

**R O M Â N I A**  
**CURTEA DE APEL BUCUREȘTI**  
**SECȚIA A VIII-A (nouă) CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

**DOSAR NR. 16945/3/2016**

**ÎNCHEIERE**

**Ședința publică din data de 16.09.2021**

**Curtea constituită din:**

**PREȘEDINTE – judecător Raluca Ecaterina TOMA**

**JUDECĂTOR: Cătălin-Daniel ION**

**JUDECĂTOR: Liliana Cătălina ALEXE**

**GREFIER - Cristina MANOLACHE**

Pe rol se află soluționarea recursului formulat de recurenta – reclamantă **S.C. Arcomet Towercranes S.R.L.** împotriva sentinței civile nr. 1504/10.03.2017, pronunțată de Tribunalul București – Secția a II-a Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr. 16945/3/2016, în contradictoriu cu **intimații – pârâți Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București și Administrația Fiscală Pentru Contribuabili Mijlocii București, având ca obiect „contestație act administrativ fiscal”.**

Dezbaterile orale și susținerile părților asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene au avut loc în ședința publică din 17.06.2021, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta încheiere, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea, succesiv, în data de 29.06.2021, și ulterior, pentru același motiv, la datele de 02.07.2021; la data de 09.07.2021, în temeiul art. 123 alin. 3 din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin HCSM nr. 1375/2015, a amânat pronunțarea la data de 23.07.2021 și ulterior, pentru același motiv, la datele de 06.08.2021, 20.08.2021, 03.09.2021 și pentru astăzi, 16.09.2021, când a hotărât următoarele:

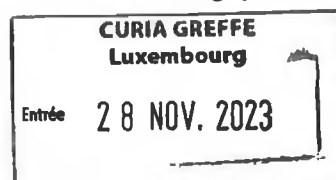
**CURTEA:**

**I. Obiectul litigiului. Fapte pertinente**

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată sub nr. 16945/3/2016 pe rolul Tribunalului București - Secția a II-a Contencios Administrativ și Fiscal, pentru motivele expuse în cuprinsul cererii, reclamanta **S.C. ARCOMET TOWERCRANES S.R.L.**, în contradictoriu cu paratele **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI** (denumită în continuare „parata 1”) și **ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI** (denumită în continuare „parata 2”), a solicitat pronunțarea unei hotărâri judecătorești prin care să se dispună:

- anularea parțială a deciziei nr. 72585/09.12.2015 privind soluționarea contestației fiscale formulate împotriva deciziei de impunere nr. F-MJ 137/14.07.2015 și a raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ80/14.07.2015, în ceea ce privește respingerea ca neîntemeiată și nesusținută a contestației formulate cu privire la TVA în sumă de 437.705 lei și accesoriile în sumă totală de 222.917 lei, individualizate prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MJ 137/14.07.2015 emisă de pârâta **ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI**;

- anularea parțială a deciziei de impunere nr. F-MJ 137/14.07.2015, comunicată la data de 15.07.2015 și a raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ 80/14.07.2015 cu privire la obligațiile fiscale



impose constând în: TVA în sumă de 437.705 lei și accesorii în sumă totală de 222.917 lei (157.261 lei - dobânzi/majorări de întârziere + 65.656 lei - penalități de întârziere);

- recunoașterea dreptului la rambursarea sumei de 84.973 lei, solicitată conform deconturilor aferente lunilor noiembrie 2011 - iunie 2012 și martie 2014 și rambursarea efectivă a sumei de 84.973 lei;

- exonerarea de la plata sumei de 437.705 lei reprezentând TVA suplimentar de plată, stabilită conform deciziei de impunere;

- exonerarea de la plata sumei de 222.917 lei reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente.

Prin **sentința civilă nr. 1504/10.03.2017**, Tribunalul București a respins cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta S.C. ARCOMET TOWERCRANES S.R.L, în contradictoriu cu pârâții DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI și ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI, ca neîntemeiată.

**Pentru a pronunța această soluție, tribunalul a stabilit, sub aspectul situației de fapt, următoarele:**

1. Reclamanta face parte din grupul Arcomet, un grup global independent din domeniul închirierii de macarale.

2. În cadrul grupului, reclamanta achiziționează sau închiriază macarale pe care ulterior le vinde sau le închiriază mai departe clienților. În același timp, Arcomet Service NV Belgia (denumită în continuare "Arcomet Belgia") caută furnizori pentru Arcomet România (precum și pentru alte societăți din grup) și negociază termenii contractuali cu aceștia. Relația contractuală cu furnizorii și cu clienții finali este derulată, ulterior, de către reclamanta.

3. În decembrie 2010, Deloitte Belastingconsulenten din Belgia a întocmit un studiu al prețurilor de transfer pentru compania Arcomet Belgia referitor la relația acesteia cu părțile afiliate, inclusiv cu reclamanta.

4. Ca urmare a analizei de comparabilitate detaliată în studiu, s-a apreciat că rezultatul financiar (marja de profit operațional) la nivel de piață pe care părțile afiliate (inclusiv reclamanta) ar trebui să îl înregistreze, în conformitate cu regulile prețurilor de transfer, este cuprins între -0,71% și 2,74%.

5. În România, concluziile studiului au fost implementate prin transpunerea acestora într-un contract încheiat de Arcomet Belgia cu reclamanta, în data de 24.01.2012. Acest contract prevedea că reclamanta are asigurată o marjă de profit operațională cuprinsă între -0,71% și 2,74% și urma să fie aplicabil pentru raporturile comerciale derulate începând cu data de 01.01.2011.

6. Conform contractului, pentru desocotirea părților, anual urma a se emite o factură de egalizare, după cum urmează:

- reclamanta către Arcomet Belgia pentru acoperirea surplusului de pierdere sub marja de -0,71%, sau

- Arcomet Belgia către reclamanta pentru recuperarea surplusului de profit obținut peste marja de 2,74%, după caz.

7. În anii 2011, 2012 și 2013, reclamanta a înregistrat un surplus de profit pentru care a primit următoarele facturi, fără TVA (numite facturi de egalizare) de la Arcomet Belgia:

- factura nr. F1200006217/28.06.2012, în valoare de 250.937,77 EUR, respectiv 1.081.868 lei;

- factura nr. F1200009753/23.10.2012, în valoare de 162.076,24 EUR, respectiv 741.905 lei;

- factura nr. F1300004654/24.05.2013, în valoare de 281.769,66 EUR, respectiv 1.252.128 lei.

8. Arcomet Belgia a raportat inițial aceste facturi ca livrări intracomunitare de bunuri, în declarația recapitulativă depusă la autoritățile fiscale din Belgia. Ulterior, în anul 2015, Arcomet Belgia a corectat raportarea în declarația recapitulativă depusă în Belgia, iar facturile de „egalizare” au fost considerate drept prestări de servicii.

9. Reclamanta a raportat primele două facturi menționate mai sus, emise în anul 2012, ca achiziții intracomunitare de servicii, în declarația recapitulativă (declarația 390) și în decontul de TVA (declarația 300), pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse. Ultima factură din cele menționate mai sus, emisă în anul 2013, nu a fost raportată inițial de reclamanta în declarațiile de TVA, aceasta considerând că a fost emisă în legătură cu operațiuni în afara sferei de TVA.

10. În intervalul de timp 28.01.2015 - 07.07.2015, reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale, perioada analizată fiind 01.11.2011 - 31.12.2014. Inspecția a vizat soluționarea deconturilor de TVA cu sume negative și opțiuni de rambursare, prin care reclamanta a solicitat la rambursare suma de 84.973 lei, rezultatul verficarilor fiind consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ80/14.07.2015 întocmit de organele de inspecție din cadrul paratei 2 (denumit în continuare „Raportul”)

11. Urmare a inspecției fiscale, s-au reținut în sarcina reclamantei obligații fiscale de plată reprezentând TVA suplimentară în sumă de 738.216 lei, la care s-au calculat dobânzi și penalități, în sumă de 341.708 lei.

