

DECIZIA nr. 744 din 19.09.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul in jud. Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014 prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de **S lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, in vederea efectuării controlului decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.01.2009-31.08.2012.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, prin care s-au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursarea a TVA in suma de S lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr.2014 ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA neacceptata la deducere aratand urmatoarele:

Sub aspect procedural, nu a fost respectat dreptul la ascultare al contribuabilului prevazut de art. 9 din Codul de procedura fiscala intrucat punctul

de vedere al societatii la proiectul de raport de inspectie fiscala depus in termen la 12.03.2014 nu a fost analizat de catre echipa de inspectie fiscala, asa cum rezulta din raportul emis in data de 13.03.2014, procedura de ascultare fiind derulata pur formal.

Societatea sustine ca legiuitorul a impus organului fiscal obligatia indicarii concrete a temeiului de drept in baza caruia s-a emis actul fiscal, determinata de necesitatea asigurarii posibilitatii verificarii ulterioare a legalitatii acestuia, iar dreptul la aparare este confirmat de jurisprudenta comunitara, iar Decizia nr. 2015 din 28.03.2005 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie retine nelegalitatea actului care nu cuprinde motivele de fapt si de drept avute in vedere de organul fiscal la luarea masurilor fata de contribuabil.

Pe fondul cauzei, ABC SRL sustine ca a indeplinit toate conditiile legale pentru deducere prevazute la art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pentru recunoasterea dreptului la rambursarea sumei de S lei pentru TVA din facturile de achizitii de marfa emise de furnizorul intern BDD SRL, dupa cum a constatat chiar si echipa de control care a mentionat in proiectul de raport ca achizitiile si livrarile de bunuri de la/la intern au fost verificate, neidentificandu-se diferente de implicatii fiscale, iar destinatia bunurilor aprovizionate a fost verificata de organele fiscale prin prisma confirmarii ca bunurile au ajuns la destinatie, cat si a existentei dovezilor efectuarii transportului.

Motivele invocate de organele de inspectie fiscala nu permit organelor fiscale sa respinga dreptul de deducere si sa procedeze la reincadrarea tranzactiei de vanzare-cumparare marfuri intr-un transfer de active.

Astfel, faptul ca furnizorul BDD SRL apare cu diferente semnificative in tranzactiile efectuate cu parteneri romani, precum si faptul ca impotriva acestuia s-a formulat plangere penala pentru o presupusa implicare intr-o asa-zisa frauda fiscala nu sunt de natura sa afecteze dreptul de deducere a TVA exercitat de societate intrucat din jurisprudenta din cauzele C-354/355/03, respectiv C-80/11 si C-142/11 rezulta ca implicarea unei persoane impozabile in mecanismul de fraudare a TVA, cu implicatii in anularea dreptului de deducere exercitat, nu se prezuma, ci trebuie probata intentia si implicarea sa efectiva, autoritatea fiscala avand obligatia sa probeze, pe baza unor elemente obiective, ca persoana respectiva stia sau ar fi trebuit sa stie de mecanismul de fraudare. Suplimentar, prin procesul-verbal de cercetare la fata locului, organele fiscale in sesi au constatat ca furnizorul a livrat marfa din depozitul comun si si-a indeplinit obligatiile fiscale sau declarative in relatia cu subscrisa.

Referitor la cel de-al doilea motiv invocat, organul fiscal a gasit nejustificat o legatura de cauzalitate intre deschiderea procedurii insolventei furnizorului in conditiile in care, in baza planului de reorganizare judiciara aprobat, societatea furnizoare a continuat sa desfasoare activitatea comerciala. Afirmatia ca subscrisa utilizeaza forta de munca si mijloacele fixe ale furnizorului reprezinta o apreciere care excede competentelor organului fiscal, fiind de natura evidentei ca aceasta utilizare s-a efectuat in baza contractului de prestari de servicii logistice nr. xxx/14.05.2012 si nu a unui presupus transfer de active,

contractul respectiv fiind obligatoriu si stand la baza obtinerii autorizatiei de distributie de medicamente.

Tranzactiile subscrisei cu furnizorul BDD SRL nu indeplinesc conditiile restrictive pentru calificarea lor drept transfer de active conform art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, aceasta rezultand din natura clara a contractului de furnizare de produse incheiat intre parti, din emiterea facturilor cu TVA, din continuarea activitatii furnizorului si existenta altor clienti ai acestuia in afara subscrisei si inexistenta declaratiei prevazute de pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice.

