

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

DOSAR NR. 1652/2/CAF/2017

ÎNCHEIERE

Ședința publică din data de 07.12.2017

Curtea constituită din:

PREȘEDINTE – judecător #####

GREFIER - #####

Pe rol se află soluționarea acțiunii în contencios administrativ și fiscal formulate de reclamanta societatea ##### SA în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare Fiscală / Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, având ca obiect „anulare act administrativ”.

La apelul nominal făcut în ședință publică, în ordinea listei, se prezintă: pentru partea reclamantă avocații ##### și #####, cu împuternicire avocațială seria B ##### la fila 65 dosar (vol. I), precum și avocat #####, cu împuternicire avocațială seria CT nr. ##### la fila 2273 dosar (vol. XII), iar pentru partea pârâtă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, consilier juridic #####, cu delegație nr.2871/28.06.2017 la fila 2273 (vol. XII), lipsă fiind pârâta Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care învederează: termen acordat în continuare pentru a se cita părțile cu mențiunea de a exprima un punct de vedere asupra eventualei completări / reformulări parțiale a întrebărilor preliminare, cu prorogarea pronunțării supra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene după lămurirea chestiunii puse în discuție de instanță.

Se comunică reprezentantului DGAMC punctul de vedere exprimat de partea reclamantă asupra aspectelor puse în discuție de instanță prin încheiere.

Reprezentantul părții pârâte DGAMC depune la dosar note scrise privind respectivele aspecte puse în discuție de instanță.

La interpelarea instanței, avocatul părții reclamante (####) confirmă primirea notelor scrise prezentate de reprezentantul DGAMC în ședință publică.

Se comunică părții reclamante prin avocat ##### și punctul de vedere transmis de ##### - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Curtea acordă cuvântul asupra chestiunilor puse în discuție prin încheiere, respectiv eventuala completare / reformulare parțială a întrebărilor propuse de partea reclamantă în vederea sesizării Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Avocatul părții reclamante (####) în referire la completarea / reformularea parțială a întrebărilor de adresat Curții de Justiție a Uniunii Europene, învederează:

☐ prima întrebare

de modalitatea de reformulare a primei întrebări de către instanță, partea reclamantă își exprimă acordul, apreciind necesar ca prin raportare la noțiunea de activitate comercială și industrială la care art.148 din Directiva TVA face referire, să fie clarificată și noțiunea de „navă”, dată fiind poziționarea textului în discuție (litera a) în cadrul Capitolului 7, cu o sugestie în sensul de a se face referire de către instanță și la faptul că platformele în speță sunt nave în sensul legislației naționale și că probele administrate în cauză demonstrează că acestea sunt nave și că ele au navigat și își păstrează starea de navigabilitate în permanență, așa cum susține și ##### în cuprinsul concluziilor scrise, inclusiv în notele transmise pentru termenul de astăzi. În susținere, arată că aceste chestiuni nu sunt necesare pentru dezlegarea dreptului european, dar prezintă relevanță ca aspecte ale situației de fapt pe care instanța națională ar trebui să le comunice instanței europene spre a le avea în vedere când dezleagă noțiunea de navă, ca instituție autonomă de drept comunitar.

☐ a doua întrebare

Partea reclamantă își exprimă acordul și față de modalitatea de reformulare a celei de-a doua întrebări, relativ la care a formulat trei (3) propuneri de modificare și o (1) propunere de înlocuire, în sensul evidențiat prin punctul de vedere transmis pentru termenul de astăzi, anume:

A.1) Adăugarea sintagmei „platforma a navigat până în largul mării”, dat fiind că pentru aplicarea scutirii,

aceasta constituie o cerință pe care textul art.148 din Directivă o prevede în mod expres. ##### în speță nu s-ar fi invocat faptul că nu s-a navigat până în largul mării, nu s-ar mai fi pus în discuție incidența scutirii, așa cum rezultă din cauza ##### vs. ##### în care CJUE a reținut că navele trebuie să navigheze până în largul mării. Precizează că în speța respectivă s-a pus în discuție nerespectarea dreptului european întrucât navele nu navigau în largul mării. Mai arată și faptul că ##### nu contestă aspectul învederat (platforma a navigat până în largul mării), din contră, îl confirmă inclusiv în notele de ședință transmise pentru termenul de astăzi.

A.2) Adăugarea cuvântului „acolo”, în contextul învederat de întrebare, respectiv „în largul mării”, dat fiind că aceasta constituie o altă cerință instituită de art.148 din Directivă. În acest sens, partea reclamantă susține că potrivit textului nu este suficientă navigarea până în largul mării, fiind important și ca activitățile în discuție să fie desfășurate în largul mării („acolo”), astfel cum rezultă și din hotărârile CJUE pronunțate în cauza Elmeka, precum și în cauza ##### vs. ##### – inclusiv în cazul activităților comerciale și industriale; ele trebuie să aibă loc în largul mării.

A.3) Adăugarea mențiunii „că activitatea de forare” la care instanța face referire în cuprinsul întrebării, este privită ca o activitate comercială / industrială în sensul art.148 lit.a) întrucât textul folosește această noțiune și aceasta este ipoteza invocată de reclamantă.

B.1) Înlocuirea sintagmei „funcție de transport” cu „activitate de navigație”, în contextul în care cerințele art.148 lit.a) nu sunt legate de efectuarea unui transport, ci de noțiunea de navigație, fiind posibil a se face navigație și transport în prima teză, dat necesar a se face navigație și activități comerciale / industriale / pescuit în a doua teză. În opinia părții reclamante, directiva nu face o raportare la transport, iar în speță, în Decizia # nu există o cerință de efectuare transport, ci derulare activități de navigație. De altfel, ##### nu opune reclamantei faptul că nu a efectuat transport în largul mării, ci faptul că atunci când platforma în largul mării aceasta era staționară și nu naviga/nu făcea navigație.

□ alte aspecte relevante

1) Renunțarea la primele două întrebări propuse de partea reclamantă, în contextul în care cea de-a doua întrebare reformulată de instanță evocă aceeași problemă de drept, cu solicitarea de a se ține seama de aspectele susținute în precedent.

2) Reformularea unei singure întrebări care înglobează întrebările 3 și 5 (inițial propuse de partea reclamantă), cu mențiunea că aceasta vizează argumentul subsidiar și anume dacă prin raportare la principiul proporționalității, atitudinea autorității pârâte ar trebui să aibă impact asupra calculului și cuantumului accesoriilor, dacă s-ar considera că societatea nu beneficiază de scutire.

Reprezentantul părții pârâte DGAMC susține în principal punctul de vedere exprimat în precedent, respectiv opoziția față de solicitarea părții reclamante de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu întrebări preliminare, considerând că problema în discuție este tranșată de către dreptul național în contextul în care textul european a fost transpus în legislația românească (Codul fiscal), mai mult, s-a emis o decizie de către ##### Fiscal Centrală urmare a unei solicitări de lămuriri suplimentare. De altfel, DGAMC apreciază că în speță, chestiunea litigioasă vizează destinația navelor, respectiv că ele nu sunt destinate efectiv și preponderent navigației. În concluzie, susține că instanța națională este în măsură a dezlega chestiunea în litigiu. În eventualitatea în care instanța va aprecia necesară trimiterea preliminară, partea pârâtă DGAMC consideră oportună sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu întrebările reformulate în sensul menționat de instanța națională.