12. Diferența de TVA reținută suplimentar în urma inspecției fiscale, în suma de 738.216 lei, este compusă din:

(i) 437.705 lei reprezentând TVA neacceptată la deducere compusă din:

- suma de 259.648 lei reprezentând TVA aferentă facturii de egalizare nr. F1200006217/28.06.2012, în valoare de 250.937,77 euro, respectiv 1.081.867 lei, emisă de Arcomet Belgia, pentru care inspectorii fiscali au refuzat dreptul de deducere a TVA, cu motivarea că reclamanta nu a justificat prestarea serviciilor facturate și necesitatea efectuării lor în scopul operațiunilor taxabile;

- suma de 178.057 lei reprezentând TVA aferentă facturii de egalizare nr. F1200009753/23.10.2012, în valoare de 162.076,24 euro, respectiv 741.905 lei, emisă de Arcomet Belgia, pentru care inspectorii fiscali au refuzat dreptul de deducere a TVA, cu motivarea că reclamanta nu a justificat prestarea serviciilor facturate și necesitatea efectuării lor în scopul operațiunilor taxabile.

(ii) 300.511 lei reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar, ca urmare a emiterii facturii de egalizare nr. F1300004654/24.05.2013, în valoare de 281.769,66 euro, respectiv 1.252.128 lei, emisă de Arcomet Belgia, pentru care inspectorii fiscali au colectat TVA suplimentar, cu motivarea că reclamanta nu a prezentat documente privind justificarea prestării serviciilor și necesitatea efectuării acestora în scopul operațiunilor taxabile.

13. Inspectorii fiscali au concluzionat în raport că facturile de egalizare menționate mai sus sunt în legătură cu servicii de management achiziționate de reclamanta de la Arcomet Belgia, servicii detaliate ca reprezentând strategii și planificări pentru închirierea și/sau vânzarea macaralelor, negocieri de contracte cu furnizori și clienți etc., sens în care au solicitat prezentarea de documente justificative care să ateste realitatea prestării serviciilor și necesitatea efectuării lor în scopul operațiunilor taxabile.

14. De asemenea, conform datelor din raport, inspectorii fiscali au efectuat un schimb de informații cu autoritățile fiscale din Belgia în legătură cu raportarea în VIES a facturilor de egalizare, schimb în urma căruia a rezultat ca autoritățile fiscale belgiene au reținut că Arcomet Belgia a declarat facturile de egalizare ca fiind emise pentru o prestare de servicii.

15. Drept urmare, pentru facturile nr. F1200006217/28.06.2012 și nr. 1200009753/ 23.10.2012, care au fost raportate de Arcomet România ca achiziții intracomunitare de servicii pentru care s-a aplicat taxarea inversă, inspectorii fiscali au respins dreptul de deducere a TVA aferentă, dar au păstrat TVA colectată (ambele înregistrate prin mecanismul de taxare inversă), motivând că nu s-a justificat prestarea serviciilor și necesitatea efectuării lor în scopul operațiunilor taxabile.

16. Pentru factura nr. 4654/24.05.2013, care nu a fost raportată de reclamanta în declarațiile de TVA, inspectorii fiscali au considerat că aceasta este, de asemenea, în legătură cu o achiziție de servicii intracomunitare de la Arcomet Belgia și au colectat TVA suplimentară, fără a acorda și dreptul de

deducere a TVA aferente, invocând același motiv, și anume faptul că nu s-au prezentat documente privind justificarea prestării serviciilor și necesitatea efectuării acestora în scopul operațiunilor taxabile.

17. În data de 14.07.2015, valorificând rezultatele inspecției fiscale consemnate în raport, parata I a emis decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ 137 (denumită în continuare „Decizia”), prin care a stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale de plata reprezentând TVA suplimentară în sumă de 738.216 lei, precum și dobânzi și penalități în sumă de 341.708 lei.

18. Impotriva raportului și a deciziei, pentru motive similare celor prezentate în cuprinsul cererii de chemare în judecată, reclamanta a formulat contestație administrativă.

19. Prin decizia nr. 880/09.12.2015 emisă de pârâta DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI, pentru motive asemănătoare celor expuse în cuprinsul întâmpinării, contestația reclamantei a fost respinsă, ca neintemeiată și nesustenută cu documente, în ceea ce privește suma menționată la pct. 12.(i) de mai sus și accesoriile în suma totală de 222.917 lei (157.261 lei - dobânzi/majorări de întârziere + 65.656 lei - penalități de întârziere).

20. Impotriva deciziei nr. 880/09.12.2015, sub aspectul soluției de respingere anterior menționată, reclamanta a exercitat acțiunea în contencios fiscal în anulare.

### **Dreptul aplicabil. Soluția Tribunalului**

**Cu privire la primul motiv de nelegalitate: „Nerespectarea de către Raportul de inspecție fiscală a condițiilor de formă prevăzute de lege. Incălcarea dreptului la apărare al contribuabilului”**

Potrivit art. 107 alin. 2 CPF, „Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”, iar conform alin. 4 al aceluiași articol, „Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”.

Mai departe, potrivit art. 109 alin. 2 CPF, „Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”.

În speta, pretinsa neregularitate constând în nesocotirea prevederilor art. 109 alin. 2 CPF, cu ocazia întocmirii raportului atacat, nu exista, inspectorii fiscali expunându-și opinia motivată cu privire la punctul de vedere formulat de reclamanta, în cuprinsul actului în discuție (file 77-78 vol. I).

Deși succintă, motivarea inspectorilor fiscali este valabilă, sub aspectul cerinței de a fi completă, întrucât lasă să transpara rationamentul care a determinat refuzul însusirii punctului de vedere al reclamantei, respectiv menținerea constatarilor inspecției fiscale.

Dealtfel, chiar dacă s-ar putea reține ca motivarea opiniei organului de inspecție fiscală este insuficientă, echivalentă cu nemotivarea, existența unei asemenea neregularități nu conduce automat la anularea deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală, ci numai în situația în care se verifică producerea, în persoana contribuabilului, a unei vătămări legate cauzal de neregularitatea în discuție și care nu ar putea fi altfel remediată.

În acest sens, sub aspectul sancțiunii încălcării dreptului reclamantului de a fi ascultat, cu titlu preliminar, față de prevederile art. 16 CPF rap. la art. 174-179 din Codul de procedură civilă (art. 2 alin. 3 CPF), se impun câteva precizări având caracter general cu privire la sancțiunea nerespectării formelor procedurale prescrise de lege pentru valabilă emitere a actelor administrativ fiscale.

Astfel, toate aceste elemente de forma au fost instituite de catre legiuitor cu un anumit scop; ele nu au valoare in sine. Prin urmare, tocmai acest scop este cel care va stabili eventuala sanctiune in caz de nerespectare.

Utilizand scopul drept criteriu, se disting doua categorii de formalitati: cele esentiale (care urmaresc asigurarea legalitatii si oportunitatii actelor) si cele neesentiale (care au ca scop doar asigurarea operativitatii activitatii organelor fiscale).

Viciile de forma (de procedura) atrag nulitatea actului administrativ daca sunt indeplinite urmatoarele conditii:

(i) actul a fost emis cu incalcarea unor formalitati esentiale (substantiale), adica acelea care au ca obiect instituirea unor garantii pentru contribuabili sau care influenteaza sensul deciziei finale; desigur, sunt formalitati esentiale si cele a caror indeplinire legea o impune sub sanctiunea nulitatii exprese (enumerare limitativ in cuprinsul art. 46 CPF);

(ii) in concret, incalcarea formalitatii a privat contribuabilul de garantiile la care avea dreptul sau au influentat decizia finala.

Altfel spus, neobservarea formalitatilor esentiale la emiterea actului administrativ fiscal atrage nulitatea actului numai daca prin aceasta lipsa contribuabilul a suferit o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin anularea actului.

Totodata, vătămarea trebuie dovedita de contribuabil, cu exceptia situatiei in care nulitatea este expres prevazuta de lege, cand aceasta este prezumata, pana la dovada contrara.

In lumina consideratiilor anterior expuse, eventuala neregularitate constand in nesocotirea prevederilor art. 109 alin. 2 CPF, in modalitatea motivarii insuficiente a opiniei organului de inspectie fiscala asupra punctului de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale formulat de contribuabil, echivalenta cu nemotivarea, nu este legalmente sanctionata cu nulitatea expresă a deciziei de impunere, ca act administrativ fiscal emis in baza raportului de inspectie fiscala astfel intocmit.

In consecinta, existenta neregularitatii in discutie nu poate atrage anularea deciziei de impunere decat in masura in care se dovedeste producerea, in persoana contribuabilului, a unei vatamari care nu ar putea fi altfel remediata.

Or, in speta, reclamanta nu a demonstrat existenta unei asemenea vatamari.

Astfel, reclamanta a putut lua cunostinta de continutul Raportului, respectiv de Decizia emisa in baza Raportului si a putut promova, in termenul legal, contestatie administrativa si, apoi, prezenta actiune in contencios administrativ in anulare, cai de atac in a caror sustinere a formulat, pe baza datelor furnizate de Raport, aparari de fond precise, ample, elaborate.