De asemenea, reincadrarea tranzactiilor drept transfer de active in baza art. 11 alin. (1) din Codul fiscal nu se justifica deoarece ele au un scop economic, iar niciuna din parti nu a obtinut niciun beneficiu fiscal din derularea activitatii de comert, organul fiscal neavand nici in aceasta ipoteza o justificare motivata. ABC SRL sustine ca, fata de eroarea in care se afla organul fiscal, chiar si in ipoteza in care tranzactiile ar fi reincadrate drept transfer de active, nu si pierde dreptul de deducere, ci se subroga in drepturile si obligatiile furnizorului ca expresie a aplicarii principiului neutralitatii taxei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la anulara dreptului de deducere pentru tranzactiile constand in achizitii de marfuri, in conditiile in care nu au verificat indeplinirea tuturor conditiilor pentru calificarea tranzactiilor drept transfer de active neimpozabil si au aplicat sanctiunea anularii fara sa precizeze scopul fiscal pentru care tranzactiile au fost taxate si elementele care au conturat scopul fiscal identificat.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au verificat activitatea ABC SRL pe linia TVA pentru perioada 01.01.2009-31.08.2012 si au constatat ca 83,75% din totalul TVA dedusa, respectiv TVA in suma de S lei provine din achizitiile de marfa de la furnizorul BDD SRL.

Avand in vedere acest lucru, faptul ca in aplicatia FISCNET furnizorul apare cu diferente semnificative in tranzactiile efectuate cu parteneri romani, precum si faptul ca furnizorul figureaza cu punct de lucru la aceeasi adresa unde societatea are, la randul sau, punct de lucru si sediu social, organele de inspectie fiscala au solicitat verificarea incrucisata a furnizorului BDD SRL.

Totodata, din verificarea efectuata organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC SRL a desfasurat in perioada ianuarie 2009 – mai 2012 activitati de prestare de servicii de publicitate catre ADM FARM SRL si inchiriere auto proprii catre BDD SRL.

Ulterior deschiderii procedurii de insolventa solicitata de furnizorul BDD SRL (pronuntata de Tribunalul Bucuresti in data de 20 aprilie 2012)

societatea ABC SRL a întreprins demersuri pentru schimbarea obiectului de activitate începând cu data de 06.06.2012 în comerț cu ridicata al produselor farmaceutice – cod CAEN 4646 și a sediului social în localitatea K. Pentru desfasurarea activității de comerț cu ridicata al produselor farmaceutice ABC SRL a obținut de la Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale autorizația de distribuție medicamente nr. AT/18.07.2012, în care se precizează explicit că autorizația este validă numai cu respectarea întocmai a prevederilor contractului de servicii logistice/custodie nr. xxx/14.05.2012 încheiat în prealabil de societate cu furnizorul BDD SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează că ABC SRL a încheiat cu furnizorul BDD SRL contractul de achiziții produse farmaceutice nr. C1/27.07.2012 și contracte de furnizare produse farmaceutice cu un număr de clienți/parteneri externi, aceiași cu cei ai furnizorului intern BDD SRL. Din aplicația FISCNET a rezultat și faptul că doamna HV, având funcția de contabil-sef la societate în baza contractului individual de muncă nr. CIM/13.08.2012 figurează cu certificat digital calificat și la furnizor.