La interpelarea instanței, în ce privește întrebarea nr.3 privind accesoriile, reformulată de partea reclamantă prin raportare la întrebările precedente, partea pârâtă consideră că aceasta nu trebuie adresată CJUE.

Curtea constată că nu sunt învederate aspecte noi de către Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor, pentru a fi necesar un răspuns.

În replică, avocatul părții reclamante (### #####) susține că dreptul național nu poate rezolva chestiunea în discuție, anume să explice cum ar trebui interpretat dreptul european în contextul transpunerii textului european în legislația națională (Codul fiscal) și emiterii Deciziei nr.#.

Curtea rămâne în pronunțare asupra cererii de sesizare a CJUE cu întrebările preliminare, în subsidiar pe chestiunea suspendării judecării, și într-un al doilea subsidiar pe aspecte rămase în pronunțare din precedent (decăderi din administrări de probe, acordare termen în continuare).

CURTEA

(1). Din analiza înscrisurilor existente în dosar rezultă că reclamanta societatea ##### S.A. (GSP), având sediul social în #####, incinta Port, ##### 34, #####, a livrat în luna mai 2008 trei platforme de foraj marin autoridicătoare, aflate în apele teritoriale ale României sub contracte de operare (foraj); aceste platforme au fost vândute către cumpărători (părți afiliate)

situați în alte state membre - #####, fără ca platformele să fie mutate / transportate de la punctul de operare. Predarea fizică a acestor platforme a avut loc la o dată ulterioară, iar prețul platformelor vândute a fost următorul: → Platforma #####: 17 milioane USD (factura nr. 0004/27.05.2008); → Platforma #####: 57 milioane USD (factura nr. 0002/26.05.2008); → Platforma #####: 22 milioane USD (factura nr. 0006/28.05.2008). La momentul încheierii contractelor de vânzare – cumpărare pentru cele trei platforme, au fost încheiate de către noii proprietari contracte de bare-boat (navlosire de navă nudă) pentru toate cele trei platforme de foraj, fiind emise facturi de chirie începând cu luna mai a anului 2008; reclamanta GSP a exploatat în continuare în calitate de chiriaș platformele respective în ##### în cursul anului 2008. Pentru livrările platformelor de foraj, reclamanta ##### S.A. a emis facturi în monedă străină, aplicând regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată în aplicarea art.148 din Directiva #####CE și a art.143 alin.1 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

(2). La data de 23.05.2016 pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (##### – DGAMC) a emis decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC185/23.05.2016, prin care în sarcina societății ##### S.A. a fost stabilită spre plată, între altele, suma de 42.585.422 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, la care s-au adăugat 64.120.870 lei dobânzi/majorări de întârziere și 6.387.83 lei penalități de întârziere aferente. S-a arătat în motivarea deciziei că «Raportat la dispozițiile Deciziei nr. #/2015 emisă de ##### fiscală centrală, pentru încadrarea livrării platformelor la scutirea prevăzută la art.143 alin.1 lit.h) din Legea ##### privind Codul fiscal, trebuia determinat pe baza oricăror mijloace de probă că nava respectivă navighează efectiv și preponderent în largul mării; în acest sens, mijloacele de probă deținute au demonstrat că utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție de staționare pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, navigația fiind numai subsidiară față de funcția principală (forare); în ceea ce privește încadrarea livrării platformelor ca și livrări intracomunitare, conform ultimului decont de TVA depus de contribuabil, în timpul inspecției fiscale s-a constatat că livrările au fost efectuate la datele de încheiere a contractelor (mai 2008) în zona Constanța, fără ca acestea să fie transportate într-un alt stat membru» (fila 5 și 6 din 9 ale deciziei).

La finalizarea inspecției fiscale ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-MC185/23.05.2016, a fost întocmit de ##### – DGAMC raportul de inspecție fiscală nr.F-MC119/23.05.2016, din al cărui conținut Curtea de apel reține: «organul de inspecție fiscală nu contestă faptul că platformele sunt nave în sensul Ordonanței Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (...) și nici faptul că acestea sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată, dar consideră că pe timpul activității de forare platformele nu navigă, ele fiind staționare, iar picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platformele (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60 – 70 m. Menționăm că probele depuse de societate sunt pentru a dovedi că cele trei platforme au fost efectiv și preponderent utilizate pe mare în activități economice, (...) și nu pentru a dovedi că acestea sunt utilizate efectiv și preponderent pentru navigație pe mare. Societatea pentru a dovedi că cele trei platforme au fost efectiv și preponderent utilizate pe mare a luat în calcul atât perioada de mutare / deplasare (navigație) a platformelor, cât și perioada de utilizare a acestora în activitatea economică (forare) și nu perioada efectivă de navigare (mutare / deplasare).»; s-au mai reținut ca argumente în instituirea în sarcina reclamantei a obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată și următoarele: (i) platformele de foraj marin sunt construcții plutitoare care, în mod normal, nu sunt destinate deplasării, activitatea economică pe care o desfășoară reprezentând-o forarea pe poziții staționare, aceasta fiind funcția lor principală, navigarea (deplasarea) lor efectuându-se doar în perioadele de mutare; (ii) scutirile legate de platformele de foraj (mai puțin livrarea efectivă a acestora) sunt tratate distinct în Codul fiscal la art. 144 alin. 1 lit. a) pct. 7; (iii) sunt construcții industriale, conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, respectiv bunuri imobile provizorii în sensul art. 538 alin. 1 din Codul civil; (iv) informațiile disponibile sub aspectul descrierii generale a unor astfel de bunuri, inclusiv un raport de expertiză tehnică maritimă întocmit de expert #####, potrivit căruia «în momentul deplasării lor spre diferite locații, platformele sunt - și au clasa tehnică în consecință – nave care navigă în regim internațional», respectiv «platformele de foraj marin (...) sunt nave nepropulsate specializate în situația deplasării lor pe mări și oceane până la locul de destinație (...) unde efectuează forajul pe poziții staționare»; (v) evidența contabilă a activității platformelor de foraj este diferită de contabilitatea activității desfășurate de navele destinate navigației maritime, destinate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, în sensul că în esență, în primul caz, societatea deschide un punct de lucru în țara respectivă, iar în ipoteza navei evidența financiar contabilă este ținută în statul proprietarului navei după legislația aceluia stat. În concluzie, invocând și decizia Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015, organul fiscal a reținut că «utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție de staționare pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, navigația fiind numai subsidiară față de funcția principală (forare)» (filele 16 –

20 din 41).

(3). Prin decizia nr. ####/24.11.2016 de soluționare a contestației emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (#### – DGSC) a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de reclamanta GSP împotriva deciziei de impunere nr. F-MC185/23.05.2016, pentru sumele de 42.585.422 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, la care s-au adăugat 64.120.870 lei dobânzi/majorări de întârziere și 6.387.83 lei penalități de întârziere aferente.

În motivare a reținut organul de soluționare a contestației – #### DGSC – următoarele aspecte relevante în proces:

«(...) organul de soluționare a contestației este investit să analizeze și să se pronunțe în primul rând asupra noțiunii de navigație, iar mai apoi asupra sintagmei efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare. Astfel, în ceea ce privește noțiunea de navigație, întrucât acest concept nu este definit nici în legislația fiscală și nici în legislația specifică, respectiv în actul normativ la care face trimitere ##### Fiscală Centrală prin Decizia nr. #/2015 și care reglementează domeniul transportului maritim și pe căile navigabile interioare - așa cum de altfel învederează și Societatea prin contestația formulată -, se reține că potrivit DEX 2009

(Dicționarul explicativ al limbii române, ediția a II-a revăzută și adăugită) navigație este definită ca faptul de a naviga; drum parcurs de un vehicul maritim, fluvial, aerian sau spațial; călătorie făcută cu o navă, iar verbul a naviga înseamnă (despre nave) a se deplasa pe apă; a pluti.

