

ROMÂNIA  
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE  
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.4794

Dosar nr.1/33/2013

Ședința publică de la 11 decembrie 2014

Președinte:	.X.	- Judecător
	.X.	- Judecător
	.X.	- Judecător
	.X.	- Magistrat asistent

&&&

La data de 13 noiembrie 2014 s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.A. (*fostă* S.C. .X. S.A.) prin administrator judiciar .X. SPRL împotriva sentinței civile nr..X./2013 din 1 aprilie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 13 noiembrie 2014, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 20 noiembrie 2014, la data de 27 noiembrie 2014, la data de 4 decembrie 2014 și ulterior, la data de 11 decembrie 2014.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. .X./2013 din 1 aprilie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a, civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SA împotriva pârâtei Agenția Generală de Administrare Fiscală -Direcția Generala a Marilor Contribuabili, având ca obiect contestație act administrativ fiscal decizia nr. 297/2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a constatat că reclamanta a înțeles să conteste modalitatea de stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare pentru următoarele sume:

- .X. lei aferente serviciilor de consultanță, asistență de specialitate și management activ;

- .X. lei reprezentând servicii de transport facturate de către SC Eurolexim SRL;
- .X. lei reprezentând TVA aferent facturilor emise de SC .X. SRL;
- .X. lei reprezentând TVA aferentă livrărilor intracomunitare către .X. KFT și .X. BT.

Preliminar, Curtea a constatat că reclamanta nu a înțeles să depună nicio probă în susținerea poziției sale procesuale deși și cu prilejul soluționării contestației formulate în etapa administrativ juridictională, autoritatea fiscală a făcut aplicarea art.206 alin.1 C.pr.fiscală coroborat cu art.11.1 lit.a din OPANAF nr.2137/2011.

În primul rând, Curtea a reținut că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este necesar ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu facturi fiscale care să conțină cel puțin elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003.

Curtea a constatat că facturile emise nu cuprind descrierea serviciilor prestate de către .X. și nici nu fac trimitere la convenția părților astfel că se poate susține cu temei că acestea nu pot sta la baza exercitării dreptului de deducere a TVA. De altfel, se poate observa că obiectul contractului încheiat de părți îl constituie *serviciile de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, constând în consultanță, îndrumare, asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate al beneficiarului, reprezentarea beneficiarului în raporturile cu terții și/sau cocontractanți în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate, precum și asigurarea managementului activ al societății prin intermediul salariaților executantului*, obiect care conține noțiuni generale și impersonale și care nu detaliază natura serviciilor contractate pentru realizarea unei cuantificări a prestației, termenele la care serviciile trebuie să se realizeze, tariful perceput pentru fiecare serviciu acordat, etc. astfel că descrierea serviciilor efectiv prestate era necesară.

Curtea a observat că documentele justificative predate de reclamantă echipei de control sunt decizii, dispoziții, circulare, instrucțiuni, protocoale, procese verbale și regulamente, care nu vizează serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ menționate în contract, multe fiind pentru uzul intern al altor societăți (.X., .X.).

În fine, Curtea a mai constatat că și cheltuielile cu remunerația persoanelor care sunt salariați ai executantului și au prestat servicii la sediul executantului, ca urmare a repartizării cheltuielilor în cadrul grupului, așa-zisa "cota salarii corporatiste", incluse de .X. în facturile lunare, nu sunt menționate în contract și actele adiționale ca fiind în sarcina reclamantei astfel că plata acestora nu poate avea o justificare legală.

Curtea a apreciat că se poate conchide, prin urmare, că reclamanta nu a dovedit prin documente justificative că poate proceda la exercitarea dreptului său de deducere a taxei pe valoarea adăugată, simpla întocmire a unei facturi, încheiere a unui contract, a unui act de predare primire a raportului privind serviciile acordate, raport care reprezintă o detaliere a cheltuielilor executantului și contravaloarea acestora, nu poate constitui o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv prestate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale reclamantei, susținerile contrare fiind nefondate.

În al doilea rând, Curtea a constatat din probele existente la dosar că în perioada 23.01.2008 - 31.03.2008, reclamanta a înregistrat în evidenta contabilă și a dedus taxa aferentă a 12 facturi, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X. lei emise de SC .X. SRL .X., reprezentând servicii de transport intern pe diverse rute din țară. Documentația depusă relevă faptul că facturile nu au anexate comenzile, avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport (CMR) aferenta mărfurilor care au făcut obiectul transporturilor.