Enumerarea demersurilor întreprinse de ABC SRL expune elemente de fapt care, coroborate și privite în ansamblul lor, conduc la ideea că BDD SRL, nefiind dizolvată, a transferat o parte a activității sale economice, care poate fi considerată o structură independentă, ceea ce se circumscrie noțiunii de “transfer de active” neimpozabil. În susținerea celor prezentate organele de inspecție fiscală rețin aspecte legate de schimbarea obiectului de activitate (același cu cel al furnizorului), la schimbarea sediului în aceeași locație cu furnizorul și, în mod special, faptul că furnizorul BDD SRL figura anterior cu punct de lucru în aceeași locație în baza contractului de subînchiriere încheiat cu ABC SRL. De asemenea, deși obiectul contractului de servicii logistice/custodie nr. xxx/14.05.2012 îl reprezintă “servicii de recepție, manipulare, depozitare, gestiune, pregătirea produselor pentru livrare” cu ABC SRL folosește mijloacele de transport și personalul calificat să realizeze transportul aparținând furnizorului BDD SRL pentru achiziții de produse farmaceutice de la alți furnizori, în afara contractului.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că ABC SRL nu beneficiază de drept de deducere a TVA în suma de S lei pentru achizițiile de marfă de la furnizorul BDD SRL, calificate drept “transfer de active” prevăzute de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal. Având în vedere că din baza de date FISCNET rezultă că împotriva furnizorului BDD SRL s-a formulat plângere penală pentru implicare în fraudă fiscală și soluția pronunțată în cazul C4440/04 Axel Kittel versus Statul Belgian conform careia “în care se stabilește, luând în vedere factorii obiectivi, că livrarea se face către o persoană impozabilă care a știut ori ar fi fost posibil să știe că, prin achiziția sa, a participat la o tranzacție care avea legătura cu o fraudă privind TVA, este de competența organelor judecătorești naționale să refuze persoanei impozabile dreptul de deducere a taxei achitate”, organele de inspecție fiscală precizează că prin reincadrarea ca și transfer de activitate a achiziției de marfuri de la BDD SRL au scos această tranzacție din sfera aplicării TVA, nemaexistând nici TVA deductibilă, nici TVA colectată. Prin urmare, nu se prejudiciază nici statul, nici societățile implicate – societatea

verificata si furnizorul –, iar prin solutia ce se va pronunta in cazul plangerii penale nu vor fi influentate constatarile din prezentul RIF referitoare la TVA neadmisa la deducere.

In drept, potrivit art. 128 si art. 145 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri** transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(5) **Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile** către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, **cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată**, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

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

“Art. 145. – (2) Orice **persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa** aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile”.

Referitor la “transferul de active” in intelesul taxei pe valoarea adaugata, pct. 6 din Normele metodologice date in aplicarea art. 128 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare expliciteaza urmatoarele:

“6. (7) **Transferul de active** prevăzut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal **este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active.** Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, **dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.** De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. **Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație.** Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, **primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea**

economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active **nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate.** În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes.

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

În speta, din documentele existente la dosar rezulta ca achizițiile de marfuri realizate de ABC SRL de la furnizorul intern BDD SRL au fost calificate în urma inspecției fiscale drept transfer de active neimpozabil, cu aplicarea excepției referitoare la taxarea tranzacției în scopuri fiscale. La rândul ei, ABC SRL susține pe fond ca achizițiile de marfa nu reprezintă transfer de active neimpozabil și ca organele de inspecție fiscală au respins nemotivat dreptul de deducere, în condițiile în care invocarea implicării furnizorului într-o fraudă fiscală nu este urmata de probarea intenției și implicării efective a beneficiarului în mecanismul de fraudare a TVA și niciuna dintre părți nu a obținut un beneficiu fiscal.

Se reține ca tratarea transferului total sau parțial de active ca o operațiune ce nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (neimpozabilă) este justificată, în principal, de faptul că într-o astfel de operațiune, beneficiarul ar fi fost obligat să facă un efort considerabil, în raport cu

resursele de care dispune, cu finantarea TVA platita furnizorului, chiar daca taxa ar fi dedusa si ar putea fi recuperata ulterior de la bugetul de stat.

Un asemenea tratament aplicat transferurilor de active are, in fapt, natura unei facilitati fiscale pentru persoanele impozabile, pentru care statele membre pot opta in conformitate cu art. 19 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevede:

"In cazul unui transfer, **indiferent daca este efectuat cu plata sau nu, sau sub forma de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei parti a acestora, statele membre pot considera ca nu a avut loc nici o livrare de bunuri** si ca persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta masurile necesare pentru a preveni distorsionarea concurentei, in cazul in care beneficiarul este o persoana partial impozabila. De asemenea, acestea pot adopta orice masuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol".