Pretinsa motivare gresita a actelor atacate nu este echivalenta cu nemotivarea, eventualele erori ale administratiei fiscale asupra elementelor de fapt si/sau de drept care au fundamentat emiterea actelor in discutie si le-au justificat emiterea fiind cauze ale unei nulitati de fond, care urmeaza a fi analizate in continuare, cu ocazia verificarii motivelor de nelegalitate de ordin substantial.

**Cu privire la cel de-al doilea motiv de nelegalitate: „Activitățile efectuate și riscurile asumate de Arcomet Belgia în legătură cu activitatea Arcomet România nu intră sub incidența TVA”**

Potrivit art. 126 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumita in continuare „CF”), „*Din punct de vedere al taxei (pe valoarea adaugata - par.ns.) sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: [...] operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata*”, iar conform pct. 2 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004 (denumite in continuare „Norme”), „In sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț”.

Potrivit contractului menționat la pct. 5 de mai sus:

*“2.2. Societatea operațională (reclamanta - par.ns.) va achiziționa și deține toate Produsele. Aceasta va răspunde pentru vanzarea și închirierea produselor și pentru prestarea serviciilor.*

*2.3. Totuși, Mandantul (Arcomet Belgia - par.ns.) își va asuma cele mai importante responsabilități de afaceri ale Societății Operaționale și va decide astfel asupra cadrului și condițiilor în care se vor desfășura activitățile menționate la articolul 3.*

.....

*4.1 [...] Mandantul indeplinește, din punct de vedere operațional, majoritatea responsabilităților comerciale, precum:*

- *Strategie și planificare;*
- *Negocierea contractelor (cadru) cu furnizori terți;*
- *Negocierea termenilor și condițiilor contractelor de finanțare;*
- *Inginerie;*
- *Finanțe;*
- *Gestionarea parcului auto la nivel central;*
- *Managementul calitatii și siguranței.*

*Aceasta enumerare nu este limitativă.*

*4.2. [...] Mandantul se obliga să suporte cele mai importante riscuri economice cu privire la activitatea Societății Operaționale, cu condiția ca aceasta din urmă să respecte instrucțiunile, procedurile și deciziile Mandantului în acest sens.*

*Articolul 5 - Remuneratie*

*5.1. Activitățile Societății Operaționale și funcțiile Mandantului enumerate mai sus vor fi remunerate în conformitate cu art. 5.2.*

*5.2. Remunerarea va fi egală cu suma necesară pentru a aduce Societatea Operațională într-o poziție care să corespundă activităților pe care le derulează și riscurilor pe care și le asuma. Aceasta poziție va fi determinată de comun acord între Parti și se va baza pe metoda marjei tranzacționale nete, toate acestea în conformitate cu Ghidul OECD privind Preturile de Transfer, așa cum este descris în Anexa 3 la prezentul Contract.*

*5.3. În cazul în care Mandantul va avea dreptul, conform art. 5.2, la încasarea unei remunerații de la Societatea Operațională pentru activitățile sale descrise în articolul 4, Mandantul va emite o factura pe numele Societății Operaționale, la sfârșitul fiecărui an. Societatea operațională va suporta suma TVA aferentă remunerației încasate de Mandant, conform legislației fiscale locale. [...]” (file 130-140 vol. III).*

*52. Apoi, conform Anexei 3 la Contract, intitulată “Remunerarea activităților desfășurate de către parti”, “[...] Remuneratia va fi calculată după cum urmează:*

*- La sfârșitul anului se va analiza dacă Societatea Operațională a obținut o marja de profit înainte de impozitare (PBTM) în intervalul -0,71% și +2,74%;*

*- Dacă PBTM a Societății Operaționale este mai mică de -0,71%, Societatea Operațională îi va emite Mandantului o factura pentru diferența dintre Profitul net înainte de impozitare (NPBT) obținut și o PBTM de -0,71%;*

- *Daca PBTM a Societatii Operationale este mai mare sau egala cu -0,71% dar mai mica de +2,74%, niciuna dintre Parti nu va avea dreptul la o remuneratie;*

- *Daca PBTM a Societatii Operationale este mai mare de +2,74%, Mandantul ii va emite Societatii Operationale o factura pentru diferenta intre NPBT obtinut si o PBTM de 2,74%.*

*Calculul PBTM obtinute cu respectarea principiului deplinei concurente de -0,71% si 2,74 % pentru orice exercitiu financiar dat va fi discutat si convenit intre Parti pe baza situatiilor financiare provizorii si va fi corectat ulterior, daca este cazul, pe baza situatiilor financiare verificate si aprobate.” (file 138-139 vol. III)*

Simpla lectura a prevederilor contractuale anterior redade, in lumina normelor juridice prezentate la pct. 50 de mai sus, evidentiaza atat natura operatiunii la care reclamanta a luat parte (achiziția de servicii pe care Arcomet Belgia s-a angajat sa le presteze), cat si modalitatea de remunerare a serviciilor prestate (contrapartida).

De asemenea, din cuprinsul contractului, rezulta si existenta unei legaturi directe, in sensul prevederilor pct. 2 alin. 2 din Norme, intre serviciile pe care Arcomet Belgia s-a angajat sa le presteze si remuneratia datorata de reclamanta pentru serviciile prestate.

Teza reclamantei ca nu ar exista un serviciu clar identificabil prestat de Arcomet Belgia, ci doar o participare a Arcomet Belgia la totalitatea operatiunilor economice desfășurate de Arcomet în România nu este apta a sustine concluzia inexistenței unei prestări de servicii, intrucat, potrivit pct. 2 alin. 2 din Norme, condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client, necesar a fi verificata pentru a se putea retine existenta unei operatiuni taxabile, din categoria prestarilor de servicii, este îndeplinită si în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operatiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament, iar condiția in discutie este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, sau nu au fost măsurabile cu exactitate.

Apoi, contrar sustinerilor reclamantei, existenta legaturii directe nu poate fi negata pe baza jurisprudentei CJUE invocata de aceasta; prin raportare la datele spetei, remuneratia platita Arcomet Belgia nu are natura dividendelor, nu prezinta caracteristicile specifice randamentului unor plasamente în fonduri de investiții si nici nu reprezintă rentabilitatea investițiilor într-o companie ori profitul obținut din specularea unor creanțe incerte, astfel încât sa se poată retine ca s-ar situa în afara sferei de aplicare a TVA, prin valorificarea raționamentelor dezvoltate de CJUE in hotărârile indicate de reclamanta.

Sumele reprezentând regularizari din facturile nr. 6217/28.06.2012 si nr. 9753/23.10.2012 emise de Arcomet Belgia (file 142 si 144 vol. III) au fost raportate de către reclamanta drept “servicii”, in declarațiile recapitulative 390, iar in deconturile din lunile iunie si octombrie 2012, sumele in discutie au fost inscrise atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata.

Arcomet Belgia a declarat tranzacțiile in discutie ca fiind prestari de servicii, iar din continutul Contractului rezulta ca ambele parti au inteles sa incheie o tranzactie care implica realizarea de operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, prevazand ca reclamanta va suporta suma TVA aferenta remuneratiei incasate de Arcomet Belgia, conform legislatiei fiscale locale (romane).

**Cu privire la cel de-al treilea motiv de nelegalitate: “Dreptul de deducere a TVA aferentă activităților desfășurate de Arcomet România în ipoteza existenței unui serviciu în sfera TVA”**

Potrivit art. 65 (denumit marginal „Sarcina probei în dovedirea situatiei de fapt fiscale”) alin. 1 CPF, „Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”, iar conform alin. 2 al aceluiasi articol, „Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”.

În materia taxei pe valoare adăugată, în contextul reglementării uniforme la nivel european, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, relevanță prezintă și jurisprudența CJUE.

Astfel, CJUE a reținut, în hotărârea pronunțată în cauza C-277/14, PPUH Stehcamp, următoarele: „[...] Potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului,

care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [...] Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [...] În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese din textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă [...]. În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, articolul 18 alineatul 1 litera (a) din A șasea directivă dispune că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă. În temeiul respectivului articol 22 alineatul (3) litera (b), factura trebuie să menționeze în mod distinct printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate. [...]"

Apoi, prin hotărârea pronunțată în cauza C 285/11, Bonik, CJUE a statuat că: "[...] dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte".

