

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

Decizia nr.1281

Dosar nr.7658/2/2012

Ședința publică de la 20 martie 2015

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

&&&

S-a luat în examinare recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. .X. din 14 martie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă recurenta -pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic .X. și intimata - reclamantă S.C. .X. S.R.L prin avocații .X. și .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a prezentat referatul cauzei, arătându-se că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de lege, precum și faptul că este scutit de plata taxelor judiciare de timbru.

De asemenea, s-a învederat că recurenta - pârâtă a depus punct de vedere cu privire la cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene formulată de intimata - reclamantă.

Nemaifiind chestiuni prealabile de discutat, Înalta Curte acordă cuvântul asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Intimata - reclamantă, prin apărători, solicită admiterea cererii, arătând că normele de drept european cuprinse în Directiva TVA

2006/112 supuse analizei sunt relevante în prezenta cauză, întrucât soluționarea litigiului depinde în mare măsură de interpretarea corectă a acestor dispoziții legale de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene. Susține în esență, că art.167 din Directiva TVA 2006/112 este neclar și nu oferă nicio interpretare pentru situația de fapt incidentă în cazul societății, iar Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu a pronunțat o hotărâre preliminară cu privire la chestiunea prejudicială invocată de către reclamantă.

Recurenta - pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, apreciază că nu se impune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene având în vedere ca dispozițiile Codului fiscal lămuresc speța dedusă judecății.

Înalta Curte respinge cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, reținând că, potrivit dispozițiilor art. 267 din TFUE și art.2 alin.(2) din Legea nr.340/2009, trimiterea preliminară este obligatorie când se formulează în fața unei instanțe de ultim grad de jurisdicție, însă instanța poate analiza dacă întrebările formulate sunt necesare pentru dezlegarea cauzei. În speță, Înalta Curte observă că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene oferă suficiente repere pentru lămurirea aspectelor deduse soluționării.

Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra cererii de recurs.

Recurenta - pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, solicită admiterea recursului și modificarea sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii.

Intimata - reclamantă, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate ca temeinică și legală, făcând trimitere la motivele prezentate în scris.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1.Cirmustanțele cauzei.

Obiectul cauzei și procedura desfășurată în fața primei instanței

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a VIII - a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a solicitat următoarele:

- anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .X./03.02.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./01.02.2011 (denumit în continuare „Raportul de inspecție”) emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, numai în ceea ce privește stabilirea în sarcina Societății a obligațiilor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând TVA (în quantum de .X. lei) și accesorii aferente (în quantum de .X. lei);

- anularea în parte a Deciziei de soluționare a contestației fiscale nr. 275/2012 (în continuare denumită „Decizia de soluționare”,) emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor numai în ceea ce privește respingerea ca neîntemeiată a contestației fiscale formulate de Societate împotriva Deciziei de impunere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA (în quantum de .X. lei) și accesorii aferente (în quantum de .X. lei);

- exonerarea reclamantei de la plata sumei de .X. lei stabilită în sarcina sa cu titlu de TVA suplimentar și respectiv cu titlu de accesorii aferente (majorări/ dobânzi și penalități), astfel cum sunt acestea reliefate în decizia de impunere.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat, în esență, că are ca obiect de activitate „comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor și furajelor și tutunului neprelucrat”. Societatea achiziționează produse agricole, cum ar fi porumb, grâu, orz, floarea soarelui, rapiță și alte cereale și semințe în vederea revânzării.

În perioada 28.01.2008 - 14.04.2008, 04.11.2008 - 16.03.2009 și 27.04.2010 - 31.01.2011, asupra societății a fost declanșată o inspecție

fiscală generală cu privire la impozitul pe profit, impozitul cu reținere la sursă, impozitul pe salarii și contribuțiile salariale datorate de angajator și angajați înregistrate de societate în perioada mai 2004 -decembrie 2007, și cu privire la TVA pentru perioada mai 2004 - august 2010.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată, având în vedere că majoritatea vânzărilor sunt realizate către clienți externi, raportând livrări intracomunitare și/sau exporturi scutite de TVA, societatea s-a aflat în poziție de rambursare de TVA în perioada 01.05.2004 -31.08.2010, motiv pentru care prin deconturile cu sume negative de TVA aferente perioadei mai 2004 - august 2010, societatea a solicitat rambursarea unei sume negative de TVA în valoare de .X. lei de la bugetul de stat.