Astfel, din cuprinsul dispozitiilor reglementate atat de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal (legislatia nationala), cat si de art. 19 din Directiva 2006/112/CE (legislatia comunitara) rezulta ca transferul tratat ca operatiune ce nu reprezinta o livrare de bunuri este, in fapt, **un transfer de afacere, indiferent daca implica un transfer total sau partial de active si indiferent daca un astfel de transfer este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni cum sunt divizarea, fuziunea ori aportul in natura la capitalul societatii primitive.**

In contextul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile Curtii Europene de Justitie, astfel ca interpretarile Curtii sunt luate in considerare in vederea aplicarii uniforme a legii, tinandu-se cont si de circumstantele concrete ale fiecarei cauze in parte.

Astfel, se retine ca notiunea de "transfer [...] al tuturor activelor sau al unei parti a acestora" a fost interpretata de Curtea Europeana de Justitie in sensul ca aceasta include transferul unui fond de comert sau al unei parti autonome dintr-o intreprindere cuprinzand elemente corporale si, daca este cazul, necorporale care, impreuna, constituie o intreprindere sau parte a unei intreprinderi susceptibile sa desfasoare o activitate economica autonoma, dar ca aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vanzarea unui stoc de produse (paragr. 40 din Hotararea data in cazul C-497/01 Zita Modes).

Totodata, din jurisprudenta degajata in cazurile C- 08/98 Abbey National, C-497/01 Zita Modes si C-137/02 Faxworld reiese ca transferul de active se refera la o multitudine de resurse tangibile si intangibile care faciliteaza dezvoltarea unei activitati economice care urmareste un obiectiv precis. Resursele transferate trebuie sa constituie o structura independenta din punct de vedere tehnic, capabila sa efectueze activitati economice separate, iar primitorul lor trebuie sa continue activitatea sau partea din activitatea economica ce i-a fost transferata, fara sa existe intentia lichidarii afacerii.

In Hotararea data in cazul C-444/10 Schriever instanta europeana a aratat ca reprezinta transfer al tuturor activelor sau al unei parti a acestora,

transferul proprietatii asupra stocului de marfuri si a echipamentelor unui magazin de comert cu amanuntul concomitent cu inchirierea in favoarea cesionarului a spatiului comercial al magazinului respectiv pe durata nedeterminata, dar reziliabila in scurt timp de ambele parti, cu conditia ca activele transferate sa fie suficiente pentru ca cesionarul sa poata continua pe termen lung o activitate economica autonoma (paragr. 45 din hotarare).

Toate aceste interpretari ale jurisprudentei comunitare au fost integrate si explicitate in legislatia nationala la pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare. In plus, legiuitorul national a precizat expres la pct. 6 alin. (8) din Normele amintite ca beneficiarul transferului de active este considerat succesorul cedentului in ceea ce priveste drepturile si obligatiile in materie de TVA, iar aplicarea regimului de taxare pentru un transfer, altminteri neimpozabil, nu este sanctionata de organele de inspectie fiscala cu pierderea exercitarii dreptului de deducere, cu exceptia situatiei in care taxarea s-a efectuat in scopuri fiscale.

In raport de cele anterior prezentate, se retine ca speta ce face obiectul contestatiei **implica analiza** achizitiei de marfuri de catre ABC SRL de la furnizorul intern BDD SRL **pe doua planuri, respectiv calificarea unei tranzactii/operatiuni ca reprezentand transfer de active, pe de o parte si exercitarea dreptului de deducere, pe de alta parte.**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

In privinta transferului de active, se retine ca prin contractul de servicii logistice/custodie nr. xxx/14.05.2012, indispensabil, intr-adevar, pentru desfasurarea activitatii societatii intrucat validitatea autorizatiei de distributie medicamente nr. AT/18.07.2012 este conditionata de respectarea intocmai a prevederilor acestuia, societatea BDD SRL s-a angajat sa-l presteze contestatoarei ABC SRL servicii logistice constand in servicii de receptie, manipulare (descarcare, incarcare pe raft, pregatire de livrare, infoliere, incarcare in camion), depozitare, gestiune si pregatirea produselor pentru livrare.

