

# ROMÂNIA

## CURTEA DE APEL ALBA IULIA SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

Dosar nr. 665/57/2019

### ÎNCHIEIERE

Ședința publică de la 22 Septembrie 2020

Completul compus din:

**PREȘEDINTE Lucian Ioan Gherman**

**Grefier Monica Corpade**

Pe rol se află pronunțarea asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene formulată de reclamanta S.C. Philips Orăștie S.R.L. în cadrul acțiunii în contencios administrativ formulată în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în dosar nr. 665/57/2019, având ca obiect anulare act administrativ.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea inițială de amânare a pronunțării din data de 14.09.2020.

În interiorul termenului de pronunțare reclamanta S.C. Philips Orăștie S.R.L. a depus la dosar prin poștă electronică la Serviciul Registratură al instanței note scrise.

### CURTEA DE APEL

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene:

#### **I. Obiectul litigiului principal. Fapte pertinente.**

1) Reclamanta S.C. Philips Orăștie S.R.L. este o persoană juridică română, cu sediul în Municipiul Orăștie, județul Hunedoara.

2) În data de **14.09.2016**, organul fiscal competent - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (denumită în continuare DGAMC) a emis Decizia de impunere nr. 423 prin care a fost stabilită în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de 31.628.916 lei reprezentând TVA și obligații fiscale accesorii.

3) Întrucât sumele stabilite prin Decizia de impunere nu erau suspendate la executare, cu ocazia întocmirii decontului de taxă pe valoarea adăugată "300" aferent lunii **septembrie 2016** societatea a completat rândul 36 în cu suma de 21.799.334 lei, reprezentând *diferențe de TVA de plată stabilite prin Decizia de impunere neachitate până la data depunerii decontului de TVA*, fără a solicita rambursarea, rămânând astfel, în urma compensării, de achitat de către Philips Orăștie un rest de **12.096.916 lei**.

4) Împotriva deciziei de impunere Philips Orăștie a formulat Contestația fiscală nr. 82252 din data de **04.11.2016**, prin care a *contestat în parte* legalitatea acesteia, și anume pentru suma de **21.799.334 lei**.

5) Cu ocazia formulării contestației fiscale, Societatea a depus la DGAMC, în original, *Scrisoarea de garanție bancară nr. 5163090001 din data de 04.11.2016* emisă de Citibank Europe, cu privire la suma 31.577.059 lei (denumită în continuare "SGB") și prelungită prin acte adiționale subsecvente până la data de 04.03.2020.

6) După formularea contestației fiscale împotriva Deciziei de impunere și depunerea scrisorii de garanție bancară (**noiembrie 2016**) și până în **martie 2019**, Philips Orăștie a depus deconturi de TVA în cuprinsul cărora **nu** a completat rândul 38 cu *diferențele de TVA de plată*

stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia comunicată și neachitate până la data depunerii deconturilor de către Societate, solicitând totodată TVA la rambursare, apreciind că, față de prevederile art. 233 și art. 235 alin. 1 și 5 din Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015, aceste obligații nu pot fi calificate drept *restante* și nu pot face parte din *TVA de plată cumulată*, astfel cum acesta este definit de art. 303 alin.4 din Codul fiscal – Legea 227/2015. Această interpretare a fost confirmată în mod implicit de către organul fiscal care a emis decizii de rambursare a TVA, fără a obiecta cu privire la modul de completare a decontului și, implicit de interpretare a normelor incidente, decizii depuse la dosarul cauzei.

7) În data de **05.03.2019**, Curtea de Apel București a admis acțiunea în anulare formulată de reclamantă împotriva Deciziei de impunere, în dosarul 9384/2/2017 și, prin Sentința civilă nr. 813 din data de 05.03.2019 a **anulat TVA stabilită suplimentar în valoare de 21.799.334 lei**. Această hotărâre nu este definitivă.

8) În deconturile de TVA aferente lunilor **aprilie 2019 și mai 2019** reclamanta a procedat în același mod, respectiv **nu** a completat rândul 38 cu diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia comunicată și neachitate până la data depunerii deconturilor.