De asemenea, în cauza C-435/05, Investrand BV, CJUE a statuat că: „[...] regimul de deduceri instituit prin cea de-a șasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA”.

În continuare, în hotărârile pronunțate în cauzele C-85/95 JR, C-110/94 Inzo și C-268/83 R, CJUE a arătat că este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică ce da naștere la activități taxabile.

În același sens, în hotărârea dată în cauza C-85/95 John Reisdorf, CJUE a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (pct. 19), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (pct. 26), legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (pct. 29).

Apoi, la pct. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la pct. 23 și 24 din cauza C-110/94 Inzo și la pct. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv ca art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În fine, în hotărârea pronunțată în cauza C-183/14 Salomie, Oltean, CJUE a arătat că: „[...] în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a



*deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept [...]”.*

Verificarea aplicării prevederilor legale redată la pct. 62-64 de mai sus, în lumina jurisprudenței CJUE, expusă la pct. 65-72 de mai sus, prin raportare la datele spetei, conduce la concluzia legalității Raportului și, pe cale de consecință, a Deciziei emise în baza acestuia, sub aspectul refuzului de recunoaștere a dreptului de deducere afirmat de reclamanta pentru suma menționată la pct. 12.(i) de mai sus, precum și a Deciziei de soluționare a contestației, în ceea ce privește soluția prezentată la pct. 19 de mai sus.

Astfel, potrivit jurisprudenței CJUE, exercitarea dreptului de deducere în materia taxei pe valoare adăugată este supusă, în mod esențial, cerinței de fond ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul în discuție să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă, în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia. În ce privește cerințele de formă, între acestea se numără și aceea ca persoana impozabilă să dețină o factură întocmită în conformitate cu norma juridică relevantă, cu mențiunea că dreptul de deducere nu poate fi refuzat în principiu de organul fiscal, dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă.

În același sens, dreptul intern aplicabil, adoptat în scopul transpunerii reglementării unionale, relevă că existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este subordonată verificării îndeplinirii cumulative a următoarelor cerințe:

(i) o primă cerință (de ordin formal) - deținerea și prezentarea unei facturi aferente achiziției, întocmită cu respectarea prevederilor art. 155 CF;

(ii) o a doua cerință (de ordin substanțial, de fond) - dovedirea realității achiziției, precum și a faptului că achiziția este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care afirmă existența dreptului la deducerea taxei.

Sarcina dovedirii necesității achiziționării bunurilor/serviciilor în interesul operațiunilor taxabile, respectiv a livrării bunurilor/prestării efective a serviciilor achiziționate incumbă persoanei care se pretinde titulara dreptului la deducerea taxei, conform prevederilor art. 65 alin. 1 CPF.

Prin urmare, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată pretins deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost livrate/prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile. Întrebuințarea expresiei „destinate utilizării în folosul...”, în cuprinsul art. 145 alin. 2 lit. a) CF, implică faptul că bunurile/serviciile pentru care s-a plătit taxa solicitată a fi dedusă trebuie să fie apte să aducă un avantaj în legătură cu operațiunile care formează obiectul de activitate al persoanei solicitante.

În aceeași ordine de idei, jurisprudența relevantă a CJUE relevă că, în verificarea condiției ca utilizarea bunurilor/serviciilor dobândite în amonte să se facă în scopul unor operațiuni taxabile în aval, trebuie acordată relevanță intenției persoanei impozabile, intenție care trebuie să fie confirmată de elemente obiective, din care să rezulte că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

În orice caz, documentele pe care contribuabilul își fundamentează susținerile trebuie să fie de natură să ofere elemente consistente și credibile în conturarea necesității reale a operațiunilor și a unui conținut economic efectiv, care să poată constitui temei al instituirii unui anumit regim fiscal.

În partea opusă, în virtutea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, prevăzute de Capitolul II CPF, autoritățile fiscale competente au dreptul și, în același timp, obligația pe care o presupune o bună administrare de a aprecia în ansamblu relevanța stărilor de fapt fiscale și de a analiza în profunzime, iar nu în mod formal, toate circumstanțele edificatoare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În acest sens, prevederile art. 11 alin. 1 CF consacră *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

In speță, in ceea ce privește achizițiile aferente facturilor prezentate la pct. 12.(i) de mai sus, reclamanta nu a reușit sa demonstreze necesitatea acestor achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile (faptul de probat).

Teza îndeplinirii cerinței prezentate la pct. 75.(ii) de mai sus, susținută de reclamanta, nu-si găsește suport probator in datele relevate de înscrierile administrate in dovedirea faptului de probat, deoarece:

(i) documentele înfățișate de reclamanta in cursul procedurii administrative, precum si in cadrul prezentei proceduri judiciare nu au caracterul unor rapoarte de activitate din care sa rezulte natura serviciilor achiziționate, numărul de ore prestate pentru fiecare operațiune in parte, resursele umane si materiale folosite, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile facturate;

(ii) parte din documentele in discuție sunt ulterioare facturilor prezentate la pct. 12.(i) de mai sus (Actul adițional nr. 1/25.07.2014, Decizia consiliului de administrație al Arcomet Service NV din data de 18.09.2014, minuta ședinței de consiliu de administrație al societății ținută la Bruxelles in data de 18.03.2014);

(iii) reclamanta nu a prezentat motivele pentru care considera ca fiecare dintre documentele înfățișate reprezintă un document relevant in susținerea tezei pe care aceasta tinde a o acredita [nu se poate stabili o legătură între facturile prezentate la pct. 12.(i) de mai sus si e-mailul din data de 17.12.2008, transmis de domnul Dirk Vanschoonbeek către persoane din cadrul Fortis Lease Romania cu privire la flota de macarale deținuta de Arcomet Towercranes SRL, ori între facturile respective si e-mailurile din cursul anului 2010 transmise unor persoane din cadrul aceleiași societăți sau facturile emise de Loxx Logistics către reclamanta, in data de 14.12.2010, cu privire la livrarea de componente de macara];

(iv) facturile nu conțin detalii privind modalitatea de realizare a contractului din data de 24.01.2012, data/ora/locația desfășurării activităților, etc.;

(v) reclamanta nu a făcut dovada întocmirii unor rapoarte detaliate de activitate sau oricaror alte documente din care sa rezulte serviciile achiziționate; or, simpla mențiune din cuprinsul facturilor [„equalization” (regularizare) 2011/2012] nu este suficienta pentru a justifica faptul ca serviciile facturate au si fost prestate in folosul propriilor operațiuni taxabile.

In fine, contrar susținerilor reclamantei, organele fiscale nu au impus acesteia niciun fel de condiții de forma suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere, ci doar au solicitat probarea efectuării achizițiilor in folosul operațiunilor sale taxabile.

**Cu privire la ultimul motiv de nelegalitate: „Organele fiscale au făcut o greșită interpretare și aplicare a mecanismului taxării inverse”**

Potrivit art. 133 alin. 2 CF, „*Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. In absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*”

Conform art. 150 alin. 2 CF, „*Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).*”

Potrivit art. 157 alin. 1 CF, „*Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>*”, iar conform alin. 2 al aceluiași articol, „*Prin excepție de la prevederile alin. (1),*

*persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)''.*

Interpretarea coordonată a prevederilor legale anterior redate releva ca persoana impozabilă care este beneficiara serviciilor care au locul prestării în România, servicii care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Or, reclamanta nu a reușit să demonstreze necesitatea achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, cerință impusă de prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) CF pentru recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**Împotriva hotărârii tribunalului și, totodată, împotriva încheierii de ședință prin care instanța de fond a respins solicitarea societății reclamante de formulare a unei trimiteri preliminare la CJUE ca nefiind necesară soluționării cauzei a declarat recurs reclamanta S.C. ARCOMET TOWERCRANES S.R.L.**

Principalele critici invocate de recurentă au vizat încălcarea și greșita interpretare de către instanța de fond a prevederilor legate aplicabile cauzei :

- activitățile efectuate și riscurile asumate de Arcomet Belgia în legătură cu activitatea Arcomet România nu intră sub incidența TVA - instanța de fond a interpretat greșit prevederile art. 126 alin. 1 și art. 129 alin. 1 din Codul fiscal;
- dreptul de deducere a TVA aferentă activităților desfășurate de Arcomet România în ipoteza existenței unui serviciu în sfera TVA - instanța a interpretat în mod greșit prevederile art. 145 alin. 2 din Codul fiscal;
- Arcomet a îndeplinit condiția de formă în vederea deducerii TVA; facturile de egalizare emise de Arcomet Belgia pentru Arcomet Romania conțin toate elementele impuse de art. 155 din Codul Fiscal - fiind astfel valabile emise conform normelor legale aplicabile;
- societatea a pus la dispoziția inspectorilor fiscali suficiente documente justificative care să ateste asumarea riscurilor și efectuarea funcțiilor de către Arcomet Belgia în legătura cu activitatea Arcomet România, conform prevederilor contractuale;
- dacă s-ar considera ca ajustările de rezultat descrise sunt în legătură cu o prestare de servicii, tratamentul TVA aferent ar presupune înregistrarea facturilor de egalizare de către Arcomet România ca achiziții de servicii intracomunitare taxabile în România, pentru care societatea ar trebui să aplice mecanismul taxării inverse;
- accesoriile stabilite la plată în sarcina Arcomet România sunt, la rândul lor, nelegale.