Pentru deconturile prin care a fost solicitată rambursarea sumelor negative de TVA aferente perioadei iunie 2005 - decembrie 2009 societății i-a fost restituită suma de .X. lei sub rezerva controlului ulterior, în timp ce pentru deconturile prin care a fost solicitată rambursarea sumelor negative de TVA aferente perioadei ianuarie 2010 - august 2010 pentru suma de .X. lei, societatea a fost subiectul unei inspecții fiscale anticipate.

În urma finalizării inspecției fiscale, autoritățile fiscale au emis Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere prin care au stabilit în sarcina societății următoarele sume:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente impozit pe profit (majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă de .X. lei;
- TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei;
- TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei;
- TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente TVA (majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă de .X. lei.

Reclamanta a apreciat că sunt îndeplinite cele două condiții prevăzute de art. 146 alin.(1) și (2) Cod fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere TVA.

Astfel, organul de control recunoaște realitatea tranzacțiilor, iar, pe de altă parte, este îndeplinită și condiția formală pentru exercitarea dreptului de deducere. Astfel, pentru perioada 2004-2006 legislația incidentă prevedea faptul că exercitarea dreptului de deducere se realizează în baza exemplarului original al facturii care să conțină elementele prevăzute la art. 155 alin. (8) Cod fiscal, iar facturile emise de S.C. .X. și .X. conțin toate elementele prevăzute de Codul fiscal. Apoi, în ceea ce privește lipsa din unele facturi a elementelor din partea de jos a cartușului facturii reclamanta opinează că aceste elemente nu se regăsesc printre cele obligatorii impuse de art. 145 și art. 155 alin. 8 din Codul fiscal.

În fine, nici lipsa mențiunilor din avizele de însoțire a mărfii nu poate fi invocată pentru refuzul pârâtei de a recunoaște dreptul de deducere TVA întrucât dispozițiile art.145 alin. (8) Cod fiscal fac vorbire despre faptul că dreptul de deducere se exercită numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) Cod. fiscal și în subsidiar pe baza altor documente prevăzute de lege.

Pentru perioada 2007-2009 reclamanta a arătat că susținerile pârâtelor sunt lipsite de fundament deoarece nu mai există bază legală pentru completarea informațiilor din caseta de expediție, etc.

De asemenea, în situația în care transferul dreptului de proprietate se face la locul livrării/locul încărcării nu se poate înscrie data emiterii pe factură deoarece bunurile se livrează ulterior emiterii acesteia.

Reclamanta a invocat jurisprudența CJUE conform căreia autoritățile fiscale verifică deductibilitatea taxei pe valoare adăugată, iar deducerea se aplică atunci când documentele îndeplinesc condițiile de fond, dar și când nu sunt îndeplinite anumite condiții de formă ale documentelor,

A mai arătat că avizele de însoțire a mărfii nu sunt documente în baza cărora se poate efectua deducerea taxei pe valoare adăugată.

2. Hotărârea Curții de apel

Prin sentința civilă nr..X. din 14 martie 2014, Curtea de Apel .X. - Secția a VIII - a contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea

formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și a anulat în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. .X./03.02.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./01.02.2011 emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, numai în ceea ce privește stabilirea în sarcina reclamantei a obligațiilor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând TVA (în quantum de .X. lei) și accesorii aferente (în quantum de .X. lei).

De asemenea, a anulat în parte Decizia de soluționare a contestației fiscale nr. 275/2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor numai în ceea ce privește respingerea ca neîntemeiată a contestației fiscale formulate de reclamanta împotriva Deciziei de impunere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA (în quantum de .X. lei) și accesorii aferente (în quantum de .X. lei).

Totodată, a obligat pe pârâtele la cheltuieli de judecată către reclamantă în sumă de .X. lei taxă timbru și timbru judiciar, .X. lei onorariu expert și .X. lei onorariu avocat (redus).

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut că societatea reclamantă are ca obiect de activitate „comerț cu ridicată al cerealelor, semințelor și furajelor și tutunului neprelucrat”, în scopul realizării obiectului principal de activitate achiziționând produse agricole de la furnizori interni, intra-comunitari și din țări terțe, în vederea revânzării. Totodată, societatea a achiziționat servicii destinate realizării obiectului principal de activitate, cum ar fi servicii de depozitare sau de audit financiar, servicii de contabilitate, servicii de transport, certificare marfă, etc.