Prin urmare, având în vedere că potrivit definițiilor mai sus reținute, prin navigație se înțelege deplasare sau plutire pe apă, iar potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, anterior citate, platformele, pe timpul activității de forare sunt staționare, picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platformele (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60-70 m, aspect necontestat de către Societate, rezultă că pe perioada în care platformele de foraj marin #####, ##### și ##### desfășoară activitățile de forare pentru care au fost destinate, cerința referitoare la navigația, în speță pe mare, în sensul celor precizate, respectiv deplasare sau plutire, nu este îndeplinită.

Așadar, în aceste condiții, în vederea stabilirii tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent livrării platformelor de foraj marin #####, ##### și #####, respectiv dacă pentru livrarea acestor platforme este aplicabilă scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, (...), în conformitate cu dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015, urmează a se analiza sintagma „efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare”.

Se reține că organele de inspecție fiscală, din analiza situațiilor centralizatoare întocmite de Societate pe baza jurnalelor de bord ale platformelor, au efectuat calculul perioadelor de deplasare/mutare efectuate de cele trei platforme marine începând cu data de 01.01.2007 (data de începere a perioadei verificate) până la data de 26.05.2008/27.05.2008/ 28.05.2008 (data de livrare a platformelor), luând în calcul atât perioadele parcurse de platforme până la 12 mile marine, cât și cele peste 12 mile marine, dar fără să ia în calcul ca și perioadă de navigație perioada în care platformele au forat în poziții de staționare, respectiv perioada în care acestea nu s-au deplasat dar nici nu au plutit, rezultând că utilizarea platformelor pentru navigația efectivă pe mare nu depășește 30% din totalul activității de exploatare a acestora.

de constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că Societatea, prin contestația formulată, susține că acestea au plecat de la premisa total eronată că trebuie demonstrat în plus că nava este „efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare”, în condițiile în care nici Directiva TVA și nici Codul fiscal nu prevăd o asemenea condiție, ci, conform prevederilor legale, ceea ce contează este dacă platformele de foraj marin au fost utilizate pentru derularea de activități economice efectiv și preponderent în largul mării și nu dacă acestea au fost utilizate efectiv și preponderent pentru navigație pe mare, afirmații ce nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015 a fost emisă tocmai în vederea aplicării unitare a prevederilor art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 (...), iar potrivit dispozițiilor reglementate prin soluția adoptată, în perioada 1 ianuarie ##### # ## decembrie 2013, scutirile de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 (...) se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare.

Totodată, în acest sens, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația Societății potrivit căreia procentul de 30% la care fac referire organele de inspecție fiscală este calculat pe baza unui raționament eronat, respectiv fără a avea în vedere perioadele în care platformele au efectuat activități de forare, întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, pe perioada în care platformele de foraj marin #####, ##### și ##### au desfășurat activități de forare, cerința referitoare la navigația pe mare, în sensul celor precizate, respectiv deplasare sau plutire pe mare, nu a fost îndeplinită.

De asemenea, în ceea ce privește sublinierea Societății potrivit căreia prin adresa nr.17995/ 21.03.2016 emisă de Autoritatea ##### este stabilit în mod clar faptul că „pe perioada prestării activității efective de forare, caracterul de navă nu este înlăturat, aceasta menținându-și starea de navigabilitate în permanență”,

aceasta este lipsită de relevanță în condițiile în care, așa cum s-a reținut mai sus, platformele de foraj sunt nave în sensul art.23 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 (...), iar atâta vreme cât platformele de foraj marin în cauză au fost proiectate cu scopul de a explora/exploata resurse naturale în orice zonă maritimă, deci pentru a fi mutate din loc în loc, oriunde în lume, capabile pentru navigație pe mare, respectiv să se deplaseze spre locul de forare, este evident că acestea își mențin starea de navigabilitate în permanență întrucât în caz contrar, respectiv în lipsa capacității de deplasare sau plutire nu ar mai fi vorba despre platforme marine mobile autoridicătoare, ci de platforme fixe conectate la platforma continentală.

Referitor la înscrisurile anexate de GSP în susținerea acestui capăt de cerere, (...), respectiv rapoarte (...) și situația centralizată cu derularea operațiunilor efectuate cu platformele #####, ##### și ##### (...), se reține că acestea reprezintă probe aduse în dovedirea faptului că activitățile de forare efectuate de cele trei platforme au fost derulate preponderent peste limita de 12 mile marine față de liniile de bază ale României, în condițiile în care Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015 prevede faptul că scutirea de TVA se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare, motiv pentru care aceste documente nu prezintă relevanță în soluționarea cauzei.

Prin urmare, (...), rezultă că pentru livrarea platformelor de foraj marin #####, ##### și ##### nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin. (1) lit.h) din Legea nr.571/2003 (...), întrucât acestea nu au fost efectiv și preponderent utilizate pentru navigație pe mare, în conformitate cu soluția adoptată de ##### Fiscală Centrală prin Decizia nr.#/2015, ci, așa cum a constatat și concluzionat și echipa de inspecție fiscală, utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție staționară pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, respectiv pentru deplasare sau plutire pe mare. (...)» (filele 99 – 103 din 105).

Curtea de apel mai arată că în actele emise de organele fiscale a fost menționată cea de-a 101-a reuniune a Comitetului de TVA din cadrul Comisiei Europene, cu această ocazie serviciile Comisiei exprimând părerea că scutirea de la art. 148 din Directiva TVA nu poate fi aplicată platformelor de foraj.

(4). Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Curții de Apel București – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, sub dosar nr. #####/2017, reclamanta societatea ##### S.A. a chemat în judecată pe pârătele ##### – DGAMC și ##### - DGSC, solicitând anularea deciziei de impunere nr.F-MC185/2016, a raportului de inspecție fiscală nr. F-MC119/2016 și a deciziei de soluționare a contestației nr. 295/2016 în legătură cu sumele de 42.585.422 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă livrării în luna mai 2008 a celor trei platforme de foraj marin #####, ##### și #####, la care s-au adăugat 64.120.870 lei dobânzi/majorări de întârziere și 6.387.83 lei penalități de întârziere aferente.

În motivare, a invocat partea reclamantă în esență următoarele:

Conform legii naționale și europene, scutirea de TVA este aplicabilă în cazul navelor destinate navigației și utilizate pentru transport de călători sau activităților economice în largul mării, fiind nelegală restrângerea de către organele fiscale a scutirii doar la prima categorie de nave, ca efect al interpretării reținute în decizia Comisiei fiscale centrale nr.3/2015, care încalcă dreptul european, trebuind a fi înlăturată de la aplicare.

În interpretarea reclamantei, conform deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015, pentru alte cazuri decât cele care privesc transportul de bunuri și persoane, i.e. în privința acelor activități comerciale, altele decât navigația, ar fi relevantă exclusiv navigația pe mare, iar nu utilizarea navei pe mare, ceea ce practic în mod nelegal înlătură beneficiul scutirii pentru orice navă care nu efectuează navigație, dacă nu exclusiv, măcar preponderent pentru derularea activităților economice (i.e. transport).

Jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) recunoaște aplicarea scutirii și în cazul activităților economice în largul mării și nu susține concluzia reținută de organele fiscale pe baza deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015, în sensul că scutirea s-ar aplica doar pentru acele activități bazate preponderent pe navigație.

Invocând hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-181/04 – C-183/04 Elmeke, reclamanta a afirmat că singura condiție care se impune pentru aplicarea scutirii de TVA pentru navele maritime utilizate în scopul unor activități comerciale sau industriale este ca aceste activități să aibă loc în largul mării. Astfel, în privința scutirii prevăzute de art. 148 lit. a) din Directiva TVA, accentul cade asupra condiției „folosirii” în largul mării, iar nu a „navigației” în largul mării, așa cum au considerat organele fiscale pe baza deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015.

În ceea ce privește hotărârea pronunțată în cauza C-197/12 ##### Europeană împotriva #####, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a analizat exclusiv cazul navelor afectate activităților de transport, raportându-se așadar în mod necesar la efectuarea navigației de către aceste ambarcațiuni. În consecință, interpretarea instanței europene în această hotărâre nu este contradictorie celei dezvoltate în hotărârea Elmeke, ci arată că activitățile derulate de nave, fie ele de navigație pentru transport de pasageri pentru o remunerație sau alte activități economice, trebuie să se deruleze în largul mării spre a fi aplicabilă scutirea de la plata TVA.

În acest din urmă sens a fost invocat și documentul Comisiei Europene nr. 840/10.02.2015, care în privința criteriilor posibile pentru a determina utilizarea unei nave (pct. 3.3.1) propune statelor membre două criterii fundamentate pe distincția «mile în largul mării vs. mile totale», iar nu pe distincția «navigație vs. staționare».

A mai susținut reclamanta că scutirea de la plata TVA în discuție este recunoscută în considerarea faptului că navele sunt destinate să fie utilizate preponderent în afara teritoriului Comunității în scopul realizării activităților de transport sau a altor activități economice, livrarea fiind echivalentă din acest punct de vedere cu exporturile. Totodată, în interpretarea părții reclamante, scutirea este acordată prin raportare la scopul utilizării navelor, i.e. realizarea activităților de transport sau a altor activități economice, iar navigația este doar mijlocul prin care acest scop este atins, motiv pentru care din moment ce navele se regăsesc în largul mării și, în consecință, în afara teritoriului Uniunii Europene, împrejurarea că ele efectuează sau nu activități de navigație, în sensul că acolo ele se deplasează sau rămân staționare, este complet irrelevant din perspectiva scutirii.

Or, decizia Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015 și interpretarea organelor fiscale contravine dreptului național și celui european în materie de TVA, instituind o condiție suplimentară, anume ca nava destinată navigației maritim să fi fost «efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare».

A mai arătat partea reclamantă că platformele de forare ##### și ##### sunt nave ce au navigat, fără limitări sau restricții, în ##### Mediterană și ##### Nordului și au fost folosite în activități de forare (i.e. activități comerciale și industriale), desfășurate în largul mării.

GSP a mai afirmat că este pe deplin dovedit caracterul efectiv și preponderent al utilizării platformelor pentru activități economice în largul mării. În acest sens, a afirmat că: → Platforma ##### a fost utilizată la o distanță sub 12 mile marine de țărmul României 9,5 luni pentru 3 contracte de prestări servicii de forare, respectiv a fost utilizată la o distanță de peste 12 mile marine de țărmul României 55 de luni pentru 29 de contracte de prestări servicii de forare; → Platforma ##### a fost utilizată la o distanță sub 12 mile marine de țărmul României 23 de luni pentru 1 contract de prestări servicii de forare, respectiv a fost utilizată la o distanță de peste 12 mile marine de țărmul României 41 de luni pentru 32 de contracte de prestări servicii de forare; → Platforma ##### a fost utilizată la o distanță sub 12 mile marine de țărmul României 31 de luni pentru 4 contracte de prestări servicii de forare, respectiv a fost utilizată la o distanță de peste 12 mile marine de țărmul României 38 de luni pentru 29 de contracte de prestări servicii de forare.

În sfârșit, în subsidiar, reclamanta a mai susținut că platformele de foraj marin ar îndeplini condiția efectuării navigației în largul mării.

(5). Prin întâmpinarea depusă, pârâta DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI (DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE FIRSCALĂ) a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată ca nefondată în referire la chestiunea taxei pe valoarea adăugată, apărarea în argumentare fiind similară celei proprii actelor administrativ – fiscale în litigiu, astfel cum a fost prezentată mai sus. În esență, partea pârâtă concluzionează că pentru livrarea platformelor de foraj marin #####, ##### și ##### nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.1 lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât acestea nu au fost efectiv și preponderent utilizate pentru navigație pe mare, în conformitate cu soluția adoptată de ##### fiscală centrală prin decizia nr. #/2015, ci utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție staționară pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, respectiv pentru deplasare sau plutire pe mare.

(6). Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată ca nefondată în referire la chestiunea taxei pe valoarea adăugată, apărarea în argumentare fiind similară celei proprii actelor administrativ – fiscale în litigiu, respectiv celei formulate de cealaltă parte pârâtă, astfel cum a fost prezentată în esență mai sus.

(7). În acest context, Curtea de Apel București apreciază util pentru soluționarea cauzei de față a se lămuri:

(i) ##### art. 148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se interpretează în sensul că scutirea de la taxa pe valoarea adăugată se aplică în anumite condiții livrării unei platforme de foraj marin autoridicătoare, respectiv dacă platforma de foraj marin autoridicătoare se încadrează în noțiunea de „navă” în înțelesul normei juridice de drept al Uniunii Europene, câtă vreme norma respectivă reiese că reglementează, potrivit titlului Capitolului 7 din Directivă, „scutiri legate de transportul internațional”?

(ii) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, dacă din interpretarea art.148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE rezultă condiția esențială pentru aplicarea scutirii de la taxa pe valoarea adăugată în sensul că, în exploatarea sa (ca activitate comercială / industrială), platforma de foraj marin autoridicătoare, care a navigat până în largul mării, trebuie să se afle acolo în mod efectiv în stare de mobilitate, plutire, prin deplasare pe mare, dintr-un punct într-altul, o durată de timp mai mare decât cea în

care se găsește în stare staționară, imobilă, ca urmare a activității de forare pe mare, respectiv dacă activitatea de navigație trebuie să fie în mod efectiv preponderentă față de cea de forare?

În concret, art. 148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede că „Statele membre scutesc următoarele operațiuni: (a) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit sau pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, exceptând, în cazul navelor utilizate pentru pescuitul de coastă, proviziile de la bordul navelor; (...) (c) livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor prevăzute la litera (a) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor, inclusiv echipamente de pescuit, încorporate sau utilizate pe navele respective; (...)” [s.n.].

Curtea de apel constată că norma juridică a art. 148 se găsește în corpul Directivei nr. 2006/112/CE în Capitolul 7 Scutiri legate de transportul internațional.

Din lectura atentă a textului redactat în limba română, se observă faptul că domeniul său de aplicare privește navele „utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit sau pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă.”.

