrul recursului, Brose Prievidza contestă următoarele aspecte: instanța de prim grad de jurisdicție (ASSG) s-a raliat în mod neîntemeiat poziției autorităților fiscale potrivit căreia furnizorul direct, Brose Coburg, a menționat în mod nelegal TVA-ul pe factura în litigiu. Dat fiind că echipamentele livrate nu au fost transportate într-un alt stat membru, este vorba despre o livrare impozabilă al cărei loc de executare se situează pe teritoriul național.
- 14 Instanța de prim grad de jurisdicție a considerat, în mod neîntemeiat, că livrarea echipamentelor constituie o prestație accesorie livrării pieselor fabricate cu ajutorul acestora, ca obiect al livrărilor intracomunitare către un destinatar care a fost supus unui control fiscal, pentru motivul că cele două operațiuni trebuie considerate o singură livrare pe plan economic care a fost descompusă în mod artificial. În acest sens, s-a avut în vedere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-41/04 și C-349/96 care nu poate fi transpusă în speță. De asemenea, această instanță s-a întemeiat în mod eronat pe motivarea hotărârilor Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, denumită în continuare „VAS”) în cauze administrative prin care au fost soluționate definitiv litigii referitoare la supunerea la plata TVA-ului a furnizorului și a producătorului de echipamente din amonte precum cel în cauză (IME Bulgaria).
- 15 Instanța de prim grad de jurisdicție nu a ținut seama de faptul că, în speță, IME Bulgaria a transferat echipamentele către Brose Coburg care, la rândul său, le-a transferat către Brose Prievidza împreună cu factura în litigiu, fără însă ca obiectul livrării să fie transportat în Slovacia. Instanța nu a ținut seama nici de faptul că o prestație accesorie impune ca furnizorul celor două livrări să fie același, situație care nu se regăsește în speță.

- 16 În sfârșit, nu există nici o plată comună pentru livrările pieselor produse, pe de o parte, și pentru echipamente, pe de altă parte, astfel cum prevede articolul 128 din ZDDS pentru ca o livrare să poată fi calificată drept prestație accesorie. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene potrivit căreia calificarea livrării drept prestație accesorie nu depinde de efectuarea unei plăți comune este irelevantă ca urmare a modalităților de punere în aplicare a Directivei TVA care nu poate fi interpretată în detrimentul unei persoane impozabile.
- 17 Contrar jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, ASSG a considerat că livrarea în litigiu este supusă unei cote zero, cu atât mai mult cu cât scutirea de TVA prevăzută la articolul 138 din Directiva TVA este un drept al persoanei impozabile a cărui exercitare nu poate fi pusă în sarcina acesteia. Nu există nici o plată comună a livrării pieselor produse, pe de o parte, și a echipamentelor, pe de altă parte.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 18 Instanța de trimitere consideră corecte constatările de fapt ale instanței de prim grad de jurisdicție potrivit cărora există o separare artificială între livrările de componente destinate activității Brose Prievidza și cele de utilaje fără de care producerea componentelor ar fi imposibilă. Această concluzie se întemeiază pe orientarea interpretării menționate la punctele 56 și 57 din Hotărârea din 21 februarie 2008 pronunțată în cauza C-425/06.
- 19 În aplicarea acestei orientări la cazul de față trebuie luate în considerare următoarele aspecte: legătura de fapt dintre Brose Coburg și Brose Prievidza; faptul că livrările efectuate de IME Bulgaria către Brose Prievidza sunt descompuse în părți, întrucât furnizorul vinde direct reclamantei componentele produse, dar vinde echipamentele strict necesare producerii lor către Brose Prievidza printr-un intermediar afiliat destinatarului; privită în mod izolat, livrarea utilajelor pare illogică pe plan economic, întrucât echipamentele rămân la furnizor, la IME Bulgaria, fără acestea nefiind posibilă producerea componentelor livrate către Brose Prievidza ca livrări intracomunitare.
- 20 Potrivit instanței de trimitere, nu s-a invocat și nici nu s-a dovedit că unicul obiectiv al descompunerii livrărilor constă în obținerea unui avantaj fiscal în favoarea Brose Prievidza, nici, eventual, care este acesta.
- 21 Ținând seama de faptul că problema în discuție în prezenta cauză privește aspectul dacă Brose Coburg a menționat în mod legal taxa pe factura privind livrarea utilajelor și dacă, în definitiv, Brose Prievidza dispune, conform Directivei 2008/9, de un drept la rambursarea TVA-ului achitat pentru această livrare, instanța de trimitere reține următoarele:
- 22 Pe de o parte, astfel cum a apreciat ASSG, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. N-9, care transpune articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9, directiva (sau regulamentul) nu se aplică cuantumurilor TVA facturate

pentru livrările de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul articolului 138 sau al articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE.