În ceea ce privește mărfurile achiziționate, întrucât societatea nu dispune de spații proprii de depozitare a mărfii, acestea sunt depozitate la diverși operatori logistici (depozitarii) ce dețin spații special amenajate(silozuri), încheind în acest sens contracte cu

diverse companii independente pentru servicii de supervizare a recepției produselor și certificare a calității acestora.

Contractele de achiziție de produse agricole încheiate de societate și furnizorii de produse agricole prevăd în principal una din următoarele două condiții de livrare: CPT - Loc de livrare sau FCA - Loc de încărcare. În situația în care contractele dintre Societate și furnizori prevăd condiția de livrare CPT - Loc de livrare, recepția mărfurilor se realizează de către depozitar - la silozul agreat, operațiune ce este supravegheată de către o companie independentă.

În situația în care contractele dintre Societate și furnizorii de produse agricole prevăd condiția de livrare FCA - Loc de încărcare, produsele sunt cântărite la momentul încărcării de către furnizor sau o altă persoană desemnată de către acesta, în prezența unui delegat al Societății.

În perioada 2008 - 2011, societatea a fost subiect al inspecției fiscale generale derulată cu privire la mai multe impozite, contribuții și TVA pentru perioada mai 2004 - august 2010.

În urma inspecției fiscale, autoritățile fiscale au emis Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011 și Decizia de impunere nr. .X./03.02.2011 prin care au stabilit în sarcina societății, între altele, TVA nedeductibilă aferente perioadei ulterioare datei de 1 ianuarie 2007 în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente.

Instanța de fond a reținut că speța de față ridică problema legalității refuzului autorității fiscale de a refuza dreptul de deducere al TVA pe motiv că acesta nu se poate exercita atâta timp cât facturile fiscale nu conțin toate elementele prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

Astfel, pentru perioada 2004-2006 autoritatea fiscală refuză deducerea TVA pentru facturile emise de .X. pentru necompletarea cartușului stânga jos și necompletarea avizelor de însoțire a mărfii, precum și facturile emise de .X. pentru necompletarea cartușului stânga jos.

Pentru perioada 2007-2009 autoritatea fiscală refuza deducerea TVA:

-pentru facturile .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. - întrucât în cartușul din partea de jos a facturii nu sunt incluse informații cu privire la expediție (i.e. data, ora), numele delegatului, seria și numărul buletinului/cărții de identitate, numărul mijlocului de transport, semnăturile celor care au făcut expedierea;

-pentru facturile .X., în plus, față de motivele expuse la punctul de mai sus - avizele de însoțire a mărfii prezentate de Societate sunt în copie xerox și conțin deficiențe cu privire la modul de completare al acestora (nu conțin prețul unitar, elementele de identificare ale expeditorului, ora și data expediției, semnăturile);

-pentru facturile .X., în plus, față de motivele expuse la punctul de mai sus - avizele de însoțire a mărfii anexate facturilor sunt în copie xerox, iar denumirea furnizorului este înscrisă eronat pe unele dintre documente;

-pentru .X., în plus, față de motivele expuse la punctul de mai sus, - pe facturi nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Pentru a putea vorbi de deductibilitatea TVA înscrisă în facturile emise de către furnizorii societății reclamante pentru achizițiile efectuate, legiuitorul a înțeles să creeze în sarcina contribuabilului obligația îndeplinirii a două condiții pentru că acesta să-și poată exercita dreptul de deducere al TVA:

-condiția privind substanța operațiunii reliefată de dispozițiile art. 145 alin. (3) și alin. (4) din Codul fiscal în vigoare înainte de 01.01.2007 și respectiv de dispozițiile art. 146 alin. 2 din Codul fiscal în vigoare după 01.01.2007, și

-condiția de formă a documentelor aferente operațiunii efectuate, reliefată de dispozițiile art. 145 alin. 8 din Codul fiscal în vigoare înainte de 01.01.2007 și respectiv de dispozițiile art. 146 alin. 1 din Codul fiscal în vigoare după 01.01.2007.

Cu privire la îndeplinirea condiției privind substanța operațiunilor, instanța de fond a reținut următoarele:

Societatea reclamantă a încheiat contracte cu furnizorii săi cu privire la achiziția de cereale, contracte în care s-a convenit ca proprietatea asupra bunurilor livrate de către furnizori să fie

transferată a) fie la data recepției în silozurile desemnate de Societate (condiție .X. CPT Loc de livrare), b) fie la momentul încărcării de către furnizor a produselor în mijloacele de transport folosite pentru livrare (condiție .X. FCA Loc de încărcare).