9) Deși cadrul normativ aplicabil nu a suferit modificări, organele fiscale au notificat reclamanta cu privire la completarea eronată a *rândului 38* referitoare la *TVA de plată* în sumă de 12.096.916 lei . Societatea a susținut că nu este vorba despre o eroare materială ci despre o acțiune intenționată rezultată din interpretarea normelor incidente, însă organul fiscal nu a acceptat punctul său de vedere și a emis două Decizii de corectare a deconturilor de TVA prin care a modificat TVA de plată din decont, în sensul *includerii în TVA de plată cumulat și a sumei de 21.799.334 lei*, cu efect direct asupra cuantumului TVA de rambursat.

10) Reclamanta a urmat procedura de contestare administrativă însă soluția a fost menținută astfel că s-a adresat instanței de contencios administrativ la data de 23.12.2019 solicitând anularea celor două decizii de corectare a deconturilor de TVA.

## II. Dispoziții aplicabile:

### II.1 LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ:

#### **Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015**

##### **11) Art. 157 Cod procedură fiscală – Obligații fiscale restante:**

„(2) Nu sunt considerate obligații fiscale restante:

b1) obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii, care sunt garantate potrivit art. 210-211 sau art. 235”

##### **12) Art. 233 - Suspendarea executării silită**

”(2<sup>1</sup>) Executarea silită se suspendă sau nu începe în oricare din următoarele situații:

a) pentru creanțele fiscale stabilite printr-o decizie de organul fiscal competent, dacă debitorul notifică organul fiscal, ulterior comunicării deciziei, cu privire la depunerea unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție potrivit art. 235. Executarea silită continuă sau începe dacă debitorul nu depune scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție în termen de 45 de zile de la data comunicării deciziei prin care sunt stabilite creanțele fiscale;

b) pentru creanțele fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii și garantate potrivit art. 210 - 211. Executarea silită continuă sau începe după ce actele administrative fiscale au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare.

(2<sup>2</sup>) Pe toată perioada suspendării executării silită potrivit alin. (2<sup>1</sup>), creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit art. 165 alin. (8).”

**13) Art. 235 - Suspendarea executării silită în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție**

”(1) În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.

(...)

(5) Pe toată perioada suspendării executării silită potrivit prezentului articol, creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit art. 165 alin. (8).”

**Codul fiscal – Legea 227/2015**

**14) Art. 303 Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA,**

”(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 323.

(3) *Suma negativă a taxei, cumulată*, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) *Taxa de plată cumulată* se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție:

a) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobată înlesnirea la plată;

b) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală potrivit Legii nr. 85/2014, nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat

suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(...)"

## **II.2 LEGISLATIA UNIUNII EUROPENE:**

### **Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

#### **15) Art. 179**

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

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

#### **16) Art. 183**

Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.

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

#### **Poziția reclamantei**

17) Reclamanta susține că, în măsura în care, legislația procesuală fiscală națională recunoaște efectul suspensiv de executare al obligațiilor fiscale stabilite prin acte de impunere care au fost contestate dar pentru care a fost depusă o scrisoare de garanție bancară, este firesc ca aceeași regulă să se aplice și în cazul în care aceste obligații de plată vizează sume reprezentând TVA suplimentar de plată stabilit prin decizii de impunere contestate, cu atât mai mult cu cât această interpretare a fost confirmată de organele fiscale în perioada noiembrie 2016-martie 2019.

18) Mecanismul de rambursare al TVA descris expres de art. 183 din Directiva TVA se regăsește, ca atare, în art. 303 alin. 1 Cod fiscal. Drept urmare, formula de stabilire a excedentului negativ de TVA prin raportare la TVA de plată dintr-un alt act de impunere - instituită prin art. 303 alin. (2), (4) și (5) Cod fiscal care au stat la baza corecțiilor efectuate de DGAMC și contestate în cauza dedusă judecării - a fost adoptată în exercitarea autonomiei procedurale de care se bucură, în principiu, statele membre la momentul transpunerii Directivei TVA și care este limitată și subsumată respectării principiilor general aplicabile, respectiv principiul echivalenței, efectivității și neutralității TVA1, astfel cum ele au fost conturate de jurisprudența CJUE în materie.

19) Consideră că principiul echivalenței este încălcat de Statul român, întrucât art. 303 alin. 4 și 5 Cod fiscal instituie un tratament diferit și nefavorabil procedurii de rambursare a TVA

în comparație cu procedura națională de restituire a taxelor și impozitelor întrucât stingerea TVA de plată cu TVA de rambursat este efectuată chiar dacă contribuabilii au constituit garanții pentru suspendarea executării TVA de plată, în condițiile în care în cazul impozitelor naționale, constituirea unei garanții are ca efect paralizarea obligațiilor fiscale, iar acestea nu ar mai putea fi stinse sau diminua TVA de rambursat în vreun fel.