Curtea a reamintit că și pentru această sumă dispozițiile art.145 alin.2 lit.a) C.fiscal sunt incidente astfel că este necesar ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate să se facă dovada faptului că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanelor impozabile.

În speță, din probele administrate a rezultat că reclamanta nu a înțeles să depună documentele justificative pentru serviciile de transport pentru care se solicită deducerea TVA respectiv comenzile, avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport (CMR) aferenta mărfurilor care au făcut obiectul transporturilor, susținerile contrare fiind nefondate.

În aceste condiții, întrucât reclamanta nu a justificat efectuarea operațiunilor taxabile, nesocotind dispozițiile art.65 alin.1 din OG nr.92/2003, instanța a apreciat că ipoteza normei legale instituite prin art.145 C.fiscal nu este întrunită iar exercitarea dreptului de deducere a TVA nu este posibilă.

Așadar, contestația reclamantei referitoare la exercitarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei este nefondata și a fost respinsă.

În al treilea rând, instanța de fond a reținut că prin actul de control întocmit de către organele abilitate ale pârâtei s-a stabilit că reclamanta nu își poate exercita dreptul de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei întrucât societatea emitentă se află în procedura insolvenței iar reclamanta nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003.

Curtea a reținut că în ipoteza în care în raporturile comerciale se află o persoană față de care s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței, aplicarea măsurilor de simplificare este obligatorie, iar în situația în care furnizorul nu a menționat "taxarea inversă", beneficiarul este obligat să aplice "taxarea inversă", făcând din proprie inițiativă această mențiune pe factură și neefectuând plata taxei către furnizor.

Așadar, întrucât în perioada 18.03.2008 - 16.05.2008, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă a 5 facturi, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X.,34 lei emise de SC .X. SRL .X., aflată în procedura insolvenței, potrivit mențiunilor existente în sentința nr..X. din data de 18.03.2008 a Tribunalului Comercial .X., publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr..X./2008, Curtea constată că în mod corect organele de control au stabilit că prin neaplicarea taxării inverse, reclamanta a beneficiat nejustificat de deducerea TVA, respectiv a diminuat TVA de plată cu suma de .X. lei iar în temeiul art.22 lit.d), art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru perioada cuprinsă între lunile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost dedusă fără a fi și colectată și data de 25.12.2009, au stabilit majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Apărărilor reclamantei potrivit cărora și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată până la momentul la care i-a fost notificată deschiderea procedurii insolvenței SC .X. SRL nu au fost reținute de instanță întrucât potrivit art.7 alin.9 din Legea nr.85/2006, publicarea actelor de procedură sau a hotărârilor judecătorești în BPI înlocuiește, de la data publicării acestora, citarea, convocarea și notificarea actelor de procedură efectuate individual față de participanții la proces, acestea fiind prezumate a fi îndeplinite la data publicării.

În al patrulea rând, cât privește suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă livrărilor intracomunitare către .X. Kft și .X. BT, ambele din Ungaria, reclamanta susține că beneficiază de dreptul de deducere întrucât bunurile predate transportatorului au părăsit teritoriul țării și, ca atare, se constituie în livrări intracomunitare pentru care are drept de deducere.

Din probele existente la dosar, Curtea a reținut că în perioada 2008-2009 SC reclamanta a emis către două societăți din Ungaria, .X. Kft și .X. BT, facturi interne și externe pentru produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), în regim de scutire de TVA, cu drept de deducere în valoarea totală de .X. lei.

Din înscrisurile existente la dosar (scrisori de transport internațional) a rezultat că transporturile au fost efectuate de societăți cu sediul social declarat

în România, iar plata mărfurilor s-a efectuat de către beneficiari cu dispoziții de plată externă, din conturi în valută deschise la .X. Timișoara.

Curtea a reținut că nu există la dosar nicio probă care să ateste existența livrărilor intracomunitare, înscrisurile depuse confirmând faptul că bunurile facturate de reclamantă către cele două societăți din Ungaria nu au fost transportate din România în Ungaria (împrejurare necontestată de reclamantă), astfel că se poate susține cu temei că nu este îndeplinită condiția prevăzută la art.128 alin.(9) C. fiscal.