În referire la aceste aspecte, în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene se identifică următoarele considerente relevante ale hotărârilor pronunțate:

→ cauza C-33/16, A Oy, hotărârea din 4 mai 2017: „(22) (...) articolul 148 litera (c) din Directiva 2006/112, la care articolul 148 litera (d) din această directivă face trimitere în mod expres, urmărește, ca și acesta din urmă, să scutească servicii legate de transportul maritim internațional și se referă, pentru a desemna aceste servicii, la aceleași nave, și anume cele prevăzute la litera (a) a aceluiași articol. Întrucât aceste două dispoziții sunt astfel similare și complementare, noțiunea „nevoi directe ale unei nave sau a încărcăturii acesteia” trebuie interpretată prin raportare la economia dispozițiilor articolului 148 litera (c) din directiva menționată. (...) (24) Serviciile de ridicare a încărcăturii îndeplinesc această cerință. Astfel, transportul încărcăturii constituie o formă obișnuită de exploatare a navelor utilizate pentru navigația în largul mării. Or, pentru ca o încărcătură să poată fi transportată și pentru ca o navă să poată fi astfel exploatată, este necesar ca încărcătura menționată să fie încărcată la bordul acestei nave în portul de plecare, apoi descărcată în portul de sosire. (...) (37) Astfel, după cum rezultă din titlul capitolului 7 din titlul IX din această directivă, obiectivul urmărit de acesta din urmă este de a încuraja transportul internațional de mărfuri sau de persoane. (...)” [s.n.]

– în referire la această hotărâre, Curtea de apel observă accentul pus de instanța europeană pe domeniul de aplicare propriu cauzei de scutire de la plata TVA în discuție, anume transport maritim internațional;

→ cauza C-526/13, ##### Bunkering Klaipėda, hotărârea din 3 septembrie 2015: „(41) (...) scutirile de TVA menționate la articolul 148 din Directiva ##### constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii, care trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări și al unei aplicări uniforme în întreaga Uniune (...)” [s.n.] – în referire la această hotărâre, Curtea de apel constată calificarea expresă efectuată de instanța europeană a cazurilor de scutire prevăzute de art. 148 din Directiva TVA ca fiind expresia unei noțiuni autonome de drept al Uniunii Europene, ceea ce determină posibilitatea ca inclusiv noțiunile care contribuie la definirea fiecărei cauze de scutire să aibă caracter autonom;

→ cauza C-33/11, A Oy, hotărârea din 19 iulie 2012: „(27) (...) conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați, ci și de contextul în care apare aceasta, precum și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (...)” [s.n.];

→ cauza C-197/12, ##### Europeană împotriva #####, hotărârea din 21 martie 2013, din a cărei lectură reiese că textul art. 148 lit. a) și c) din Directivă privește navele ce asigură traficul remunerat de călători și pe acelea utilizate pentru exercitarea de activități comerciale, subordonate destinării acestor nave unei navigații în largul mării (paragraful 22, traducere neoficială a instanței din limba franceză), cu mențiunea că orice cauză de scutire de la plata TVA, având caracter de excepție, trebuie interpretată limitativ (paragraful 30, traducere neoficială a instanței din limba franceză);

→ cauza C-181/04, Elmeka, hotărârea din 14 septembrie 2006, din a cărei lectură rezultă că, deși unele versiuni lingvistice sunt susceptibile de interpretări diferite, economia și finalitatea normei juridice pledează în favoarea aplicării criteriului „destinației” [affectation à] (paragraful 14, traducere neoficială a instanței din limba franceză) / „utilizării” [use on] (paragraful 14, traducere neoficială a instanței din limba engleză) pentru navigația în largul mării a tuturor tipurilor de nave menționate de dispoziție, cu mențiunea din nou că orice cauză de scutire de la plata TVA, având caracter de excepție, trebuie interpretată limitativ (paragraful 15, traducere neoficială a instanței din limba franceză).

Acesta fiind contextul jurisprudențial relevant pentru problema dedusă judecării în acest proces, astfel cum a fost identificat în practica existentă a instanței din Luxemburg, Curtea de apel constată că îi este necesară

lămurirea art. 148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE în sensul dacă norma juridică se aplică în anumite condiții livrării unei platforme de foraj marin autoridicătoare, respectiv dacă platforma de foraj marin autoridicătoare se încadrează în noțiunea de „navă” în înțelesul normei juridice de drept al Uniunii Europene, câtă vreme norma respectivă reiese că reglementează, potrivit titlului Capitolului 7 din Directivă, „scutiri legate de transportul internațional”. Totodată, în cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, Curții de apel îi este necesară și lămurirea faptului dacă din interpretarea art. 148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE rezultă condiția esențială pentru aplicarea scutirii de la taxa pe valoarea adăugată în sensul că, în exploatarea sa (ca activitate comercială / industrială), platforma de foraj marin autoridicătoare, care a navigat până în largul mării, trebuie să se afle acolo în mod efectiv în stare de mobilitate, plutire, prin deplasare pe mare, dintr-un punct într-altul, o durată de timp mai mare decât cea în care se găsește în stare staționară, imobilă, ca urmare a activității de forare pe mare, respectiv dacă activitatea de navigație trebuie să fie în mod efectiv preponderentă față de cea de forare.

În referire la dreptul intern relevant procesului, Curtea de apel arată că Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (forma în vigoare la data livrării, mai 2008) prevedea la art. 143 alin. 1, având denumirea marginală Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar, că „Sunt scutite de taxă: (...) h) în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, următoarele operațiuni: 1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit;”. De asemenea, art. 144 alin. 1 lit. a) pct. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal arată că „Sunt scutite de taxă următoarele: a) livrarea de bunuri care urmează: (...) 7. să fie admise în apele teritoriale: - pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilizării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la continent; - pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție;”. Prin decizia nr. #/2015 a Comisiei fiscale centrale s-a reținut că: „1. În perioada 1 ianuarie ##### # ## decembrie 2013: În cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică pe mare, scutirile de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare. Pentru a determina dacă o navă este efectiv și preponderent utilizată pe mare nu pot fi luate în calcul doar criterii obiective, cum ar fi lungimea sau tonajul navei, însă acestea ar putea fi utilizate pentru a exclude din domeniul de aplicare a scutirilor navele care, în orice caz, nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, respectiv nu ar fi capabile pentru navigație pe mare. Pentru a stabili dacă o navă, care îndeplinește condițiile obiective de a fi capabilă să navigheze pe mare datorită lungimii și tonajului, a fost efectiv și preponderant utilizată pentru navigație pe mare, pot fi utilizate mijloace de probă prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, sau orice alte mijloace de probă prevăzute de lege. Conceptul de navigație "pe mare" în sensul Directivei #####CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și al art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal acoperă orice parte a mării în afara apelor teritoriale ale oricărei țări, care este dincolo de limita de 12 mile marine, măsurată de la liniile de bază stabilite în conformitate cu dreptul internațional al mării (Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, semnată la ##### Bay la 10 decembrie 1982).” [s.n.].

Despre efectul juridic al deciziilor Comisiei fiscale centrale, Curtea de apel indică art. 6 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 republicată, potrivit căruia „Ministerul Finanțelor Publice înființează o ##### fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod.”.