20) Consideră că principiul efectivității nu ar fi respectat întrucât autonomia procedurală ar trebui implementată într-o manieră care să nu îngreuneze sau să facă imposibilă exercitarea dreptului la rambursare. Or, o asemenea situație apare indubitabil din cauza faptului că legea fiscală națională nu conține nicio prevedere/procedură în ordinul de aplicare a decontului de TVA care să reglementeze cum s-ar produce o reversare a stingerilor efectuate, în situația în care actul de impunere a TVA de plată este anulat de instanță .

21)\_ Consideră că principiul neutralității, nu ar fi respectat întrucât incertitudinea creată de vidul legislativ și caracterul neclar și neunitar al soluțiilor conferite de art. 303 alin. 4 și 5 Cod fiscal generează, în realitate, un risc financiar evident în sarcina contribuabililor, atât prin raportare la imposibilitatea obținerii rambursării într-un termen rezonabil, cât și prin raportare la costurile deja angrenate în constituirea garanției pentru suspendarea deciziei de impunere stabilind TVA cu care s-a efectuat stingerea TVA de rambursat în cauză, prin care este, astfel, ignorată de organele fiscale jurisprudența CJUE relevantă în materia TVA .

#### **Poziția pârâtei**

22)Pârâta susține că mecanismul de stabilire a TVA de plată sau de rambursat este unul special iar prevederile 303 alin. 4 și 5 din Codul fiscal – Legea 227/2015 au caracter special față de prevederile art. 157, 233 și art. 235 din Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015, aplicabile numai în cazul celorlalte tipuri de taxe și impozite.

23)În consecință depunerea unei scrisori de garanție bancară nu este suficientă pentru a determina neinclusiunea în calculul TVA cumulat de plată a obligațiilor fiscale stabilite printr-o decizie de impunere contestată, chiar dacă acestea sunt garantate.

#### **Poziția instanței naționale**

24) Regula instituită de art. 179 alin. 1 și art. 183 alin. 1 din Directiva 2006/112/CE - care stabilește TVA de rambursat doar prin raportare la diferența dintre *TVA colectată* și cea *deductibilă* – dintr-o anumită perioadă fiscală - este transpusă de legiuitorul național la alin. 1 al art. 303 Cod fiscal.

25) Totuși, în plus față de acest mecanism de formare a TVA de rambursat prevăzut de Directiva TVA, legiuitorul român mai adaugă noțiunea de „*taxă de plată, cumulată*”, prin care stabilește TVA de rambursat după adăugarea la suma de plată din perioada fiscală de raportare și a TVA de plată din actele de impunere conform art. 303, alin. 4 Cod fiscal.

26) Astfel, mecanismul final de TVA de rambursat stabilit potrivit alin. 2- 4 al art. 303 Cod fiscal adaugă la cel descris de Directivă TVA și transpus în alin. 1 al art. 303 Cod fiscal, diferența constând în introducerea în calculul sumei de rambursat a noțiunii de „*taxă de plată cumulată*” care înseamnă, de fapt, luarea în calcul a TVA de plată din actele de impunere anterioare - care nu se regăsește, însă, în textul Directivei TVA.

27) Astfel, cum mecanismul de formare a soldului negativ de TVA din legislația națională este diferit de cel prevăzut expres de Directiva TVA, rezultă că Statul Român a înțeles să deroge de la prevederile Directivei TVA și să instituie prin art. 303 alin. 2-4 Cod fiscal un mecanism propriu de calcul a TVA rambursare.

28) Ca atare, instanța națională apreciază că interesează în soluționarea conflictului dedus judecării dacă noțiunea de "TVA datorată" care se regăsește atât în art. 179 alin. 1 cât și în art. 183 din Directiva 2006/112/CE poate fi interpretată ca fiind echivalentă cu cea de "TVA de plată cumulată" descrisă în art. 303 alin. 4 din Codul fiscal – Legea 227/2015.

29) Cea de-a doua chestiune care trebuie lămurită este dacă acest mecanism, stabilit în temeiul autonomiei procedurale, este *compatibil cu principiile echivalenței, efectivității și neutralității*.