De altfel, reclamanta nu contestă faptul că Garda Financiară, a constatat că mărfurile livrate către cele două societăți din Ungaria nu au părăsit teritoriul României, dar consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda scutirea de TVA cu drept de deducere, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât acestea nu reprezintă livrări intracomunitare, contravine legislației și jurisprudenței comunității europene, invocând în acest sens principiul securității juridice, proporționalității și neutralității TVA.

Curtea a constatat că livrările erau confirmate pe documentele de transport de reprezentantul celor două societăți din Ungaria la sediul reclamantei și nu la locul de recepție a mărfii, astfel că această activitate desfășurată poate fi interpretată ca fiind de natură să nască suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii, reclamanta având obligația de a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Mai mult, legea nu limitează modalitatea de dovedire a livrărilor intracomunitare doar la scrisoarea de transport astfel că reclamanta putea, indiferent de condiția de livrare stabilită între părți, să solicite orice alte documente ca dovadă suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul României (foaie da parcurs, ordin de deplasare al conducătorului auto, taxa de drum achitată în Ungaria).

Întrucât nu a procedat astfel, prima instanță a apreciat că reclamanta nu „a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă”.

În raport de toate aceste considerente, Curtea a apreciat că în mod corect organele fiscale au stabilit că reclamanta nu poate beneficia de scutirea de TVA, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât mărfurile nu au părăsit teritoriul României, iar reclamanta nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către cele două societăți din Ungaria nu o determină să participe la o fraudă, susținerile contrare nefiind fondate.

În al cincilea rând, cât privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în aplicarea principiului "accessorium sequitur principalem", Curtea a reținut că întrucât în sarcina reclamantei s-a stabilit debitul principal reprezentând taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată în condițiile legii.

Împotriva acestei hotărâri, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, S.C. .X. S.A., prin administrator judiciar .X. SPRL, a declarat recurs, invocând în drept dispozițiile art. 304 pct.7,8 și 9 și art. 304<sup>1</sup> din Codul de procedură civilă.

Prin cererea de recurs s-a solicitat în principal casarea sentinței cu trimiterea cauzei spre rejudecare în conformitate cu dispozițiile art. 314 Cod procedură civilă, apreciindu-se că situația de fapt nu a fost pe deplin lămurită și, deci, practic nu s-a cercetat fondul cauzei, iar în subsidiar casarea cu reținere pentru motivele prevăzute de art. 304 pct.7, 8 și 9 Cod procedură civilă.

Prin „precizări” ulterioare (sistematizare a motivelor de recurs) s-a arătat că solicitarea principală este aceea de modificare în tot a sentinței atacate cu consecința anulării actelor administrativ fiscale contestate, iar cea subsidiară este cea de casare a sentinței și de trimitere a cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe în vederea lămuririi situației de fapt fiscale reale, sub toate aspectele.

În dezvoltarea motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă (sentința recurată este rezultatul unei interpretări și aplicări greșite a legii) criticile recurente au fost prezentate pentru fiecare categorie de obligații fiscale, în esență arătându-se următoarele:

-În ceea ce privește TVA în cuantum de .X. lei, aferentă livrărilor intracomunitare către .X. Kft și .X. BT

Cadrul legal este reprezentat de art. 128(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care definește livrarea intracomunitară, art. 143(2) din Legea nr. 571/2003 și art. 10(1) din Ordinul MFP nr.2222/2006, iar în cuprinsul dispozițiilor legale menționate nu există prevederi care ar preciza ce document anume atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru. De asemenea, nici în alte acte normative naționale nu există prevederi exprese privind documentul în cauză.

În conformitate cu art. 148(2) și art.11 din Constituția României, având în vedere că livrările respective au caracter internațional, devin aplicabile prevederile Convenției ONU din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR). În același sens sunt și concluziile Avocatului General al CJUE în cauza C-409/04 Teleos și alții, care

arată că dovada livrării intracomunitare se poate face prin documente emise de persoane private (paragraful 67), teză care se regăsește și în Hotărârea CJUE în cauza menționată.

În acest context interpretarea instanței de fond apare ca eronată atunci când arată că „se poate afirma că reclamanta nu a luat toate măsurile rezonabile” pentru a dovedi că livrările de mărfuri ar fi avut caracter intracomunitar, dovadă ce i-ar fi incumbat pentru a putea beneficia de scutirea de la plata TVA.