## **II. Dispozițiile juridice pertinente:**

### **DREPTUL UNIUNII:**

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, 11.12.2006, pp. 1-118)**

#### **➤ Articolul 2**

➤ Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

#### **➤ Articolul 168**

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 18 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.

#### **CAPITOLUL 4**

#### **Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere**

##### **➤ Articolul 178**

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(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;

(b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

(c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5;

(d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

(e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective;

(f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

#### **CARTA DREPTURILOR FUNDAMENTALE A UNIUNII EUROPENE**

##### **➤ Articolul 41**

Dreptul la bună administrare

(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere.

#### **DREPTUL NAȚIONAL:**

- **Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal** (în vigoare la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nr. F- MJ 80/14.07.2015, respectiv la data emiterii deciziei contestate de reclamantă nr. 72585/09.12.2015 privind soluționarea contestației fiscale formulate împotriva deciziei de impunere nr. F-MJ 137/14.07.2015 și a raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ80/14.07.2015)

➤ **ART. 11**

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

➤ **ART. 19**

**Reguli generale**

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

➤ **ART. 126**

**Operațiuni impozabile**

(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;

➤ **ART. 129**

**Prestarea de servicii**

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

➤ **ART. 133**

**Locul prestării de servicii**

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

➤ **ART. 145**

**Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(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;

➤ **ART. 146**

**Condiții de exercitare a 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1);

#### ➤ **ART. 150**

##### **Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

#### ➤ **ART. 155**

##### **Facturarea**

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(2) Orice document sau mesaj care modifică și care se referă în mod specific și fără ambiguități la factura inițială are același regim juridic ca și o factură.

(3) În înțelesul prezentului titlu, prin factură electronică se înțelege o factură care conține informațiile solicitate în prezentul articol și care a fost emisă și primită în format electronic.

(4) Fără să contravină prevederilor alin. (30) - (34) se aplică următoarele reguli de facturare:

a) pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133, facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol. Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării nu se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care are loc livrarea de bunuri/prestarea de servicii;

b) prin excepție de la prevederile lit. a):

1. pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 125<sup>1</sup> alin. (2), facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol dacă furnizorul/prestatorul nu este stabilit în statul membru în care are loc livrarea bunurilor ori prestarea serviciilor, conform prevederilor art. 132 și 133, și persoana obligată la plata TVA este persoana căreia i se livrează bunurile sau i se prestează serviciile;

2. pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării se consideră a fi în România, conform art. 132 și 133, efectuate de un furnizor/prestator care nu este stabilit în România, dar este stabilit în Comunitate, conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), iar persoana obligată la plata taxei conform art. 150 este beneficiarul către care s-au efectuat respectivele livrări/prestări, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care este stabilit furnizorul/prestatorul.

În situația în care beneficiarul este persoana care emite factura în numele și în contul furnizorului/prestatorului conform prevederilor alin. (17), se aplică prevederile lit. a);

c) prin excepție de la prevederile lit. a), pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 125<sup>1</sup> alin. (2), facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol dacă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor nu are loc în Comunitate în conformitate cu prevederile art. 132 și 133.

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin. (2) și (3);

c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) - c);

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).

#### ➤ ART. 157

##### **Plata taxei la buget**

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).

#### **Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**

**2. (1)** În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

**(2)** În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.

- punctul 41 din Normele metodologice ale Codului Fiscal precizează că, în scopul aplicării regulilor privind prețurile de transfer, autoritățile fiscale române trebuie să țină cont de principiile menționate în Ghidul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică privind prețurile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale ("Liniile directe OECD").

Liniile directe OECD prevăd în cadrul capitolului IV, art. 4.38 posibilitatea efectuării unor ajustări compensatorii.

Conform punctului 4.38 al Liniilor directe OECD, ajustările compensatorii se referă la:

i „o ajustare în cadrul căreia contribuabilul raportează în scopuri fiscale un preț de transfer care este, în opinia acestuia, conform cu principiul valorii de piață [...], cu toate că acest preț diferă de sumele efectiv practicate între entitățile afiliate.”

**Ordonanță nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007 (în vigoare la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nr. F- MJ 80/14.07.2015, respectiv la data emiterii deciziei contestate de reclamantă nr. 72585/09.12.2015 privind soluționarea contestației fiscale formulate împotriva deciziei de impunere nr. F-MJ 137/14.07.2015 și a raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ80/14.07.2015)

➤ **ART. 6**

**Exercitarea dreptului de apreciere**

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

➤ **SECȚIUNEA a 6-a**

**Sarcina probei**

➤ **ART. 64**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

➤ **ART. 65**

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

(3) În vederea stabilirii scopului sau conținutului economic al unor tranzacții, potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, la solicitarea organului fiscal competent, contribuabilii sunt obligați să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul tranzacției în situația în care tranzacția este încheiată cu persoane situate în state cu care nu există un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații.

(4) Conținutul dosarului tranzacției se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

➤ **ART. 107**

**Dreptul contribuabilului de a fi informat**

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

➤ **ART. 109**

**Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a



exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

### III. Motivele care au determinat instanța să formuleze cererea de decizie preliminară

În data de 07.10.2016, reclamanta a formulat o cerere de sesizare a CJUE în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare.

Prin încheierea din data de 29.12.2016, pentru motivele arătate în cuprinsul acelei încheieri, Tribunalul București a respins cererea reclamantei.

Curtea de Apel București ca instanță de recurs a dispus sesizarea C.J.U.E. în prezenta cauză. Instanțele statelor membre pot sesiza Curtea cu o întrebare referitoare la interpretarea sau la validitatea dreptului Uniunii în cazul în care apreciază că o decizie a Curții în această privință le este necesară pentru a pronunța o hotărâre (articolul 267 al doilea paragraf TFUE).

O trimitere preliminară este utilă în special atunci când se ridică în fața instanței naționale o nouă chestiune de interpretare care prezintă un interes general pentru aplicarea uniformă a dreptului Uniunii sau atunci când jurisprudența existentă nu pare să furnizeze clarificarea necesară într-un cadru juridic sau factual inedit.

Pe de altă parte, trebuie avut în vedere că pentru a-și pronunța decizia, CJUE ia în mod necesar în considerare cadrul juridic și factual din litigiul principal, astfel cum a fost definit de instanța de trimitere în cererea sa de decizie preliminară, situație în care CJUE nu aplică ea însăși dreptul Uniunii în acest litigiu.

Curtea de Apel a avut în vedere jurisprudența constantă a C.J.U.E., potrivit căreia, numai instanța națională sesizată cu litigiul principal și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare, pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții (Hotărârea Eon Asset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 76).

Curtea observă faptul că prin modul în care au fost formulate întrebările propuse, reclamanta urmărește obținerea dezlegării cauzei, pentru că aspectele invocate în sesizare sunt elementele cheie, specifice cauzei de față, elemente care revin în competența CJUE.

Pe de altă parte, se constată că dispozițiile Uniunii avute în vedere la formularea cererii de sesizare impun o interpretare a acestora de CJUE, fiind vorba despre aspecte care țin de modul de interpretare și aplicare a unor dispoziții din dreptul național, impunându-se așadar sesizarea Curții cu întrebările preliminare, fiind îndeplinite cerințele art. 267 din TFUE.

Curtea de Apel reține că instanța națională, investită cu o cerere de sesizare a CJUE, este cea care stabilește relevanța dreptului Uniunii Europene pentru soluționarea litigiului aflat pe rol și dacă cererea de adresare a unei întrebări preliminare este sau nu necesară.