30) Principiul echivalenței presupune ca statele membre să nu prevadă modalități procedurale mai puțin favorabile pentru cererile de rambursare a unei taxe rezultând din aplicarea dreptului Uniunii decât cele care sunt aplicabile acțiunilor similare, din punctul de vedere al obiectului, al cauzei și al elementelor lor esențiale, întemeiate pe aplicarea dreptului intern.

31) Principiul efectivității se opune instituirii unor modalități procedurale care ar face excesiv de dificilă sau imposibilă în practică exercitarea drepturilor întemeiate pe ordinea juridică a Uniunii.

32) Regimul general al obligațiilor fiscale pentru taxele și impozitele naționale – art. 157, 233 și art. 235 din Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015 -consacră regula potrivit căreia, în cazul contestării deciziei de impunere dar cu depunerea unei scrisori de garanție bancară pentru totalitatea obligațiilor contestate, caracterul executoriu se suspendă iar stingerea lor se poate realiza, cu anticipație, numai în măsura în care debitoarea solicită acest lucru.

33) Cu privire la TVA, art. 304 alin.5 din Codul fiscal – Legea 227/2015 omite a consacra ca excepție *expresă* de la adăugarea la *taxa de plată cumulată* a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată ca efect al depunerii unei *scrisori de garanție bancară*.

34) Cu toate că, de la momentul constituirii scrisorii de garanție bancară (noiembrie 2016) și până la momentul pronunțării instanței de fond (aprilie 2019) organul fiscal *a recunoscut implicit* aplicarea prevederilor art. 235 alin. 1 și 5 din Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015 prin punerea în executare a deconturilor de TVA întocmite fără a se lua în considerare obligațiile garantate, *după anularea deciziei de impunere* (aprilie 2019) prin hotărâre nedefinitivă (dar care bucurându-se de autoritate de lucru judecat provizorie creează o îndoială serioasă asupra legalității actului administrativ) optica acestuia s-a schimbat, apreciind că pot fi aplicate doar prevederile art. 304 alin. 4 și 5 din Codul fiscal – Legea 227/2015.

35) Se pune întrebarea dacă o astfel de diferențiere este justificată obiectiv, având în vedere că măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul Directivei 2006/112 pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (conform celor statuate de CJUE în Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, Hotărârea Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, punctele 36 și 37). Or existența scrisorii de garanție bancară asigură realizarea colectării taxei într-o manieră foarte facilă pentru organul fiscal odată ce legalitatea deciziei de impunere este confirmată în mod definitiv de instanța de judecată.

36) Pe de altă parte, trebuie lămurit în ce măsură este respectat principiul neutralității atât timp cât, prin modalitatea de *interpretare* și cât și prin cea de *aplicare în concret* a normei naționale se creează o sarcină financiară suplimentară pentru societate, prin raportare la imposibilitatea obținerii rambursării într-un termen rezonabil, cât și prin raportare la costurile deja angrenate în constituirea garanției pentru suspendarea deciziei de impunere.

37) În acest context, în raport de situația de drept expusă, Curtea urmează a reformula întrebările propuse de reclamantă, față de circumstanțele factuale astfel cum au fost anterior expuse și motivul pentru care pârâta a dispus respingerea contestației fiscale înregistrată de reclamantă.

38) Având în vedere aspectele menționate, consideră că cererea de sesizare este întemeiată, astfel că, în lipsa unei hotărâri preliminare anterioare a Curții de Justiție, va sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare asupra întrebării formulate.

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

În baza **art. 267** din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarea întrebare preliminară:

Prevederile **art. 179 alin. 1** și **art. 183 alin. 1** din **Directiva 112/2006/CE** coroborate cu **principiile echivalenței, efectivității și neutralității** pot fi interpretate ca opunându-se unei reglementări/practici naționale care impune diminuarea *TVA de rambursat* prin includerea în calculul *TVA de plată* a unor sume reprezentând *obligații suplimentare de plată* stabilite printr-o decizie de impunere, anulată prin hotărâre judecătorească nedefinitivă, în condițiile în care aceste obligații suplimentare sunt *garantate printr-o scrisoare de garanție bancară* iar normele procesuale fiscale naționale *recunosc efectul suspensiv de executare* al acestei garanții pentru celelalte taxe și impozite?

Suspendă judecarea cauzei până la comunicarea răspunsului Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților, prin mijlocirea Grefei, la data de 22 Septembrie 2020.

**Președinte,**  
**Lucian Ioan Gherman**

**Grefier,**  
**Monica Corpade**