Insa, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, organele de control **nu au facut nicio analiza a modului concret de derulare a contractului de servicii logistice/custodie**, in conditiile in care:

- in contract se precizeaza ca depozitul in care ABC SRL depoziteaza produsele farmaceutice este reprezentat de hala depozitului apartinand BDD SRL situat in judetul Ilfov, Localitatea K;

- aceasta mentiune vine in contradictie cu retinerea din cuprinsul raportului referitoare la faptul ca furnizorul BDD SRL figura anterior cu punct de lucru in aceeaasi locatie in baza contractului de subinchiriere incheiat cu ABC SRL, astfel ca **nu este clarificata relatia dintre parti in privinta spatiului utilizat pentru depozitarea marfii, respectiv *daca furnizorul a transferat ori nu contestatoarei o resursa tangibila sau acea resursa a fost pusa la dispozitie de catre beneficiar tocmai in considerarea prestarii serviciilor logistice de catre furnizor,***

- desi organele de inspectie fiscala au avut in vedere in analiza tranzactiilor “in mod special” faptul ca furnizorul BDD SRL figura anterior cu punct de lucru in aceeași locatie in baza contractului de subinchiriere incheiat cu ABC SRL (pg. 8/12 din raport), din analiza activitatilor desfasurate la capitolul 3.1 “TVA colectata” din raport **nu rezulta ca societatea a desfasurat activitati de subinchiriere** scutite ori taxabile prin optiune;

- prin contract furnizorul s-a angajat la prestatii lunare succesive de servicii logistice, fara ca organele de inspectie fiscala sa analizeze incidenta **periodicitatii furnizarii serviciilor** in ceea ce priveste transferul de resurse susceptibile a forma, impreuna cu alte elemente, o structura independenta necesara desfasurarii activitatii economice.

Celelalte aspecte consemnate in cadrul raportului de inspectie fiscala **nu fac dovada examinarii detaliate a tuturor circumstantelor edificatoare ale cazului**, respectiv:

- *schimbarea obiectului de activitate* al societatii contestatoare, din prestare de servicii publicitare in comert cu ridicata al produselor farmaceutice *nu este, in sine, determinanta pentru calificarea* unei tranzactii drept transfer de active neimpozabil, dupa cum se precizeaza expres la pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice anterior citate;

- *referirea la existenta acelorasi parteneri/clienti este insuficienta*, in conditiile in care nu se precizeaza daca intre parti a existat sau nu o cesiune a contractelor si daca relatiile comerciale ale BDD SRL cu partenerii respectivi au incetat dupa inceperea derularii lor de catre societatea contestatoare;

- faptul ca doamna HV, avand functia de contabil-sef la societate in baza contractului individual de munca nr. CIM/13.08.2012 figureaza cu certificat digital calificat si la furnizor nu poate fi analizat din punct de vedere al transferului de resurse (umane) necesar calificarii unei tranzactii drept transfer de active intrucat, pe de o parte, *organele de inspectie fiscala nu au precizat daca incheierea contractului individual de munca la contestatoare a fost precedata de incetarea raporturilor de munca la furnizor ori daca persoana in cauza exercita concomitent functia la ambele societati, iar pe de alta parte, functia de contabil-sef ori de titular al dreptului de a semna declaratii fiscale in numele societatii nu reprezinta, in sine, o resursa necesara continuarii activitatii tinand cont ca aceste functii sunt comune oricarei intreprinderi*; mai mult, organele de inspectie fiscala *nu au verificat daca intre cele doua societati a existat sau nu transfer de personal calificat specializat in domeniu (farmacisti etc.)*, tinand cont de specificitatea activitatii desfasurate – aceea de distributie cu ridicata a medicamentelor supusa unor criterii anume de autorizare;

- **neclarificarea raporturilor** dintre ABC SRL si BDD SRL rezulta si din aceea ca la dosarul cauzei exista doua contracte incheiate intre cele doua parti in data de 27.07.2012 cu acelasi obiect “vanzarea-cumpararea de produse farmaceutice si parafarmaceutice”, respectiv contractul de achizitii produse farmaceutice nr. C1/27.07.2012 in care contestatoarea are calitatea de furnizor si contractul de furnizare de produse nr. C2/27.07.2012 in care contestatoarea are calitatea de cumparator (beneficiar), *fara ca organele de inspectie fiscala sa analizeze incidenta existentei si derularii celor doua contracte asupra activitatii*

economice considerate a fi transferate prin tranzactia calificata drept "transfer de active";

- obiectul calificarii "transferului de active" il reprezinta achiziitiile de marfa realizate de ABC SRL de la BDD SRL si, desi prin contractul nr. C2/27.07.2012 furnizorul nu a transferat un stoc de marfa anume identificat (prin cantitate, sortiment, valoare etc.), ci marfuri in cantitati si sortimente solicitate de beneficiara contestatoare pe baza de comenzi transmise prin fax, e-mail sau telefon si la preturi neprecizate ("cele in vigoare la data livrarii"), organele de inspectie fiscala *nu au analizat in ce masura aceste operatiuni succesive de vanzare-cumparare pot reprezenta operatiunea de "transfer de active"*.

