

**R O M Â N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

DECIZIA nr.483

Dosar nr.318/54/2012

**Ședința publică de la 4 februarie 2014**

Președinte: X	- judecător
X	- judecător
X	- judecător
X	- magistrat asistent

---

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice X (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) împotriva Sentinței civile nr. 104 din data de 1 martie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-a prezentat recurenta-reclamantă S.C. .X. SA, reprezentată de avocați X și X și recurentele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. reprezentate de consilier juridic X.

Procedura completă.

S-a făcut referatul cauzei, magistratul-asistent arătând că recursurile au fost declarate și motivate cu respectarea dispozițiilor art.20 alin.(1) din Legea nr.554/2004 cu referire la art.303 alin.(1) Cod procedură civilă.

Nemaiexistând chestiuni prealabile, Înalta Curte a constatat cauza în stare de judecată și a dat cuvântul părților referitor la recursurile formulate.

Reprezentanții recurente-reclamante S.C. .X. SA au solicitat admiterea recursului și modificarea hotărârii instanței de fond în sensul admiterii și a cererii reclamantei ce viza TVA colectată aferentă livrărilor de zahăr către firme aflate în insolvență, în condițiile în care în speță nu se impunea efectuarea unui alt control, ci soluționarea contestației recurente pe fond. Au arătat că instanța de fond a admis în parte cererea reclamantei-recurente, menținând, astfel, unele

dispoziții din actele contestate, anume cea privind efectuarea unui alt control pe aspectele contestate, dar, raportat la dispozițiile art.218 Cod procedură fiscală, controlul legalității unui act administrativ fiscal este limitat la cenzurarea deciziei emisă în soluționarea contestației, la sumele imputate și măsurile dispuse. Au mai învederat că s-a efectuat controlul dispus prin actul contestat și menținut de către instanța de fond, decizia de impunere inițială fiind semnificativ modificată, deci nu se mai pune problema prejudiciului sau a unei eventuale contestări în instanță a acestei decizii, dar în speță poate fi cenzurată legalitatea unui act administrativ care și-a epuizat efectele, tocmai în considerarea faptului că acesta a produs efecte pe perioada cât a fost în vigoare.

Reprezentanta recurentelor-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, .X. a solicitat admiterea recursurilor formulate și modificarea sentinței de fond în sensul respingerii în totalitate a cererii reclamantei, susținând că în mod eronat a anulat instanța de fond, în parte, actele contestate. A mai arătat că, din totalul livrărilor de zahăr înregistrate de către reclamanta-recurentă doar o parte au putut fi calificate ca și livrări intracomunitare, pentru celelalte reclamanta nu a putut prezenta documentele cerute de lege și deci în mod corect s-a refuzat cererea sa de rambursare a TVA aferent acestor livrări.

Având cuvântul, în replică, reprezentanții recurtei-reclamante S.C. .X. SA au solicitat respingerea recursurilor formulate de către pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., arătând că în mod corect a reținut instanța de fond

faptul că reclamanta a făcut dovada livrărilor intracomunitare. Au susținut că documentele prezentate de aceasta conțineau toate mențiunile obligatorii pentru recurentă, inclusiv ștampila acesteia, și anterior fuseseră acceptate fără obiecții de către pârătă, că marfa a fost livrată în regim de franco depozit, potrivit obligațiilor contractuale, și că nu-i poate fi imputată conduita ulterioară a partenerilor de afaceri, inclusiv modul în care aceștia țin evidențele.

A mai arătat că declararea caracterului intracomunitar se face de către operatorii români, nu de către cei bulgari, a căror onestitate stă sub semnul întrebării în prezenta speță întrucât aceștia nu au declarat importurile efectuate, că marfa a fost achitată integral anterior livrării, potrivit documentelor contabile, iar regimul de franco depozit

înseamnă că vânzătorul nu mai are nici o obligație după predarea acesteia, având dreptul la rambursarea TVA în condițiile în care a prezentat toată documentația prevăzută de lege.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. SA a formulat contestație împotriva Deciziei nr. 4/06.01.2012 privind soluționarea contestației formulate de reclamantă, a Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sun nr. .X./09.05.2011 și a Deciziei de Impunere nr.X/ 12.05.2011 întocmite de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., solicitând anularea debitului în sumă de .X.lei.