De asemenea, în înțelesul legii române, respectiv O.G. nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată (forma în vigoare la data livrării, mai 2008), potrivit art. 23 din actul normativ „Sunt nave, în înțelesul prezentei ordonanțe: a) navele maritime și de navigație interioară de orice tip, propulsate sau nepropulsate, care navighează la suprafață ori în imersie, destinate transportului de mărfuri și/sau de persoane, pescuitului, remorajului ori împingerii; b) instalații plutitoare, cum ar fi: drage, elevatoare plutitoare, macarale plutitoare, graifere plutitoare și altele asemenea, cu sau fără propulsie; c) construcții plutitoare care, în mod normal, nu sunt destinate deplasării, cum ar fi: docuri plutitoare, debarcadere plutitoare, pontoane, hangare plutitoare pentru nave, platforme de foraj și altele asemenea, faruri plutitoare; d) ambarcațiuni de agrement.” [s.n.]. Așadar, deși legea română califică platformele de foraj ca intrând în categoria „nave”, nu le include însă în subcategoria „nave maritime”, ci în cea a „construcțiilor plutitoare care, în mod normal, nu sunt destinate deplasării”, punând astfel implicit accentul pe funcția

principală a acestora, alta decât cea de transport.

În sfârșit, Codul civil român de la 1864, în vigoare la data livrării bunurilor – luna mai 2008 (Legea nr. 287/2009 privind Codul civil producând efecte de la data de 01.10.2011, deci ulterior datei relevante în cauză), prevedea că „Bunurile sunt imobile sau prin natura lor, sau prin destinația lor, sau prin obiectul la care ele se aplică.” (art. 462), „Fondurile de pământ și clădirile sunt imobile prin natura lor.” (art. 463) și „Morile de vânt, sau de apă, așezate pe stâlpi, sunt imobile prin natura lor.” (art. 464), respectiv că „Obiectele ce proprietarul unui fond a pus pe el pentru serviciul și exploatarea acestui fond sunt imobile prin destinație.”. În acest context, Curtea mai reține că prin memorandumul de raportare înregistrat sub nr. 746826/06.11.2014 la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Economică (filele 834, 838 și urm. dosar, vol. V), reprezentantul României a expus dezbaterele purtate la cea de-a 101-a reuniune europeană a Comitetului TVA, subliniind lipsa de consens la nivelul Uniunii Europene în legătură cu aplicarea art.148 lit.c) rap. la a) din Directiva TVA sub aspectul calificării platformelor de foraj marin drept nave în scopul aplicării scutirii de la plata TVA. Sub acest aspect, reiese din memorandum că s-au opus aplicării scutirii ##### Europeană și în acord cu aceasta reprezentanții Austriei, Germaniei și Poloniei, pentru considerente privind în esență definirea navei prin prisma funcției sale principale de transport, ceea ce nu s-ar putea reține în cazul unei platforme de foraj a cărei funcție principală este de extragere a gazului natural, a petrolului sau a altor resurse naturale; în sens contrar, reprezentanții Greciei, Italiei, României, Maltei, ##### Britanii, Franței, Danemarcei, Finlandei, Luxemburgului și Belgiei au criticat interpretarea excluderii cauzei de scutire în cazul platformelor de foraj mobile.

Totodată, este necontestat în cauză că organele fiscale au reținut în actele litigioase, aspect afirmat și de partea reclamantă, că platformele ##### și ##### dețin:

«- certificate eliberate de Autoritatea ##### - Căpitănia Zonală Constanța în datele de 12.01.2006 și 25.08.2008 pentru nava ##### tip platformă de foraj autoridicătoare înscrisă în Registrul de evidență centralizată al navelor de categoria I / Registrul matricol al navelor de categoria I; certificat eliberat de Autoritatea ##### - Căpitănia Zonală Constanța în data de 07.02.2006 pentru nava ##### tip platformă de foraj autoridicătoare înscrisă în Registrul de evidență centralizată al navelor de categoria I; adresa nr. 1854/19.03.2008 emisă de Autoritatea ##### - Căpitănia Zonală Constanța pentru nava ##### tip platformă de foraj autoridicătoare de înaintare a certificatului de naționalitate #####, a cărui valabilitate a fost prelungită;

- adresa nr. 6861/23.07.2013 emisă de Autoritatea ##### - Căpitănia Zonală Constanța, prin care se confirmă că navele GSP ##### și GSP ##### sunt nave de tip „platforme de foraj marin autoridicătoare” nepropulsate, apte pentru a fi folosite la navigație maritimă nelimitată;

- adresa nr. RUC17995/21.03.2016 emisă de Autoritatea #####, prin care se confirmă că platformele ##### și ##### sunt nave de tip „platforme de foraj marin autoridicătoare”, apte pentru a fi folosite la navigație maritimă nelimitată și prin care se precizează că: (i) pe perioada arborării pavilionului român, platformele ##### și ##### au fost inspectate și certificate de către ANR conform cerințelor naționale și cerințelor aplicabile ale Convențiilor internaționale; (ii) echiparea platformelor de foraj marin autoridicătoare cu echipamente de foraj nu înlătură, nu afectează și nu limitează caracterul de navă aptă pentru navigație maritimă nelimitată, caracter ce poate fi înlăturat doar prin eliminarea dotărilor tehnice obligatorii pentru navigație ale navelor conform legislației naționale și cerințelor aplicabile ale Convențiilor internaționale; (iii) pe perioada prestării activității efective de forare, caracterul de navă nu este înlăturat, aceasta menținându-și starea de navigabilitate în permanență; (iv) platformele de producție fixe, conectate la platforma continentală, conform art.1 pct.3 din Protocolul pentru reprimarea actelor ilicite împotriva siguranței platformelor fixe situate pe platoul continental la care ##### a aderat prin Legea nr. 123/1992, nu sunt considerate nave și nu sunt înregistrate în registrele ANR;

- raportul de expertiză tehnică maritimă [extrajudiciară] privind Platformele de Foraj Maritim #####, ##### și #####, întocmit la data de 12.11.2013 de expertul tehnic maritim #####, în care se concluzionează că (i) platformele de foraj marin ##### și ##### sunt, în înțelesul legii, nave nepropulsate specializate în situația deplasării lor pe mări și oceane până la locul de destinație în zonele de interes economic unde efectuează forajul pe poziții staționare, (ii) clasa atribuită platformelor de către registrele navale sub a căror autoritate au fost construite și supravegheate în exploatare, respectiv Registrul ##### și ##### Bureau of Shipping, au atribuit acestor nave clasa de navigație nelimitată, (iii) conform istoricului utilizării lor, acestea au navigat, fără limitări sau restricții, și au fost implicate în proiecte de foraj în ##### Mediterană și ##### Nordului;

- certificatele de clasificare (Certificate of Classification - A1 Self Elevating Drilling Unit) emise de ##### Bureau of Shipping pentru navele GSP ##### (valabilitate 08 ianuarie 2013-08 noiembrie 2017), GSP ##### (valabilitate 23 decembrie 2012-10 decembrie 2017) și GSP ##### (valabilitate 04 martie 2010-26 iunie 2014);

- adresa din data de 31.07.2013 emisă de ABS Constanța, #####, în care este precizat pavilionul (flag) platformelor #####, ##### și ##### și valabilitatea certificatelor (Class/Load line certificates);
 - acte eliberate de diverse instituții cum ar fi: certificat pentru echipamentul radio, certificat pentru echipamentul de salvare, certificat pentru echipamentul de navigație, certificat pentru mijloace de semnalizare, autorizație pentru stație navă, certificat de clasificare etc...».