Recurenta subliniază că a pus la dispoziția instanței toate documentele cerute de Codul fiscal și de Ordinul nr. 2222/2006, care dovedesc fără putință de tăgadă faptul că livrările de mărfuri către societățile din Ungaria reprezintă livrări intracomunitare scutite de TVA și anume : facturile externe (commercial invoice), facturile fiscale conform art. 155(5) din Codul fiscal, avizul de însoțire a mărfii, certificatele de calitate, scrisorile de transport internațional (CMR) semnate și ștampilate care atestă că mărfurile au ajuns în Ungaria.

Fără temei legal sau de altă natură instanța de fond reține o culpă a reclamantei pentru că nu ar fi solicitat și alte documente transportatorului pentru a demonstra că mărfurile ar fi trecut granița în Ungaria, ignorând faptul că, din modul în care s-au purtat relații comerciale, nimic nu ar fi putut determina, *illo tempore*, societatea reclamantă să bănuiască existența unui circuit fraudulos.

Evocând Hotărârea CJUE pronunțată în speța Teleos și alții, instanța de fond îi dă o interpretare dincolo de limitele și scopul stabilite de Curte, respectiv contrară situației de fapt dovedită în speță, inclusiv din perspectiva răspunderii penale.

Sub acest aspect s-a arătat că urmare a constatărilor Gărzii Financiare în dosarul penal nr. .X./2012 înregistrat pe rolul Parchetului General –Direcția Națională Anticorupție s-au efectuat cercetări pentru a verifica dacă mărfurile au părăsit teritoriul României; urmărirea penală a vizat toate persoanele posibil implicate printre care și „reprezentanți ai SC .X. S.A. s-au implicat direct în efectuarea de tranzacții intracomunitare fictive, ce au avut ca destinație scriptică firmele SC .X. Kft și SC .X. BT, ambele din Ungaria, în fapt marfa comercializându-se doar pe teritoriul României, cu consecința sustragerii de la plata TVA către Bugetul de stat, fapte prevăzute de art. 9 lit.b) și c) din Legea nr. 241/2005”. Prin Ordonanța .X./2012 emisă la data de 19 noiembrie 2013 pentru reprezentanții reclamantei, cercetați penal, s-a dispus neînceperea urmăririi penale, soluția fiind definitivă la acest moment.

Recurenta consideră relevante aspectele reținute în Ordonanța Parchetului, stabilindu-se că reprezentanții societății nu au avut cunoștință de faptul că anumite transporturi de marfă, printre care cel din speța de față, nu ar fi fost transportate la destinația din Ungaria.

Mai mult, cercetările penale au confirmat o serie de aspecte ce au fost ignorate de instanța de fond, SC .X. S.A. nefiind implicată în niciun fel în gestionarea transportului bunurilor livrate, ci reprezentantul desemnat de .X. Kft în România și societățile către care .X. Kft vindea ulterior bunurile achiziționate de la reclamantă dispuneau organizarea și efectuarea transportului, așa cum se reține și în ordonanța penală evocată.

Decizia organului fiscal de a refuza scutirea de TVA a livrărilor intracomunitare contravine legislației și jurisprudenței comunității europene, cu atât mai mult cu cât autoritățile fiscale din România și Ungaria nu au depus toate diligențele și eforturile pentru prevenirea sau diminuarea consecințelor fraudei fiscale săvârșite de .X. Kft, iar prin sentința recurată se validează un astfel de comportament nediligent al statelor, recurenta fiind unica obligată să suporte consecințele faptei culpabile/infracționale a altora.

Recurenta critică sentința și pentru interpretarea greșită a raporturilor dintre părți, guvernate de regulile Incoterms care reprezintă modul uniform de stabilire a obligațiilor vânzătorului și cumpărătorului pe parcursul derulării contractului, fiind clar definită pentru condiția FCA obligația clientului de a transporta bunurile de la locul de destinație indicat în CMR. Odată adoptată condiția de livrare FCA expeditorul nu mai are dreptul de dispoziție asupra mărfii, astfel că aserțiunile instanței de fond privind solicitarea unor confirmări suplimentare sunt lipsite de suport legal.