Prin Sentința civilă nr.959 din data de 11 martie 2013, Curtea de Apel București - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal a admis în parte contestația formulată de reclamanta S.C. .X. SA, și, în consecință, a anulat Decizia nr.4/ 06.01.2012 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Decizia de Impunere nr. .X./12.05.2011 emisă de D.G.F.P. .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și Raportul de Inspecție Fiscală nr. .X./09.05.2011 întocmit de D.G.F.P. .X., în ceea ce privește suma de .X.lei, ce reprezintă TVA aferentă livrărilor intracomunitare de zahăr, menținând celelalte dispoziții ale actelor contestate.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut următoarea situație de fapt:

- prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./09.05.2011 emis de D.G.F.P. .X. și Decizia de impunere nr. .X./12.05.2011 emisă de D.G.F.P. .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X.lei și s-a stabilit astfel în sarcina reclamantei S.C. .X. SA obligația de plată a acestei sume.

- împotriva celor două acte, reclamanta a formulat contestație, care a fost respinsă prin Decizia nr.4/ 06.01.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționarea a Contestațiilor din cadrul ANAF. Prin această decizie s-a dispus respingerea ca nemotivată a contestației formulate de reclamantă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/ 12.05.2011 pentru suma de .X.lei reprezentând taxa pe valoarea

adăugată suplimentară; respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./12.05.2011 pentru suma de .X.lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară; desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./12.05.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, pentru TVA în sumă de .X.lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Solicitările reclamantei privind sumele de X lei, ce reprezintă TVA colectată aferentă livrărilor de zahăr efectuate de aceasta către firme aflate în procedura insolvenței și de X lei, aferentă achizițiilor de la operatori economici inactivi sau de la operatori economici care nu au declarat livrările și care nu au răspuns la toate solicitările de control încrucișat au fost respinse cu motivarea că prin Decizia de soluționare a contestației nr.4/ 06.01.2012 s-a desființat decizia de impunere cu privire la aceste sume, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin decizia de soluționare, control care a avut loc, iar în urma reverificării, s-a emis Decizia de impunere nr.X/ 31.08.2012 (fila 5 volum II), prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei o sumă de plată mai mică, respectiv de X lei și numai pentru o tranzacție efectuată cu societatea X SRL, decizie care poate fi atacată separat conform art. 205 și urm. din Codul de procedură fiscală.

Suma de .X.lei, ce provine din preluarea eronată a soldului sumei negative de TVA din perioada precedentă, a fost reținută ca recunoscută de reclamantă ca fiind datorată.

Contestația reclamantei privind suma de .X.lei, ce reprezintă TVA colectată pentru livrările intracomunitare efectuate la un număr de 11 firme din Bulgaria, a fost admisă cu motivarea că, așa cum reiese din actele dosarului, facturile fiscale privind achizițiile în cauză cuprind informațiile prevăzute de art.155 alin.5 din Codul fiscal, inclusiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorilor bulgari în Bulgaria, tranzacțiile bancare sunt stipulate

prin extrase de cont și sunt înregistrate în contabilitatea reclamantei, aspecte de altfel necontestate de organul fiscal, reclamanta a făcut dovada ca bunurile au fost transportate din România în Bulgaria cu scrisori de transport (CMR), neregularitățile invocate de pârâtă nefiind de natură a afecta valabilitatea contractului de transport.

A arătat prima instanță că faptul că societățile bulgare nu au declarat achizițiile intracomunitare de la S.C. .X. SA sau au declarat sume mai mici decât cele declarate de contestatoare ori nu au fost găsite la sediul social sau au declarat că nu au avut relații comerciale cu reclamanta, nu-i este imputabil reclamantei, persoana impozabilă neavând, potrivit dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului European din 28 noiembrie 2006, astfel cum au fost interpretate de Curtea Europeană de Justiție, obligația de a se asigura că beneficiarul facturii și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoare adăugată.

Nici aspectele că unele firme de transport românești nu funcționează la sediul social declarat sau că nu au fost identificate documente care să ateste vreo relație comercială între ele, contestatoare și societățile bulgare ori că s-au sustras de la efectuarea controlului sau au efectuat transporturi de zahăr pentru un operator bulgar, dar nu în Bulgaria, ci pe ruta X-X., nu-i pot fi imputate reclamantei, în condițiile în care aceasta a arătat că transportul era în sarcina cumpărătorului și astfel nu se impuneau verificări suplimentare din partea reclamantei.