Examinând cererea de sesizare, față de actele și lucrările dosarului și de dispozițiile legale incidente, Curtea apreciază că aceasta este întemeiată și o va admite pentru următoarele considerente:

Potrivit dispozițiilor art. 267 paragraful 1 lit. a) și b) din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, cu privire la interpretarea tratatelor și la validitatea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii, în cauza de față ridicându-se doar problema interpretării, nu și aceea a validității unor acte normative de drept european.

Potrivit dispozițiilor art. 267 paragraful 3 din T.F.U.E., în cazul în care o asemenea chestiune se invocă într-o cauză pendinte în fața unei instanțe naționale ale cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern, această instanță este obligată să sesizeze Curtea, cu excepția cazului în care

există deja o jurisprudență consacrată în materia respective sau a cazului în care maniera corectă de interpretare a normei de drept în discuție nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile.

**În ceea ce privește pertinenta întrebărilor preliminare**, Curtea de Apel subliniază:

Instanța apreciază așadar că obligația de sesizare a C.J.U.E. în ipoteza reglementată de paragraful 3 al art. 267 din T.F.U.E. nu este una necondiționată, ci trebuie analizată în corelație cu paragraful 1 al aceluiași articol.

În plus, Curtea apreciază că obligația de sesizare trebuie interpretată și în corlație cu aspectele vizate de întrebările prejudiciale, dar și cu limitele controlului judiciar pe care instanța de trimitere trebuie să îl exercite, control care exclude examinarea unor chestiuni de fapt.

Nu în ultimul rând, obligația de sesizare trebuie pusă în relație cu necesitatea și utilitatea interpretării textului legal în economia cauzei, instanța de trimitere fiind ținută să sesizeze C.J.U.E. atunci când dezlegarea problemei de drept influențează modul de soluționare a cauzei.

În acest sens este și hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție în cauza C 283/81 – Cilfit, în care Curtea a stabilit că instanța națională de trimitere ale cărei decizii nu sunt supuse unei căi de atac în dreptul intern este obligată să formuleze trimiterea preliminară, cu excepția cazului în care constată că problema invocată nu este pertinentă (...).

În legătură cu prima întrebare propusă de autorul cererii de sesizare, constată Curtea că aceasta are în conținutul ei argumentativ referiri la modul de interpretare a articolului 2 alineatul (1) litera c) din Directiva Consiliului 112/2006 CE privind sistemul comun al TVA:

*a) este suma facturată de o societate ("Principalul") către o societate afiliată ("Societatea Operațională") plată pentru un serviciu care intră astfel în sfera TVA, acolo unde această sumă este egală cu suma necesară pentru a alinia profitul Societății Operaționale cu activitățile efectuate și riscurile asumate conform metodei marjei din Ghidul OECD privind Prețurile de Transfer?*

- în cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în ceea ce privește interpretarea articolului 168 și a articolului 178 din Directiva Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA:

*b) Au dreptul autoritățile fiscale să solicite, suplimentar facturii, documente (de ex, rapoarte de activitate, situații de lucrări, etc.) care să justifice utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sau aceasta*

- *analiza a dreptului de deducere a TVA ar trebui să se întemeieze exclusiv doar pe legătura directă între achiziție și livrări/prestări sau întreaga activitate economică a persoanei impozabile conform jurisprudenței consecutive a Curții?*

*Aceste aspecte evidențiate conduc la concluzia că autoarea cererii de sesizare urmărește ca C.J.U.E., pe cale de interpretare, să emită o hotărâre privitoare la un aspect nereglementat, ceea ce nu excede premisei instituite de art. 267 paragraful 1 din T.F.U.E., fiind vorba despre interpretarea unui act de drept european.*

În legătură cu cea de a doua întrebare, autoarea cererii de sesizare solicită:

*b) În cazul de față, există o legătură directă și imediată între achiziția de servicii efectuată de Principal și activitatea economică a Societății Operaționale în ansamblul ei având în vedere că în particular că suma de plată (costul serviciilor) este surplusul rezultatului (marjei) obținut(e) de Societatea Operațională în România peste pragul pre-stabilit, iar rezultatul (marja) este determinată în baza livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile efectuate de Societatea Operațională ?*

*c) Dacă răspunsul la întrebarea de la lit. a) este afirmativ, care sunt limitele aplicabile acestor solicitări din partea autorității fiscale în lumina principiilor proporționalității și securității juridice, în particular a faptului că aceste documente nu sunt specific reglementate de legislație, iar contribuabilul nu poate stabili în avans obligațiile fiscale (sume de plată și documente necesare) ce îi revin? "*

Curtea apreciază că o trimitere preliminară este utilă în special atunci când se ridică în fața instanței naționale o nouă chestiune de interpretare care prezintă un interes general pentru aplicarea uniformă a dreptului Uniunii sau atunci când jurisprudența existentă nu pare să furnizeze clarificarea necesară într-un cadru juridic sau factual inedit.

Această întrebare respectă, în aprecierea Curții, premisa instituită de art. 267 paragraful 1 din T.F.U.E., întrucât judecătorul național arată că răspunsul la întrebarea pusă **nu rezultă** deja din jurisprudența anterioară a CJUE, din poziția de interpret al dreptului european a C.J.U.E.

În același sens s-a pronunțat Curtea de Justiție în cauzele C-244/80 Foglia și C-83/91 Meilicke, în care a reținut, în esență, că **judecătorul național trebuie să aibă în vedere funcția încredințată Curții, aceea de a contribui la administrarea justiției în statele membre**, nu de a formula opinii consultative asupra unor chestiuni generale, ipotetice și nici de a dezlega o cauză în locul instanței naționale.

Toate argumentele expuse în precedent au format convingerea instanței că se impune admiterea cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, fiind respectată cerința - premisă instituită de art. 267 paragraful 1 din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene.

### III.1. Jurisprudența națională relevantă

Din analiza jurisprudenței naționale nu s-au identificat soluții ale instanțelor în problemele de drept revelate.

Decizia Curții Constituționale nr. 12/22.01.2013 publicată în Monitorul Oficial nr. 114 din 28 februarie 2013, care interpretează art. 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene:

“În ce privește prevederile art. 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, referitoare la dreptul la bună administrare, Curtea observă, mai întâi, că acestea pot fi invocate prin prisma art. 148, și nu a art. 20 din Constituție, cum a indicat autorul excepției, deoarece, potrivit art. 6 alin. (1) din Tratatul privind Uniunea Europeană (versiunea consolidată), "Uniunea recunoaște drepturile, libertățile și principiile prevăzute în Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene din 7 decembrie 2000, astfel cum a fost adaptată la 12 decembrie 2007, la Strasbourg, care are aceeași valoare juridică cu cea a tratatelor."

### III.2. Jurisprudența C.J.U.E. relevantă

CJUE a statuat că „*Situația este diferită atunci când participarea este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor în calitatea sa de acționar sau de asociat*” (Hotărârile Polysar Investments Netherlands, pct. 14, Floridienne și Berginvest, pct. 18, Cibo Participations, pct. 20, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C 29/08, Rep., p. I 10413, pct. 30), respectiv ca „*Imixtiunea unui holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, în măsura în care aceasta implică realizarea unor operațiuni supuse TVA în temeiul articolului 2 din această directivă, precum prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice de către holding în beneficiul filialelor sale*” (Hotărârea Cibo Participations, pct. 22, cauza C-496/11, Portugal Telecom SGPS SA împotriva Fazenda Pública, pct. 33 și 34).

În această privință, trebuie amintit că, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea în special Hotărârea GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 29). 49 O dispoziție de drept al Uniunii este necondiționată atunci când enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor sale, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea în special Hotărârea GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 30) - (Hotărârea Cibo Participations, pct. 22, cauza C-496/11, Portugal Telecom SGPS SA împotriva Fazenda Pública, pct. 48 și 49).

În decizia CEJ în cazul C-104/12 Wolfram Becker (Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare introdusă de Bundesfinanzhof (Germania) la 29 februarie 2012 — Finanzamt Köln-Nord/Wolfram Becker) se reține "Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și

servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere.”

Totodată, principiului proporționalității, reținut de CJUE în cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 „Garage Molenheide” conform căruia în implementarea de măsuri naționale, autoritățile fiscale nu trebuie să meargă mai departe decât ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele din cadrul Directivei de TVA.

Deși legislația națională respectă prevederile Directivei de TVA, practica prin care autoritățile fiscale refuză dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii prestate în scopul activității taxabile, argumentând că documentele justificative prezentate nu sunt suficiente pentru a demonstra implicarea furnizorului în prestarea de servicii, fără a ține cont de finalitatea acestor servicii merge mai departe decât obiectivul Directivei de TVA, contrar principiului proporționalității.