Astfel, Curtea de Apel București constată că la art. 19 alin. 3 lit. (b) din Tratatul privind Uniunea Europeană se arată: „Curtea de Justiție a Uniunii Europene hotărăște în conformitate cu tratatele: (...) b) cu titlu preliminar, la solicitarea instanțelor judecătorești naționale, cu privire la interpretarea dreptului Uniunii sau la validitatea actelor adoptate de instituții”, iar la art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene s-a prevăzut: „Curtea de Justiție a Uniunii Europene este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, cu privire la: (a) interpretarea tratatelor; (b) validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii; În cazul în care o asemenea chestiune se invocă în fața unei instanțe dintr-un stat membru, această instanță poate, în cazul în care apreciază că o decizie în această privință îi este necesară pentru a pronunța o hotărâre, să ceară Curții să se pronunțe cu privire la această chestiune. 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. ...” [s.n.].

Relativ la jurisprudența instanței din Luxemburg, se impun a fi amintite, cu titlu exemplificativ, cauza ### Gend & Loos, hotărârea din 5 februarie 1963, unde Curtea de Justiție a Comunității Europene a judecat că „... faptul că tratatul, în articolele menționate anterior, permite Comisiei și statelor membre să sesizeze Curtea despre fapta unui stat care nu și-a îndeplinit obligațiile nu înseamnă că persoanele de drept privat nu pot invoca aceste obligații, după caz, în fața unei instanțe naționale ...”, sau hotărârea pronunțată la data de 9 martie 1978 în cauza *Amministrazione delle finanze dello stato c. Simmenthal S.p.a.*, prin care a afirmat că „[i]nstanța națională însărcinată cu aplicarea, în cadrul competenței sale, a dispozițiilor dreptului comunitar, are obligația de a asigura deplina aplicare a acestor norme, în cazul în care este necesar refuzând aplicarea, din oficiu, a oricărei dispoziții contrare din legislația națională, chiar ulterioară, fără a solicita sau a aștepta abrogarea prealabilă a acesteia pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional” [s.n.].

De asemenea, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat în hotărârea din 1 octombrie 2009 pronunțată în cauza ##### împotriva *Bezirkshauptmannschaft Bregenz*, C-103/08, că „(16). (...) în temeiul unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre ##### și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 234 CE, numai instanțele naționale care sunt sesizate cu acțiunea principală și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată au competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, dacă întrebările adresate au ca obiect interpretarea unei prevederi din dreptul comunitar, Curtea trebuie, în principiu, să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 38, Hotărârea din 22 mai 2003, *Korhonen și alții*, C-18/01, Rec., p. I-5321, punctul 19, precum și Hotărârea din 19 aprilie 2007, *Asemfo*, C-295/05, Rep., p. I-2999, punctul 30). (17) Rezultă că prezumția de relevanță a întrebărilor adresate cu titlu preliminar de instanțele naționale nu poate fi înlăturată decât în cazuri excepționale, mai ales atunci când este evident că interpretarea solicitată a dispozițiilor dreptului comunitar vizate de aceste întrebări nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul acțiunii principale (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1995, #####, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 61, precum și Hotărârea din 1 aprilie 2008, *Gouvernement de la Communauté française și Gouvernement wallon*, C-212/06, Rep., p. I-1683, punctul 29).” [s.n.].

În procesul de față, partea reclamantă GSP invocă în susținerea acțiunii sale îndreptate împotriva deciziei de impunere, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de soluționare a contestației emise de organele fiscale române mai multe motive de anulare, prin unul dintre acestea susținând încălcarea dreptului Uniunii Europene la emiterea actelor litigioase prin instituirea unei obligații de plată a taxei pe valoarea adăugată asupra livrării platformelor de foraj autoridicătoare, deși tranzacția este scutită potrivit art. 148 lit.c) rap. la lit.a) din Directiva TVA, acestea fiind nave în sensul noiei europene.

În acest context, Curtea de Apel București apreciază că îi este necesară o interpretare din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia dreptului european relevant în sensul celor consemnate cu privire la situația platformelor de foraj marin autoridicătoare în referire la noțiunile de „navă” și „navigație” folosite de art. 148 lit. c) rap. la lit. a) din Directiva TVA. ##### în practica judiciară a instanței din Luxemburg se identifică principii stabilite în legătură cu aplicarea art. 148 lit. a) și c) din Directiva TVA, totuși situația platformelor de foraj marin autoridicătoare determină existența unor particularități care nu permit aplicarea tale quale a jurisprudenței deja existente în a lămuri aplicarea normelor juridice relevante.

După cum rezultă din reglementarea art. 19 TUE și a art. 267 TFUE, astfel cum au fost interpretate în jurisprudența CJUE, în cadrul cooperării dintre ##### și instanțele naționale, revine acesteia din urmă,

sesizată fiind cu acțiunea principală și în considerarea asumării responsabilității pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, să aprecieze, luând în considerare specificul fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții.

În consecință, în cauza de față, în raport de premisa de esență a unuia dintre motivele de anulare invocate de partea reclamantă cu privire la un act administrativ fiscal intern, Curtea de apel apreciază că se impune sesizarea instanței din Luxemburg cu o trimitere preliminară în sensul acestei încheieri.

Cum competența de a aprecia asupra oportunității sesizării și a întrebărilor formulate aparține instanței naționale, iar competența de interpretare a dreptului Uniunii Europene revine CJUE, este lipsită de consistență critica făcută de părțile pârâte în legătură cu această sesizare.

În plus, după cum reiese din formularea întrebărilor adresate CJUE, respectiv din motivarea încheierii de față, acestea nu vizează vreo interpretare a dreptului intern care să fie solicitată instanței din Luxemburg, ci a dreptului european relevant în materie, respectiv Directiva #####CE, invitând-o pe aceasta din urmă să analizeze dacă dreptul Uniunii Europene scutește de la plata TVA o operațiune constând în livrarea unei platforme de foraj marin autoridicătoare și condițiile în care s-ar putea aplica o astfel de cauză de scutire.

În ce privește efectul util al unei hotărâri preliminare pronunțate de Curtea de Justiție în legătură cu dreptul european, acesta rezultă din considerentele jurisprudențiale expuse în precedent și, implicând o interpretare judiciară a instanței având competența generală în materie, va fi aplicabilă în legătură cu apărările formulate de părțile din cauză sub aspectul motivului de anulare indicat anterior în considerente.

În plus, art. 148 din Constituția României dispune: „(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare. (3) Prevederile alineatelor (1) și (2) se aplică, în mod corespunzător, și pentru aderarea la actele de revizuire a tratatelor constitutive ale Uniunii Europene. (4) Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile alineatului (2).” [s.n.].

Cât despre existența unor poziții exprimate de ##### Europeană sau ##### fiscală centrală din #####, instanța reamintește disp. art. 19 TUE și 267 TFUE, care acordă Curții de Justiție a Uniunii Europene competența de a se pronunța, cu titlu preliminar, la solicitarea instanțelor judecătorești naționale, cu privire la interpretarea dreptului Uniunii, independent de existența unor opinii ale altor autorități existente la nivel european sau național.

Curtea de apel apreciază că aspectele puse în discuția CJUE au legătură cu chestiunile litigioase din proces, după cum s-a demonstrat anterior, și nu se poate constata că interpretarea dreptului Uniunii Europene de mai sus conduce cu puterea evidenței la o anumită soluție. De altfel, în acest din urmă sens, Curtea observă că abordarea la nivel european nu este concordantă celei a Comisiei Europene, astfel că o pretinsă claritate a dreptului european nu se confirmă.