Prin stabilirea obligației fiscale suplimentare, analizate, în sarcina recurente-reclamante se încalcă principiul proporționalității și principiul neutralității taxei deoarece recurenta nu a încasat TVA de la clientul său însă se vede obligată să achite această taxă, fără posibilitatea recuperării sale, astfel că rezultatul pentru recurentă nu mai este neutru.

Concluzionând, recurenta arată că a acționat cu bună credință și a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României, precum și faptul că societatea a efectuat aceste tranzacții fără să fi avut cunoștință de posibilele intenții frauduloase ale cumpărătorului și de conținutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumpărător. În aceste condiții, dreptul recurente (furnizor) la aplicarea scutirii prevăzute de art.143 (2) lit.a) din Legea nr. 571/203 nu poate fi refuzat de autoritățile fiscale din România, astfel că se impune



desființarea deciziei de impunere în ceea ce privește obligarea recurentei la colectarea suplimentară a TVA pentru livrările intracomunitare către .X. Kft.

-În ceea ce privește TVA în cuantum de .X. lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere .X. lei, respinsă la deducere pentru faptul că societatea nu ar fi aplicat măsuri de taxare inversă ca urmare a faptului că furnizorul ar fi fost în insolvență

Se arată că cele 5 facturi fiscale, reținute de instanța de fond, au fost emise de societatea furnizoare în perioada 18 martie 2008-16 mai 2008. Societatea a intrat în insolvență la data de 18 martie 2008, însă până la data emiterii ultimei facturi nu se publicase în BPI deschiderea procedurii, respectiv pe factură să se fi făcut mențiunea legală. Motivarea și publicarea în BPI nr. .X./2008 evocat de instanța de fond s-a făcut ulterior pronunțării, acesta fiind emis la data de 19 mai 2008.

În mod eronat instanța a evocat dispozițiile art. 7(9) din Legea nr. 85/2006 care reglementează o procedură specială, derogatorie, de comunicare a actelor de procedură, însă numai pentru participanții la proces, în condițiile în care recurenta nu avea o astfel de calitate, motiv pentru care publicarea în BPI nu era opozabilă recurentei.

Chiar dacă recurenta nu a aplicat mecanismul taxării inverse, nerespectarea acestei formalități nu poate fi imputată acesteia și nici nu se poate reține reaua credință întrucât nu s-a urmărit obținerea unor avantaje fiscale necuvenite. În acest sens s-a pronunțat CJUE în cauza C-95/07 și C-96/07 – Ecotrade SpA.

Așadar, și sub acest aspect, atât din perspectiva dispozițiilor legii insolvenței, cât și din perspectiva normelor comunitare în materie de neutralitate TVA, soluția instanței reprezintă o nouă dovadă de interpretare greșită a legii.

-În ceea ce privește serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ, pentru care organele de control au stabilit TVA respins la deducere (.X. lei)

Instanța a reținut că facturile fiscale prezentate de reclamantă nu ar fi întocmite potrivit art. 155(5) Cod fiscal, în sensul că lipsește din cuprinsul lor descrierea concretă și completă a activităților prestate de .X. (executantul). Această concluzie nu ține însă cont de natura serviciilor prestate, de rolul persoanelor desemnate de executant în structura organizatorică a societății reclamante, respectiv de documentele depuse la dosar în susținerea caracterului real și necesar al acestora.

-În ceea ce privește serviciile de transport intern prestate de SC .X. SRL .X. pentru care organele de control au stabilit TVA respins la deducere, în cuantum de .X. lei

Instanța a reținut că reclamanta nu a prezentat documente justificative (comandă, aviz, scrisoare de transport), or, societatea îndeplinește ambele condiții legale, existența facturilor nefiind contestate, iar scopul economic rezultând din însăși natura serviciilor de transport de mărfuri.

Potrivit pct.II, Anexa 2 din OMFP nr.2226/2006 (privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr.82/1991) avizul de însoțire a mărfii nu condiționează recunoașterea dreptului de deducere a TVA.

Deși s-a aflat în posesia documentelor justificative, organul fiscal a ignorat existența acestora, menținându-și punctul de vedere cu privire la refuzul dreptului de deducere a TVA înscris în facturi.