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară a statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligație persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

CJUE a reținut, în hotărârea pronunțată în cauza C-277/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 6 martie 2014, primită de Curte la 5 iunie 2014, în procedura **PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi**, următoarele:

„[...] 26. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 37 și 38, precum și jurisprudența citată, Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 22).

27. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 24, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 25, precum și Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punctul 27, și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 25)

28. În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese din textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă că, pentru a putea beneficia de acest

drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 52, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, și Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 29, precum și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 27).

29. În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, articolul 18 alineatul 1 litera (a) din A șasea directivă dispune că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă. În temeiul respectivului articol 22 alineatul (3) litera (b), factura trebuie să menționeze în mod distinct printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate. [...]”

Prin hotărârea pronunțată în cauza C 285/11, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Bulgaria), prin decizia din 16 mai 2011, primită de Curte la 8 iunie 2011, în procedura **Bonik EOOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodit** a statuat că:

”[...] 25. Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 37 și jurisprudența citată)

26. În această privință, Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, **în principiu, nu poate fi limitat**. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 38)

27. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 39).

29. Pe de altă parte, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 52, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, punctul 26).”

În cauza C-435/05, **Investrand BV**, CJUE a statuat că: „[...] 22. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că regimul de deduceri instituit prin cea de a șasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, și hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24).

23. Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 24, hotărârea Abbey National, citată anterior, punctul 26, precum și hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 26). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (a se vedea hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 30, hotărârea Abbey National, citată anterior, punctul 28, precum și hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 31).

24. Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Într-adevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în special hotărârile citate anterior Midland Bank, punctele 23 și 31, precum și Kretztechnik, punctul 36).

În continuare, în hotărârile pronunțate în cauzele C-85/95 JR, C-110/94 Inzo și C-268/83 R, CJUE a aratat ca este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritatile fiscale au dreptul sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica ce da nastere la activitati taxabile.

În hotărârea data în cauza C-85/95 John Reisdorf, CJUE a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (pct. 19), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (pct. 26), legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (pct. 29).

### **III.3. Cu privire la necesitatea sesizării CJUE, în afara condiției relative la relevanța întrebării preliminare pentru dezlegările de drept necesare soluționării cauzei, Curtea arată:**

*Primo*, dispoziția dreptului Uniunii la care se referă o parte din întrebarea preliminară (respectiv articolul 2 alineatul 1 litera c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că suma facturată de o societate – Principalul - către o societate afiliată - Societatea Operațională, egală cu suma necesară pentru a alinia profitul Societății Operaționale cu activitățile efectuate și riscurile asumate conform metodei marjei din Ghidul OECD privind Prețurile de Transfer, reprezintă o plată pentru un serviciu care intră astfel în sfera TV) nu a mai făcut obiectul unei interpretări, astfel că această instanță nu este exonerată de obligația de a efectua

trimiterea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 1963, 28-30/1962, Da Costa, Recueil, p. 75).

*Secundo*, Curtea de Apel apreciază că aplicarea corectă în speță a dreptului Uniunii nu se impune cu o asemenea evidență încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile și, în consecință, să permită acesteia să nu adreseze Curții chestiunea de interpretare a dreptului Uniunii care a fost invocată în fața sa (Hotărârea Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punctul 37 și jurisprudența citată) și de a o soluționa sub propria responsabilitate (Hotărârea Cilfit și alții, 283/81, EU:C:1982:335, punctul 16).

În speță, totuși, circumstanțele particulare diferite din cauza de față care privesc practica administrativă menționată determină o concluzie incertă cu privire la aplicarea hotărârilor C.J.U.E. anterior menționate în prezenta cauză. Așadar, spre deosebire de aceste hotărâri C.J.U.E citate, în speță este problematică dacă facturile de egalizare reprezintă o modalitate formală de ajustare a rezultatului operațional, facturile de egalizare descrise nu sunt în legătură cu nicio prestare de serviciu, ci ar reprezenta o ajustare de rezultat în afara sferei de TVA, dacă nu există un serviciu clar identificabil prestat de Arcomet Belgia către Arcomet România; în ipoteza în care ar exista un serviciu în sfera TVA prestat de Arcomet Belgia către Arcomet România, dacă TVA aferent ar trebui considerat deductibil deoarece presupusele servicii efectuate de Arcomet Belgia sunt în folosul activității taxabile a Arcomet România.

În absența unei reglementări naționale specifice (dispozițiile Codului Fiscal impun doar existența unei facturi pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA), solicitarea unor documente suplimentare în afara facturilor este sau nu în concordanță cu principiul proporționalității TVA, consacrat la nivelul CJUE.

De asemenea, este necesar a se stabili dacă această practică este compatibilă cu prevederile și scopul Directivei și cu principiile impuse de CJUE referitoare la legătura între serviciu și plată pentru a determina existența unui serviciu în sfera TVA.

*Tertio*, hotărârea care se va pronunța în litigiu este definitivă în sistemul căilor de atac interne, astfel că, potrivit articolului 267 al treilea paragraf din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, în circumstanțele menționate anterior, Curtea de Apel este obligată a se adresa C.J.U.E pentru a interpreta dreptului Uniunii relevant în cauză.

#### **III.4. Opinia intimaților – pârâți DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI și ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI asupra problemei de drept ce urmează a fi supusă interpretării CJUE:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul Juridic Mijlocii, în reprezentarea Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii formulează următorul punctul de vedere cu privire la cererea de sesizarea CJUE:

Referitor la întrebările preliminare formulate de SC ARCOMET TOWERCRANES SRL:

Întrebarea 1:

1. În ceea ce privește interpretarea articolului 2, alineatul (1), litera c) din Directiva Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA:

a) Este suma facturată de o societate ("Principalul") către o societate afiliată ("Societatea Operațională") plata pentru un serviciu care intra astfel în sfera TVA, acolo unde aceasta suma este egală cu suma necesară pentru a alina marja Societății Operaționale cu activitățile efectuate și riscurile asumate conform metodei marjei din Ghidul OECD privind Preturile de Transfer?

În urma întocmirii dosarului preturilor de transfer SC ARCOMET TOWERCRANES SRL a încheiat în data de 24.01.2012 cu ARCOMET NV din Belgia un contract prin care se stabilesc atribuții și riscuri asumate de cei doi parteneri pentru desfășurarea activităților de vânzare - cumpărare și închiriere a macaralelor.

La art. 3 din contract sunt prevăzute atribuțiile societății operaționale, respectiv SC ARCOMET TOWERCRANES SRL, care răspunde pentru: “stabilirea strategiei locale în vederea atingerii celui mai înalt grad de ocupare a flotei de macarale și a maximizării preturilor oferite clienților, pe care le va raporta Societății Mama (Arcomet NV)”..

La art. 4 din Contract sunt prevăzute atribuțiile societății mama, respectiv Arcomet NV Belgia, din care rezulta ca aceasta suporta cele mai importante responsabilități (riscuri) de afaceri.

Din cuprinsul contractului rezulta atât natura achizițiilor de la Arcomet NV Belgia, respectiv achiziția de servicii, cât și modalitatea de remunerare a acestora;

- sumele reprezentând “egalizări” din facturile nr. 6217/28.06.2012 și nr. 9753/23.10.2012 emise de Arcomet Service NV din Belgia au fost declarate de către însăși contestatara în declarațiile recapitulative 390, drept “servicii” și în deconturile din lunile iunie și octombrie 2012, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată;

- Facturile de “egalizare” emise de Arcomet NV din Belgia au fost considerate de către autoritățile belgiene drept prestări de servicii.

Referitor la întrebarea 2:

*2. În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în ceea ce privește interpretarea articolului 168 și a articolului 178 din Directiva Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA:*

*a) Au dreptul autoritățile fiscale să solicite, suplimentar facturii, documente (de ex, rapoarte detaliate de activitate sau orice alte documente care stabilesc serviciile achiziționate, etc.) care să justifice utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sau exercitarea dreptului de deducere a TVA ar trebui să se întemeieze exclusiv pe existența unei legături directe și imediate între achiziție și livrări de bunuri/prestări de servicii taxabile sau activitate economică a persoanei impozabile în ansamblul ei conform jurisprudenței consecvente a CJUE?*

*b) În cazul de față, există o legătură directă și imediată între achiziția de servicii efectuată de la Principal și activitatea economică a Societății Operaționale în ansamblul ei având în vedere în particular ca suma de plată (costul serviciilor) este surplusul rezultatului (marjei) obținut(e) de Societatea Operațională în România peste pragul prestabil, iar rezultatul (marja) este determinat în baza livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile efectuate de Societatea Operațională?*

*c) Dacă răspunsul la întrebarea de la lit. a) este afirmativ, care sunt limitele aplicabile acestor solicitări din partea autorității fiscale în lumina principiilor proporționalității și securității juridice, în particular a faptului că aceste documente nu sunt specific reglementate de legislație, iar contribuabilul nu poate stabili în avans obligațiile fiscale (sume de plată și documente necesare) ce îi revin?*

Referitor la lit. a) și lit. c) întrebarea 2:

După data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din cazul CJUE C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) și nu împiedică autoritățile locale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume:



- achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și
- au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile.