- 23 Discuția privește mai întâi aspectul dacă prestația accesorie livrării utilajelor poate fi calificată drept scutită sau supusă scutirii atunci când este cert că obiectul său nu a părăsit statul furnizorului.
- 24 S-a constatat de asemenea că există o jurisprudență a VAS (pe care s-a întemeiat și ASSG) prin care au fost soluționate definitiv litigii referitoare la supunerea la plata TVA-ului a furnizorului și a producătorului de echipamente din amonte precum cel în cauză (IME Bulgaria). Potrivit motivării acestor hotărâri, livrările de echipamente precum cele în litigiu constituie o prestație accesorie livrărilor intracomunitare de piese produse cu ajutorul echipamentelor respective și, prin urmare, acestea sunt supuse unei cote zero. Aceste motive se bazează, de asemenea, pe interpretarea Directivei TVA dată în cauzele C-425/06 punctul 48, C-349/96 punctul 26 și C-41/04.
- 25 De asemenea, există o jurisprudență a VAS în alte cauze similare, potrivit căreia o societate, stabilită în alt stat membru al Uniunii și destinatară a unor utilaje, nu dispune, în Bulgaria, de un drept la rambursarea TVA-ului achitat pentru achiziționarea acestor echipamente, în conformitate cu Directiva 2008/9, întrucât livrările utilajelor constituie o prestație accesorie livrărilor intracomunitare de piese produse cu ajutorul acestor echipamente, efectuată către aceeași societate. Diferența față de împrejurările cauzei de față constă numai în lipsa unei societăți intermediare în privința transferului dreptului de proprietate asupra echipamentelor; în speța menționată, acestea fuseseră transferate direct de producător societății care a depus cererea de rambursare și care era destinatar al pieselor produse.
- 26 Dacă se urmează logica potrivit căreia livrările descompuse în mod artificial trebuie să fie supuse unui regim de impozitare unic, și anume cel aplicabil prestației principale, livrarea utilajelor este supusă cotei zero, asemenea livrărilor componentelor produse cu ajutorul echipamentelor. Prin urmare, în conformitate cu dispoziția transpusă a Directivei 2008/9, Brose Prievidza nu dispune de dreptul la rambursarea TVA-ului achitat pentru livrarea echipamentelor, astfel cum a statuat instanța de prim grad de jurisdicție.
- 27 Având în vedere interpretarea Directivei TVA dată de Curte în hotărârea pronunțată în cauza C-80/20, instanța de trimitere ridică problema compatibilității efective a acestei soluții cu dreptul Uniunii în speță. În litigiul principal din respectiva cauză s-a pus în discuție dreptul, prevăzut de Directiva 2008/9, la rambursarea TVA-ului achitat pentru livrarea utilajelor, solicitată de destinatarul stabilit în Franța, care era de asemenea destinatarul livrărilor intracomunitare de bunuri produse de furnizorul echipamentelor, înregistrat în scopuri de TVA și stabilit în România, cu ajutorul acelorași echipamente. Precum în speță, obiectul livrării utilajelor în litigiu nu părăsise teritoriul statului furnizorului, iar marfa produsă cu ajutorul acestora a făcut obiectul livrărilor intracomunitare.

- 28 Chiar dacă întrebările preliminare adresate Curții în această cauză și răspunsurile date priveau condițiile de exercitare a dreptului la rambursare prevăzut de Directiva 2008/9, existența acestui drept nu pare să fi fost pusă la îndoială într-un caz similar celui din speță.
- 29 Instanța de trimitere evocă opinia motivată a recurenteii potrivit căreia litigiile principale în cauzele C-41/04, C-572/07 și C-392/11 se deosebesc de prezenta cauză prin aceea că livrările calificate în acestea drept prestații accesorii au fost efectuate între aceleași părți. Situația ar fi aceeași în litigiul principal în cauza C-80/20 în care producătorul utilajelor și al pieselor produse cu ajutorul acestora a livrat direct atât echipamentele, cât și piesele unei persoane stabilite în afara României care a solicitat rambursarea TVA-ului aferent achiziționării echipamentelor. Pe de altă parte, în cauza C-425/06, ca și în speță, sunt implicați diferiți furnizori și un destinatar al livrărilor, dar în cauza respectivă, eventuala descompunere a livrărilor este destinată unui abuz fiscal, în timp ce în speță nu a fost nici invocat, nici dovedit un astfel de abuz.
- 30 Pentru aceste motive, instanța de trimitere suspendă procedura de recurs și solicită Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțarea unei decizii preliminare.