În dezvoltarea motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedură civilă (hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină) și menționat în „precizările” la recurs, se susține că în mod evident considerentele reținute de prima instanță nu sunt rezultatul evaluării materialului probator administrat, ci mai degrabă al unor deducții pretins logice ale instanței, în ceea ce privește: serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ prestate de .X.; serviciile de transport intern prestate de SC .X. SRL .X.; suma de .X. lei reprezentând TVA, respinsă la deducere, pentru care s-au calculat majorări de întârziere; TVA în cuantum de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare. Sub toate aspectele menționate au fost reluate observațiile, deja consemnate, prezentate cu ocazia susținerii motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă.

Examinând cauza prin prisma obiectului ei, a normelor legale incidente, a probatoriului administrat, a susținerilor și apărărilor părților, precum și în baza art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă Înalta Curte reține că recursul este nefondat și îl va respinge ca atare, pentru cele ce vor fi punctate în continuare.

Obiectul acțiunii în contencios administrativ/fiscal formulată de reclamanta SC .X. SA (în prezent SC .X. SA) în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală (în continuare ANAF) a vizat anularea Deciziei nr. 297/2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF prin care s-a respins contestația formulată împotriva Deciziei de impunere .X./15 noiembrie 2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (DGAMC) – Activitatea de Inspecție

Fiscală, pentru suma totală de .X. lei reprezentând TVA (.X. lei) și accesorii aferente (.X. lei), decizie a cărei anulare s-a cerut, de asemenea.

În urma unei analize punctuale, pe categorii, a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în decizia de impunere, instanța a conchis, în mod judicios, că acțiunea nu este întemeiată.

Considerentele sentinței aflate în control judiciar demonstrează că judecătorul fondului a interpretat și aplicat corect dispozițiile legale raportându-se la situația de fapt reținută în cauză și necontestată de niciuna din părți, subliniind că societatea reclamantă nu a depus nicio probă în sprijinul poziției sale procesuale nici în etapa administrativ jurisdicțională și nici în fața instanței.

Obligațiile fiscale suplimentare contestate privesc următoarele sume: *suma de .X. lei* aferentă serviciilor de consultanță, asistență de specialitate și management activ facturate de SC .X. SRL (.X.); *suma de .X. lei* reprezentând TVA aferentă facturilor de transport emise de SC .X. SRL .X.; *suma de .X. lei* reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL .X. pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei; *suma de .X. lei* reprezentând TVA aferentă livrărilor intracomunitare către .X. Kft și .X. BT, ambele din Ungaria.

- Referitor la suma de .X. lei TVA aferentă serviciilor de consultanță, asistență de specialitate și management activ facturate de .X. se reține că societatea reclamantă nu a dovedit prin documente justificative în accepțiunea Codului fiscal că poate exercita dreptul de deducere a TVA pentru cheltuielile de consultanță, asistență de specialitate și management activ plătite către persoana afiliată .X..

În facturile emise de .X. la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” nu este menționată denumirea serviciilor prestate și nici nu se face vreo trimitere la contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr. .X./29 ianuarie 2009 încheiat între cele două societăți în discuție, fiind făcută mențiunea „prestări servicii”, cu înscrierea, în paranteză, a lunii.

Având în vedere dispozițiile art. 145(2) lit.a) Cod fiscal, pct. 46(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care prevede informațiile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă o factură, cu accent pe lit.k) a acestui din urmă articol, în mod corect s-a observat că pentru exercitarea dreptului de deducere a acestei taxe aferentă achizițiilor de servicii este necesar ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu facturi fiscale care să conțină elementele obligatorii prevăzute de art.155(5) Cod fiscal.

În acest context legal, facturile emise de .X. nu pot sta la baza exercitării dreptului de deducere a TVA. De altfel, nici în contractul nr. .X./2009 nu este specificată natura serviciilor contractului pentru realizarea unei cuantificări a prestației, termenele la care serviciile trebuie să se realizeze, tariful perceput pentru fiecare serviciu, așa încât cu atât mai mult era necesară descrierea serviciilor efectiv prestate.

Documentele anexate contestației administrative, enumerate în argumentația instanței cu sublinierea că acestea nu se referă la serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ menționate în contract, nu demonstrează că serviciile au fost efectiv realizate și nu sunt relevante în sensul justificării serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății recurente.

De asemenea, cheltuielile cu remunerația persoanelor care sunt salariați ai executantului și au prestat servicii la sediul executantului, ca urmare a repartizării cheltuielilor în cadrul grupului („cotă salarii corporatiste”), incluse de .X. în facturile lunare, nu sunt menționate în contract și în actul adițional ca fiind în sarcina societății reclamante, deci plata acestora nu are justificare legală.