Prin hotărârea pronunțată în cauza 283/81, Srl CILFIT și Lanificio di Gavardo SpA c. Ministerul Sănătății, Curtea de Justiție din Luxemburg a arătat că : „ 13. (...) dacă art. 177, alineatul ultim [actualul art. 267 TFUE], obligă fără nicio restricție organele jurisdicționale de drept intern ale căror decizii nu pot face obiectul unei căi de atac în dreptul intern să supună Curții de Justiție orice chestiune de interpretare formulată în fața lor, autoritatea de interpretare dată de aceasta în baza art. 177 poate totuși să priveze această obligație de cauza sa și să o golească de conținut; că se întâmplă așa în special atunci când chestiunea ridicată este identică din punct de vedere material cu o chestiune care a făcut deja obiectul unei decizii preliminare într-o cauză similară. 14. Același efect, în ceea ce privește limitele obligației formulate de art. 177 alin. 3, poate rezulta dintr-o jurisprudență stabilită a Curții care a rezolvat problema de drept respectivă, indiferent care ar fi natura procedurilor care au dus la jurisprudența respectivă, chiar și atunci când cele două chestiuni în litigiu nu sunt perfect identice. (...) 16. În final, aplicarea corectă a dreptului comunitar se poate impune în mod atât de evident încât să nu lase loc de nicio îndoială rezonabilă privind modul de rezolvare a problemei puse.

Înainte de a conchide cu privire la existența unei astfel de situații, instanța națională trebuie să fie convinsă că aceeași evidență s-ar impune în egală măsură organelor de jurisdicție ale celorlalte state membre și Curții de Justiție. Numai dacă sunt îndeplinite aceste condiții organul jurisdicțional de drept intern poate să se abțină de a mai supune această chestiune Curții de Justiție și să o rezolve sub propria sa răspundere. (...) » [s.n.].

Pe cale de consecință, dacă problema pusă în discuție de una dintre părți relativ la interpretarea dreptului Uniunii Europene este pertinentă pentru cauza respectivă, instanța trebuie să parcurgă mai multe etape logice în analiza necesității investirii CJUE în condițiile art. 267 TFUE. Astfel, față de jurisprudența Curții din Luxemburg, instanța nu este obligată să trimită întrebarea în următoarele ipoteze: (1) dacă întrebarea formulată este identică unei alte întrebări deja formulate într-o altă cauză, identică sau similară, căreia Curtea i-a răspuns deja; (2) dacă întrebarea nu este perfect identică întrebărilor deja formulate în alte cauze, dar

există o jurisprudență stabilită a Curții privind soluționarea problemei respective; (3) dacă modul de aplicare a normei comunitare este foarte clar, neexistând loc de îndoială.

Nu se identifică însă existența vreunei hotărâri a Curții de Justiție prin care aceasta să fi răspuns celor 2 întrebări din cauza de față și care să fi fost formulate într-o cauză similară sau identică, după cum, nici jurisprudența deja stabilită nu reiese că ar putea fi aplicată mutatis mutandis în acest proces în raport de particularitatea platformelor de foraj marin autoridicătoare, de natură a genera diferențe în raport de situațiile de fapt și de drept deja analizate de instanța din Luxemburg.

În aceste condiții, Curtea de Apel București apreciază că se impune, în temeiul art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene rap. la art.19 alin.3 lit. b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța, cu titlu preliminar, în sensul întrebărilor prezentate anterior în considerentele încheierii, astfel cum au fost acestea reformulate, dat fiind și renunțarea reclamantei la adresarea întrebărilor pe care le propusese aceasta inițial sub acest aspect.

În ceea ce privește întrebarea suplimentară propusă de partea reclamantă, astfel cum a fost restrânsă prin reformularea întrebărilor sale anterioare, respectiv «Prevederile art. 148 din Directiva #####CE trebuie interpretate în sensul că, atunci când, după efectuarea unei livrări considerate scutite în temeiul acestor prevederi de contribuabil, autoritățile fiscale au confirmat altor contribuabili aplicarea scutirii în situații similare, iar ulterior și-au schimbat interpretarea considerând că scutirea nu este aplicabilă, ca efect al unei decizii interpretative a Ministerului Finanțelor Publice, impunerea obligațiilor fiscale accesorii aferente TVA suplimentară astfel stabilită trebuie să respecte principiul proporționalității doar până în momentul emiterii acestei decizii, chiar dacă au existat în continuare neclarități cu privire la interpretare? În cazul unui răspuns afirmativ, respectarea principiului proporționalității este condiționată de existența unei interpretări precedente unanime ori majoritare și constante pentru un anumit interval de timp?», observând și considerentele de mai sus sub aspectul aplicării art. 19 TUE și a art. 267 TFUE, Curtea apreciază că nu se impune adresarea acesteia către CJUE, existând deja o jurisprudență a instanței din Luxemburg pentru analiza chestiunii accesoriilor fiscale aferente taxei pe valoarea adăugată, identificată de altfel și de partea reclamantă în conținutul cererilor sale, și care urmează a fi analizată odată cu soluționarea fondului acțiunii.

Pentru aceste motive, în numele legii:

DISPUNE

Admite în parte cererea părții reclamante cu privire la întrebările propuse, astfel cum au fost reformulate și restrânse, în procesul privind pe reclamanta societatea ##### SA în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare Fiscală / Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

În temeiul art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene rap. la art.19 alin. 3 lit. b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, dispune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța, cu titlu preliminar, în sensul de a lămuri:

« (1) ##### art. 148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se interpretează în sensul că scutirea de la taxa pe valoarea adăugată se aplică în anumite condiții livrării unei platforme de foraj marin autoridicătoare, respectiv dacă platforma de foraj marin autoridicătoare se încadrează în noțiunea de „navă” în înțelesul normei juridice de drept al Uniunii Europene, câtă vreme norma respectivă reiese că reglementează, potrivit titlului Capitolului 7 din Directivă, „scutiri legate de transportul internațional”?

(2) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, dacă din interpretarea art.148 lit. c) raportat la lit. a) din Directiva nr. 2006/112/CE rezultă condiția esențială pentru aplicarea scutirii de la taxa pe valoarea adăugată în sensul că, în exploatarea sa (ca activitate comercială / industrială), platforma de foraj marin autoridicătoare, care a navigat până în largul mării, trebuie să se afle acolo în mod efectiv în stare de mobilitate, plutire, prin deplasare pe mare, dintr-un punct într-altul, o durată de timp mai mare decât cea în care se găsește în stare staționară, imobilă, ca urmare a activității de forare pe mare, respectiv dacă activitatea de navigație trebuie să fie în mod efectiv preponderentă față de cea de forare?».

Dispune înaintarea încheierii și a unei fotocopii scanate a dosarului către Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

Stabilește în sarcina părții reclamante ca, într-un termen de 15 zile de la data pronunțării acestei încheieri, să asigure scanarea integrală a dosarului și să o depună la dosar în format electronic.

Respinge cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu a treia întrebare propusă de partea reclamantă, astfel cum se regăsește în cererea de reformulare înregistrată la dosar la 06.12.2017, anume cea în referire la chestiunea accesoriilor.

În temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și art. 412 alin. 1 pct. 7 NCPC, suspendă judecata cauzei.

Cu recurs pe durata suspendării în ce privește suspendarea judecătii.

Pronunțată în ședință publică, azi 07.12.2017.

PREȘEDINTE,

#####

GREFIER,

#####

Red./Tehnored. ##### B.C./2018

Ex: 2 original + 1 original + 3 copie

[s.n.] - sublinierea noastră

Comunicate 3 ex./...../Semnătură