Acest aspect se deduce cu claritate din actele dosarului, de unde rezultă că cele mai multe transporturi au fost efectuate cu mijloace de transport înregistrate în Bulgaria, iar organele de control i-au impus reclamantei să facă dovada cu acte că transportul era în sarcina cumpărătorului doar în situația în care transportator era o societate românească, nu și când acesta era o societate bulgară, ceea ce conduce la ideea că o astfel de situație nu este necesar a fi dovedită pentru soluționarea cererii de rambursare TVA.

Împotriva Sentinței civile nr.X din 1 martie 2013 au formulat recurs atât reclamanta S.C. .X. SA, cât și pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

*1. Recursul reclamantei S.C. .X. SA*

Reclamanta a solicitat modificarea în parte a hotărârii instanței de fundași anume în ceea ce privește capătul de cerere ce viza suma

de X lei reprezentând TVA colectată aferent livrărilor de zahăr efectuate către firme aflate în insolvență.

A susținut, în esență, că trebuia admisă contestația sa în sensul exonerării de la plata sumei astfel stabilite și nu a dispunerii unei noi verificări și că instanța de fond a împărțit în mod incorect punctul de vedere exprimat în Decizia de soluționare a contestației nr.4/6.01.2012 în sensul că s-ar impune o nouă reverificare, urmând ca rezultatele acesteia să fie contestate în instanță.

### 2. *Recursul pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.*

Această pârâtă a solicitat modificarea hotărârii instanței de fond în sensul respingerii în totalitate a contestației reclamantei ca neîntemeiată, cu consecința menținerii Deciziei nr. 4/06.01.2012, a Deciziei de impunere nr.X/ 12.05.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 09.05.2011.

Recurenta a susținut, în esență, că hotărârea a fost dată cu interpretarea și aplicarea greșită a legii în ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA colectată pentru livrări intracomunitare efectuate la un număr de 11 firme din Bulgaria, în condițiile în care, în urma unei ample și amănunțite verificări, coroborate de înscrisurile prezentate în cauză, s-a constatat că zahărul livrat de S.C. .X. SA către cele 11 firme din Bulgaria nu a ajuns în totalitate la destinație, ci a fost distribuit pe piața românească, astfel încât nu se poate acorda scutirea de taxă conform prevederilor art.143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

### 3. *Recursul pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală*

Această pârâtă a criticat, de asemenea, hotărârea instanței de fond sub aspectul nelegalei admiteri, în parte, a contestației formulate de S.C. .X. SA.

A arătat că actele administrativ fiscale au fost legal și temeinic emise din perspectiva dispozițiilor art.128, art.134, art.143, art.144<sup>1</sup>, art.155 alin.(5) Cod Fiscal și ale art. 10 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2421/2007, în condițiile în care CMR-urile prezentate de reclamantă nu prezentau toate mențiunile cu caracter obligatoriu, partenerii bulgari ai reclamantei nu au declarat operațiunile respective sau le-au declarat parțial, cantitățile din facturi și din CMR-uri nu corespund, iar cu privire la unii transportatori sau importatori au fost descoperite mențiuni care nu corespund realității.

Față de acestea, și întrucât reclamanta nu a putut prezenta argumente sau înscrisuri din care să rezulte cu claritate că marfa a

fost transportată din România în Bulgaria, livrările respective nu puteau fi considerate intracomunitare.

Analizând recursurile formulate prin prisma motivelor invocate și în raport de probele administrate și cadrul legal aplicabil, Curtea le va respinge pentru următoarele considerente:

I. În ceea ce privește recursul formulat de recurenta-pârâtă S.C. .X. SA prin care se susține nelegalitatea respingerii cererii referitoare la anularea TVA în sumă de X lei calculată aferent livrărilor de zahăr efectuate către firme aflate în insolvență, Curtea reține următoarele:

În cadrul contestației administrative formulate de recurenta-reclamantă împotriva Deciziei de impunere nr.55/2011, *capătul de cerere* privind anularea sumei de X lei ce reprezintă TVA calculată aferentă livrărilor de zahăr către firmele aflate în insolvență, *a fost admis*, prin Decizia nr.4/2012 a D.G.S. - A.N.A.F., care face obiectul prezentei cauze.