Așadar, concluzia instanței de fond este justă, în plus recurenta nu combate cu argumente pertinente și nici nu face trimitere la dovezi de natură a infirma soluția în privința acestei sume reprezentând TVA refuzată la deducere de organul fiscal, în conformitate cu legea.

-Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor de transport emise de SC .X. SRL .X., instanța de fond a reținut că, așa cum corect a stabilit și organul de soluționare a contestației administrative, nu este posibilă exercitarea dreptului de deducere. S-a constatat incidența dispozițiilor art.145(2) lit.a) Cod fiscal conform cărora dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate este condiționat de faptul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanelor impozabile.

Deși reclamanta a susținut că există documente justificative din care rezultă că transporturile cuprinse în facturi sunt în legătură cu achizițiile sau livrările societății, nu s-au depus documente în acest sens așa cum obligă dispozițiile art. 65(1) din Codul de procedură fiscală, neregăsindu-se anexate la dosarul contestației comenzile, avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport (CMR) pentru transporturile cuprinse în facturi.

În acest condiții a fost menținută, în mod corect, și pe acest aspect soluția dată de ANAF-DGSC prin decizia nr. 297/2012.

-Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă unui număr de 5 facturi emise de SC .X. SRL .X., pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

S-a constatat că la momentul emiterii facturilor SC .X. SRL se afla în procedură de insolvență (sentința civilă nr. .X./C/2008 a Tribunalului Comercial .X.), astfel că în conformitate cu art. 160(2) lit.b) și (3) din Codul fiscal era obligată să menționeze pe facturi „taxare inversă” fără să înscrie taxa aferentă. Întrucât societatea a omis aplicarea măsurilor de simplificare, reclamanta era obligată să aplice taxarea inversă și să nu facă plata taxei către furnizor, în conformitate cu art. 160(5) din Codul fiscal. Prin neaplicarea taxării inverse societatea reclamantă a beneficiat nejustificat de deducerea TVA, diminuând TVA de plată cu suma de .X. lei, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere pe perioada cuprinsă între lunile în care TVA aferentă acestor facturi a fost dedusă (fără a fi colectată) și data de 25 decembrie 2009, conform art. 22 lit.d), art.119(1) și art. 120(1) și (7) din Codul de procedură fiscală.

Critica recurentei-reclamante potrivit căreia notificarea părților cu privire la deschiderea procedurii insolvenței SC .X. SRL s-a făcut prin Buletinul prevederilor de insolvență(BPI), iar data notificării deschiderii procedurii de insolvență este data publicării sentinței Tribunalului Comercial .X. nr. .X./C/2008 în BIP nr. .X./2008, respectiv 19 mai 2008, nu va fi primită deoarece în raport de dispozițiile art. 3 pct.4 și art. 33 pct.4 și 6 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței data deschiderii procedurii insolvenței este data pronunțării sentinței judecătorului sindic, respectiv 18 martie 2008 și nu data publicării sentinței amintite în BIP, respectiv 19 mai 2008.

-Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă livrărilor intracomunitare către .X. Kft și .X. BT (Ungaria).

Societatea reclamantă a susținut că beneficiază de dreptul de deducere întrucât bunurile predate transportatorului au părăsit teritoriul României și deci e vorba de livrări intracomunitare.

Se reține că în perioada 2008-2009 societatea reclamantă a emis către cele două societăți din Ungaria facturi interne și externe reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), în regim de scutire de TVA, cu drept de deducere în valoare totală de .X. lei. Pentru a dovedi că are dreptul de acordare a acestei facilități, reclamanta a depus contracte încheiate cu parteneri comunitari având ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse metalice, iar pentru fiecare livrare S.C. .X. S.A. a întocmit facturi externe, facturi fiscale (scutit cu drept de deducere), avize

de însoțire a mărfii, certificate de calitate, liste de pachete și scrisori de transport internațional (CMR).

Organele de inspecție fiscală, verificând livrările intracomunitare declarate de reclamantă au constatat că Administrația Fiscală din Ungaria a transmis că nu există indicii referitoare la desfășurarea de activități la sediile celor două societăți și deoarece s-a declarat revânzarea mărfurilor în România către societăți din Timișoara este presupusă o eventuală fraudă tip carusel/facturare în lanț.