SC Arcomet Towercranes SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, sarcina probei revine contestatarii.

Documentele prezentate de contribuabil nu au caracterul unor rapoarte de activitate din care să rezulte natura serviciilor achiziționate, numărul de ore prestate pentru fiecare operațiune în parte, resursele umane și materiale folosite, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile facturate; ș.a.

Referitor la lit. b), întrebarea 2:

Contractul încheiat în data de 24.01.2012 între Arcomet NV din Belgia și Arcomet Towercranes SRL din România prevede:

- Arcomet România va plăti societății mame un onorariu pentru activitățile sale descrise în articolul 4 din contract privind: strategia și planificarea, negocierea contractelor (cadru) cu furnizorii terți, negocierea termenilor și condițiilor contractelor de finanțare, inginerie, finanței, managementul flotei centrale, managementul calității și siguranței, în legătură cu care societatea mamă va emite la finalul fiecărui an o factură către societatea operațională;

- societatea operațională, respectiv Arcomet Towercranes SRL, trebuie să suporte orice TVA care va fi autoevaluată pentru onorariul calculat de societatea mamă în conformitate cu legislația sa locală în materie de TVA:

Conform art. 5.1 din contract “Activitățile societății operaționale atribuțiile societății mamă remunerate în conformitate cu art. 5.2.

Remunerația va fi egală cu suma necesară pentru plasarea societății operaționale în poziția corespunzătoare activităților pe care le desfășoară și a riscurilor pe care le suportă. Aceasta poziție va fi determinată prin acord reciproc între părți și se va baza pe metoda marjei tranzacționale nete, toate în conformitate cu Liniile directoare OECD privind preturile de transfer, după cum sunt descrise în anexa 3 la prezentul contract.

În situația în care societatea mamă, în conformitate cu art. 5.2 va avea dreptul la un onorariu din partea societății operaționale pentru activitățile sale descrise în articolul 4, societatea mamă va emite la finalul fiecărui an o factură către societatea operațională. Societatea operațională trebuie să suporte orice TVA care va fi autoevaluată pentru onorariul calculat de societatea mamă în conformitate cu legislația sa locală în materie de TVA.”

TVA aferentă facturilor emise de Arcomet NV Belgia în suma totală de 437.705 lei a fost înregistrată de contribuabilul român în evidențele sale contabile și fiscale, declarate în Deconturile TVA și în Declarațiile 390 “Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”, recunoscând astfel, implicit, încadrarea operațiunilor respective în sfera TVA.

Societatea mamă Arcomet NV din Belgia a declarat la rândul ei, operațiunile către România ca fiind livrări de servicii.

Invocarea de către contribuabil a legislației privind preturile de transfer nu poate fi luată în considerare, prevederile acestei legislații aplicându-se doar pentru ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor. De altfel, Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006 prevede că acesta este aplicabil numai în situațiile în care legislația locală nu este clară. Or, în cazul României există legislație specială privind conținutul dosarului prețurilor de transfer (Ordin 222/2008).

Pe de alta parte, dosarul preturilor de transfer a fost întocmit pentru Societatea mama Arcomet NV din Belgia, pentru societatea din Romania neputându-se aplica legislația din Belgia în baza căreia s-a întocmit acest dosar.

#### IV. Obiectul trimiterii preliminare

Având în vedere toate considerentele expuse anterior, Curtea de Apel va admite sesizarea CJUE formulată de recurenta – reclamantă S.C. ARCOMET TOWERCRANES S.R.L, considerând necesară trimiterea unei cereri pentru pronunțarea unei decizii preliminare la Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

În temeiul art. 267 alin.3 din TFUE, va sesiza Curtea Europeană de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Dacă articolul 2 alineatul 1 litera c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că suma facturată de o societate(Principalul) către o societate afiliată(Societatea Operațională), egală cu suma necesară pentru a alinia profitul Societății Operaționale cu activitățile efectuate și riscurile asumate conform metodei marjei din Ghidul OECD privind Prețurile de Transfer, reprezintă o plată pentru un serviciu care intră astfel în sfera TVA?

2. În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în ceea ce privește interpretarea articolului 168 și a articolului 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, autoritățile fiscale au dreptul să solicite, suplimentar facturii, documente( de exemplu: rapoarte de activitate, situații de lucrări, etc.) care să justifice utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sau aceasta analiză a dreptului de deducere a TVA ar trebui să se întemeieze exclusiv doar pe legătura directă între achiziție și livrări/prestări sau întreaga activitate economică a persoanei impozabile?

În temeiul art. 412 alin. (1) pct. 7 Codul de procedură civilă, potrivit cu care:

“(1) Judecarea cauzelor se suspendă de drept:

(...)

7. în cazul în care instanța formulează o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene, potrivit prevederilor tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană;”

Va suspenda soluționarea cauzei în etapa recursului până la pronunțarea C.J.U.E. asupra trimiterii preliminare.

#### PENTRU ACESTE MOTIVE

#### ÎN NUMELE LEGII

#### DECIDE:

Admite cererea de sesizare a CJUE formulată de **recurenta – reclamantă S.C. ARCOMET TOWERCRANES S.R.L.**, cu sediul ales în sector 1, București, Calea Griviței, The Mark Office, et. 14, în dosarul nr. 16945/3/2016, în recursul declarat împotriva sentinței civile nr. 1504/10.03.2017 pronunțată de Tribunalul București – Secția a II-a Contencios Administrativ și Fiscal, în contradictoriu cu **întimații – pârâți DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI și ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI**, ambii cu sediul în sector 2, București, str. Sperantei nr. 40.

În temeiul art. 267 alin.3 din TFUE, sesizează Curtea Europeană de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Dacă articolul 2 alineatul 1 litera c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că suma facturată de o

societate(Principalul) către o societate afiliată(Societatea Operațională), egală cu suma necesară pentru a alinia profitul Societății Operaționale cu activitățile efectuate și riscurile asumate conform metodei marjei din Ghidul OECD privind Prețurile de Transfer, reprezintă o plată pentru un serviciu care intră astfel în sfera TVA?

2.În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în ceea ce privește interpretarea articolului 168 și a articolului 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, autoritățile fiscale au dreptul să solicite, suplimentar facturii, documente( de exemplu: rapoarte de activitate, situații de lucrări, etc.) care să justifice utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sau aceasta analiză a dreptului de deducere a TVA ar trebui să se întemeieze exclusiv doar pe legătura directă între achiziție și livrări/prestări sau întreaga activitate economică a persoanei impozabile?

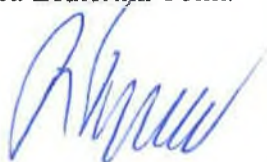
Suspendă judecata cauzei, în temeiul art.412 alin.1 pct.7 cpc.

Cu drept de recurs pe toată durata suspendării în ceea ce privește măsura suspendării.

Cererea de recurs se va depune la Curtea de Apel București, secția a VIII-a CAF.

Pronunțată în ședință publică, azi, 16.09.2021.

**PREȘEDINTE,**  
Raluca Ecaterina Toma



**JUDECĂTOR,**  
Cătălin Daniel Ișn



**JUDECĂTOR,**  
Liliana Cătălina Alexe



**PROCES VERBAL**  
Pentru Judecător, aflat în ~~concediu~~ *handcod*  
.....semnează  
**Președintele Completului,**  
.....

**GREFIER,**  
Cristina Manolache



Red./Tehnored. judecător L.C.A./3 exp. originale/12.11.2023

Comunic. 3 ex. copie + 1 ex. original CJUE/...../Grefier .....

Comunicare la data 16.11.2023

Adresă către CJUE la data \_\_\_\_\_

Adresă către Agentul guvernamental pentru CJUE \_\_\_\_\_