Rezulta ca organele de inspectie fiscala **nu au clarificat care sunt bunurile si/sau serviciile tangibile si intangibile transferate** de BDD SRL catre ABC SRL **si care, luate impreuna, reprezinta acea structura independenta** care sa-i permita acesteia continuarea activitatii economice si **nici care este momentul acestui transfer in raport de care sa se evidentieze ce bunuri si/sau servicii compun transferul de active** identificat in urma inspectiei.

In privinta exercitarii dreptului de deducere pentru o tranzactie ce poate fi calificata drept transfer de active, deci operatiune neimpozabila din perspectiva TVA, din prevederile pct. 6 alin. (8) teza finala **din Normele metodologice** date in aplicarea art. 128 alin. (7) din Codul fiscal **rezulta cu suficienta claritate faptul ca beneficiarul nu este sanctionat cu anulara deducerii, cu exceptia situatiei in care tranzactia a fost taxata in scopuri fiscale.**

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de control au anulat dreptul de deducere exercitat de ABC SRL pentru achiziitiile de marfuri de la furnizorul BDD SRL ca o sanctiune pentru taxarea tranzactiilor "in scopuri fiscale", prin luarea in considerare a faptului ca din baza de date FISCNET rezulta ca impotriva furnizorului BDD SRL s-a formulat plangere penala pentru implicare in frauda fiscala si invocand solutia pronuntata in cazul C4440/04 Axel Kittel versus Statul Belgian conform careia "in care se stabileste, luand in vedere factorii obiectivi, ca livrarea se face catre o persoana impozabila care a stiut ori ar fi fost posibil sa stie ca, prin achizitia sa, a participat la o tranzactie care avea legatura cu o frauda privind TVA, este de competenta organelor judecatoresti nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul de deducere a taxei achitate".

In raport de aceste constatari, se retine ca **organele de inspectie fiscala nu au aratat in niciun fel care sunt "scopurile fiscale" urmarite ori atinse de ABC SRL prin deducerea TVA** aferenta achiziitiilor de marfuri calificate ("reincadrate") drept transfer de active, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- sesizarea (plangerea) penala impotriva reprezentantilor furnizorului BDD SRL a fost intocmita de organele Garzii Financiare – Sectia Bucuresti sub nr./25.04.2012 si are in probatiune procesul-verbal de control nr./16.01.2012 impreuna cu documentatia aferenta, **fara nicio legatura cu**

tranzactiile dintre societatea contestatoare si furnizorul verificat intrucat priveste tranzactiile furnizorului stabilite cu alti parteneri si derulate anterior stabilirii relatiilor comerciale verificate;

- chiar in raportul ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, **inseși organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca “prin solutia ce se va pronunta in cazul plangerii penale nu vor fi influentate constatările din prezentul RIF referitoare la TVA neadmisa la deducere”;**

- totodata, in referatul ce insoteste dosarul cauzei nr.2014 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov precizeaza ca asupra ABC SRL **nu au fost sesizate organele de urmarire penala;**

- or, daca solutia ce se va da in cazul plangerii penale a furnizorului nu influenteaza constatările referitoare la TVA neadmisa la deducere, iar tranzactiile societatii contestatoare inseși nu au facut obiectul vreunei plangeri penale, **referirea la plangerea penala impotriva furnizorului apare ca superflua**, neputand fi retinuta ca argument al neadmiterii deducerii TVA ca masura sanctionatorie pentru taxarea in scopuri fiscale a unei tranzactii altminteri neimpozabila;