Totodată, în urma verificărilor Gărzii Financiare .X. s-a constatat că mărfurile nu au părăsit teritoriul României, după ieșirea pe poarta fabricii, fiind direcționate către diverși clienți interni de către cei care au lansat comenzile de transport, iar documentele de livrare erau înlocuite cu cele aparținând unor societăți din Timișoara către cumpărători finali din România.

Transporturile erau comandate telefonic de .X. în calitate de reprezentat al celor două societăți din Ungaria, persoană care făcea și plata acestor servicii și care, ulterior, confirma pe documentele de transport recepția mărfurilor livrate de S.C. .X. S.A.

Livrarea intracomunitară este definită de art. 128(9) Cod fiscal, iar potrivit art. 143(2) lit.a) din același cod sunt scutite de taxă „livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. (...)”.

Prin Ordinul m.f.p. nr.2222/2006 privind aprobarea instrucțiunilor de scutire a TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 143(1) lit.a) –i), art. 143(2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, mai exact prin art. 10(1) se prevede cu ce documente se justifică scutirea de taxă pe livrările intracomunitare de bunuri prevăzută la art. 143(2) lit.a) din Codul fiscal.

Prin prisma normelor legale menționate mai înainte și a probatoriului existent la dosar, în mod just, instanța a conchis că nicio probă nu atestă existența livrărilor intracomunitare, în accepțiunea art. 128(9) din Codul fiscal și că reclamanta nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută de art.143(2) lit.a) din Codul fiscal deoarece *mărfurile nu au părăsit teritoriul României*, iar reclamanta nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către cele două societăți din Ungaria nu o determină să participe la o fraudă.

Concluzia instanței de fond a fost argumentată și pe jurisprudența CJUE invocată chiar de reclamantă și reiterată prin cererea de recurs, mai exact pe ceea ce Curtea a statuat în Cauza C-409/04 Teleos și alții, pct.1 din dispozitiv: „[...] scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă atunci

*când dreptul de a dispune în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și , când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit fizic teritoriul statului membru de livrare”.*

Totodată, se observă că în sprijinul punctului său de vedere recurenta-reclamantă invocă principiul securității juridice, proporționalității și neutralității TVA, însă în aceeași Hotărâre în Cauza C-409/04, la pct.2) din dispozitiv se concluzionează că: „Articolul 28 c secțiunea A litera (a) primul paragraf din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat de bună credință și a prezentat dovezi care justificau, la primă vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă”.

Pornind de la faptul că livrările erau confirmate pe documentele de transport de reprezentantul celor două societăți din Ungaria la sediul reclamantei și nu la locul de recepție a mărfii, fapt de natură să nască suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii, societatea reclamantă trebuia să ia măsuri pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă, putând în acest sens să solicite orice alte documente în afară de CMR, ca dovadă suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul României, cu atât mai mult cu cât majoritatea transporturilor au fost efectuate de aceeași societate – SC I.X. SRL.

Or, recurenta-reclamantă nu a depus nici un document din care să rezulte că a făcut astfel de diligențe pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Totodată, dat fiind cadrul legal specific, raportat la obiectul cauzei, trimiterile recurente la Ordonanța din 19 noiembrie 2013 date în dosarul nr. .X./2012 a Parchetului General - Direcția Națională Anticorupție , secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție nu prezintă relevanță în cauză. Nerelevante sunt și susținerile privind ignorarea de către instanța de fond a regulilor Incoterms, pentru motivele deja prezentate.

Față de cele expuse, Înalta Curte constată că nu există motive de reformare a sentinței recurate nici din perspectiva dispozițiilor art. 304 pct.7,

8, 9 Cod procedură civilă invocate de recurentă și nici din perspectiva dispozițiilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, astfel că în temeiul art. 312(1) Cod procedură civilă, art. 20 din Legea nr. 554/2004 modificată și completată

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.A. ( *fostă* S.C. .X. S.A.) prin administrator judiciar .X. SPRL împotriva sentinței civile nr..X./2013 din 1 aprilie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 11 decembrie 2014.

**JUDECĂTOR,**  
.X.

**JUDECĂTOR,**  
.X.

**JUDECĂTOR,**  
.X.

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
.X.