Astfel, cu privire la acest capăt de cerere s-a dispus *desființarea parțială* a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată (Decizia nr.X/2011) cu privire la suma de X lei, reținându-se în sarcina organelor de inspecție fiscală, *obligația efectuării unei noi verificări a TVA* pe aceeași perioadă. Cu alte cuvinte, în legătură cu acest capăt de cerere organul administrativ nu a soluționat pe fond contestația ci a dispus efectuarea unei noi verificări.

În aceste condiții, având în vedere dispozițiile exprese ale art.218(2) Cod procedură fiscală, în mod corect judecătorul fondului a reținut că *nu se poate pronunța în mod direct*, fără parcurgerea procedurii prevăzute de art.205 și următoarele din Codul de procedură fiscală, asupra actului administrativ contestat.

De altfel, așa cum rezultă din actele de la dosar, în urma reverificării dispuse, s-a emis o nouă Decizie de impunere nr.X/31.08.2012 prin care s-a stabilit în sarcina recurentei-reclamante o sumă de plată mai mică, decizie care poate fi atacată separat, conform dispozițiilor art.205 Cod procedura fiscală.

II. În ceea ce privește recursurile declarate de recurenții-pârâți D.G.F.P. .X. și A.N.A.F., acestea vor fi analizate împreună, dat fiind faptul că în ambele recursuri se susțin, în esență, aceleași motive de nelegalitate cu privire la admiterea acțiunii în legătură cu suma de .X.lei reprezentând TVA colectată pentru livrări intracomunitare efectuate la un număr de 11 firme din Bulgaria.

Curtea va înlătura susținerile recurentelor cu privire la această sumă, reținând următoarele:

Reclamanta-recurentă S.C. .X. SA a efectuat în perioada 1.08.2009 – 28.02.2010 livrări de zahăr la un număr de 11 firme din Bulgaria în sumă totală de X lei.

Pentru toate aceste operații reclamanta-recurentă a prezentat facturi fiscale întocmite conform dispozițiilor art.155 alin.5 din Codul fiscal (împrejurare necontestată de pârâții-recurenți).

Potrivit dispozițiilor art.143 alin.2 lit.a) din Codul fiscal în vigoare la data încheierii tranzacțiilor, *sunt scutite de taxă „livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru...”*.

În aplicarea dispozițiilor mai sus enunțate, a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2421/2007, care la art.10 alin.1 prevede în mod expres că „scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri... se justifică pe baza următoarelor documente: a) factura care trebuia să conțină mențiunile prevăzute la art.155(5) Cod fiscal și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru; documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și după caz c) orice alte documente doveditoare”.

Or, așa cum rezultă din actele dosarului, reclamanta-intimată S.C. .X. SA a prezentat *toate facturile fiscale* privind achizițiile în cauză facturi ce cuprind informațiile prevăzute de art.155(5) Cod fiscal, inclusiv codul de înregistrare în scopuri TVA atribuit cumpărătorilor bulgari și a făcut dovada că bunurile au fost transportate din România în Bulgaria prin scrisorile de trăsură (C.M.R.).

Așa fiind, în mod corect prima instanță a reținut că nu i se poate imputa reclamantei-intimate (care și-a respectat obligațiile prevăzute de legislația română) faptul că operatorii bulgari nu au declarat toate operațiunile organelor competente din Bulgaria sau nu au fost găsite la sediul social declarat.

În același sens sunt și dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului European din 28.11.2006, în raport de care persoana impozabilă (reclamanta-intimată) nu are obligația de a se asigura că beneficiarul facturii (partea bulgară) și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoare adăugată.



În consecință, în raport de cele mai sus reținute și față de dispozițiile art.312 Cod procedura civilă, recursurile vor fi respinse ca nefondate, soluția pronunțată fiind legală și în deplină concordanță cu dispozițiile legale aplicabile.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:

Respinge recursurile declarate de S.C. .X. SA și pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr. 104 din data de 1 martie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondate. Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 4 februarie 2014.

**JUDECATOR,**                      **JUDECATOR,**                      **JUDECATOR,**  
X                                      X                                      X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X