- aceeași retinere este valabila si cazul invocării jurisprudentei comunitare din cazul C4440/04 Axel Kittel versus Statul Belgian (corect cauzele conexe C-439/04 si C-440/04 Axel Kittel și Recolta Recycling), **organele de inspectie fiscala nedescrind mecanismul fraudării in materie de TVA, neprecizand participantii la fraudă, nespecificand implicarea societatii contestatoare in acest mecanism alaturi de ceilalti participanti si nerelevand care sunt elementele faptice de natura sa contureze posibilitatea ca societatea contestatoare sa fi stiut ori sa fi fost posibil sa stie ca este implicata intr-o fraudă fiscala;**

- dimpotriva, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala rezulta ca marfurile achizitionate de contestatoare prin tranzactiile recalificate ca transfer de active au facut obiectul unor livrari intracomunitare scutite de TVA cu drept de deducere, care au fost verificate si confirmate la nivel comunitar prin schimb de informatii; in acelasi timp, a fost solicitata verificarea incrucisata a insusi furnizorului BDD SRL, pentru care s-a primit procesul-verbal nr.2014, **fara ca organele de inspectie fiscala sa faca vreo referire la rezultatele verificării la furnizor de natura sa releve existenta fraudei fiscale** si implicarea contestatoarei in aceasta. Cu titlu de exemplu, se retine ca din sesizarea penala a organelor Garzii Financiare reiese ca, in urma controlului operativ din 28.10.2011, a fost indisponibilizat stocul de marfa existent la depozitul furnizorului BDD SRL din Localitatea K, fara ca organele de inspectie fiscala sa consemneze in raport daca achizițiile de marfuri realizate de contestatoare de la acest furnizor au sau nu vreo legatura cu stocul de marfa indisponibilizat.

Astfel, fata de cele anterior prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala ***nu au specificat de niciun fel care au fost scopurile fiscale urmarite prin taxarea achizițiilor de marfuri si nici care sunt elementele ce denota scopul identificat***, pentru a aplica sanctiunea anularii dreptului de deducere a TVA chiar si in situatia in care tranzactiile reprezentau, intr-adevar,

un transfer de active. In plus, se retine si faptul ca "**pura**" **exercitare de catre un beneficiar a dreptului de deducere pentru TVA aplicata unui transfer de active nu echivaleaza cu "taxarea in scopuri fiscale"** prevazuta de legiuitor ca o conditie pentru anulara, cu titlu de exceptie, a deducerii TVA intrucat, **daca scopul fiscal ar fi echivalent cu deducerea, reglementarea exceptiei de catre legiuitor n-ar mai fi avut nicio logica avand in vedere ca regula este pastrarea dreptului de deducere exercitat.**

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca in cuprinsul raportului intocmit in urma verificarii organelor de inspectie fiscala **nu au examinat toate circumstantele edificatoare** ale spetei, atat in ceea ce priveste calificarea achizitiilor succesive de marfuri drept un transfer de afacere neimpozabil, cat si in ceea ce priveste aplicarea sanctiunii anularii dreptului de deducere exercitat de ABC SRL, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu poate verifica motivele de fapt care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate in ceea ce priveste diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

In subsidiar, se retine si sustinerea contestatoarei referitoare la neanalizarea si solutionarea motivata a punctului sau de vedere exprimat la incheierea inspectiei in raport de prevederile art. 109 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora "*In cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, **motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere***". Astfel, simpla mentiune a organelor de inspectie fiscala de la pg. 12/12 din raportul de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014 in sensul ca "urmare analizei punctului de vedere prezentat si a documentelor atasate, care contine un numar de 137 de file, echipa de inspectie fiscala isi sustine si mentine constatarile din prezentul Raport de Inspectie Fiscala" nu poate echivala cu o opinie motivata vis-à-vis de punctul de vedere al societatii verificate, chiar daca lipsa acestei opinii nu atrage nulitatea actului actului administrativ, asa cum sustine societatea contestatoare.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei si analiza detaliata a naturii achizitiilor de marfuri realizate de societate de la furnizorul sau, cu identificarea elementelor transferate care, luate impreuna, reprezinta structura economica independenta necesara calificarii tranzactiilor drept transfer de active si, in masura in care se releva ca aceste achizitii reprezinta transfer de active prin aplicarea sanctiunii anularii dreptului de deducere numai in ipoteza in care taxarea s-a efectuat in scopuri fiscale precizate si conturate prin elementele de fapt identificate.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (7) si alin. (8) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti sau la Tribunalul Ilfov.