Bunurile astfel achiziționate au fost mai departe vândute fie către clienți interni pentru care societatea a colectat 19% TVA, fie către clienți externi - pentru care a fost aplicat regimul de scutire ce permitea dreptul de deducere a TVA.

Realitatea tranzacțiilor desfășurate de societate a fost consemnată de către organele de inspecție fiscală care precizează în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală (paginile 19, 24, 37 și 43) că „Având în vedere că operațiunile pentru care S.C. .X. S.R.L. înregistrează cheltuieli deductibile fiscal la calcul profitului impozabil sunt în procent de peste 90% aferente achizițiilor de marfă, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. nu dispune de spații proprii de depozitare a mărfii, organele de inspecție fiscală au solicitat Gărzii Financiare și Direcțiilor Generale ale finanțelor Publice în raza cărora își au domiciliul fiscal, verificarea unui număr de 64 de furnizori de produse cerealiere, prezentați în anexa nr. 56, pentru stabilirea realității operațiunilor. Din verificările încrucișate, efectuate de instituțiile mai sus enumerate, nu rezultă faptul că operațiunile nu sunt reale, organele de control nu au constatări cu privire la realitatea operațiunilor”.

Însă, în cuprinsul deciziei emise în soluționarea contestației, organul fiscal reține, între altele că „din analiza documentelor prezentate la contestație, precum și a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011 reiese că nu se poate face corelarea facturilor emise de furnizori cu avizele de însoțire a mărfii, respectiv cu alte documente prezentate în vederea justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cereale”.

Consecința acestui fapt constă în aceea că documentele prezentate de contestatoare nu asigură completarea elementelor cerute de lege pentru ca facturile prezentate să aibă calitatea de

document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Astfel, se retine că, în cazul achizițiilor de cereale, cantitățile înscrise în facturile de achiziție trebuie justificate de avizele de însoțire având în vedere că acestea sunt transportate cu mijloace auto sau pe calea ferată în funcție de capacitatea mijlocului de transport. Înscrierea în facturi a unei cantități de cereale mai mare decât capacitatea mijlocului de transport menționat în acestea, conduce în mod automat la necesitatea justificării cantității cu documentele ce însoțesc transporturile de cereale efectuate, având în vedere că, în acest caz, pentru a achiziționa cantitatea menționată în facturile de achiziție trebuie efectuate mai multe transporturi de cereale, pe ruta furnizor-beneficiar.

În vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în facturi și având în vedere că transportul cerealelor este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în facturile de achiziție necesită justificare în cazul achizițiilor de cereale fapt ce implică în mod obligatoriu întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului precum și a documentelor de transport, respectiv factură de transport, foaie de parcurs, etc."

„Totodată, se reține de către organul fiscal faptul că documentele prezentate constând în Buletin de cântărire, analiză și recepție (BCAR) certificatele de depozit și tichetele reprezintă documente întocmite în conformitate cu prevederile H.G. nr. 175/1984 privind aprobarea normelor tehnice referitoare la recepția la fondul de stat a cerealelor, leguminoaselor boabe și semințelor oleaginoase și condițiile de calitate a acestora, se întocmesc de depozite sau silozuri în vederea evidenței cantităților de cereale recepționate de acestea, nefiind documente prevăzute de actele normative care să justifice operațiunile economice prevăzute de legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, prezentarea Bonurilor de cântărire analiza și recepție prin care se consemnează cantitatea intrată în depozite nu

justifică operațiunea de achiziție a cerealelor de la furnizorii cu care societatea a încheiat contractele de cumpărare, aceste bonuri fiind întocmite și semnate de gestionar și laborant implicând răspunderea pentru gestionarea cantității și calității cerealelor existente în depozitele care au emis astfel de documente.

Mai mult, conform celor stipulate în contractele încheiate cu furnizorii astfel de documente trebuiau prezentate S.C. .X. S.R.L. în calitate de cumpărător în vederea plății achizițiilor de cereale și nu în vederea a justificării din punct de vedere fiscal a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, așa cum susține contestatoarea prin contestație.

De asemenea, instanța de fond a reținut că documentele prezentate de contestatoare nu justifică data la care s-a efectuat livrarea bunurilor, iar facturile prezentate nu cuprind referiri la alte documente emise anterior, respectiv pe acestea nu sunt menționate avizele de însoțire a mărfii, elemente obligatorii prevăzute de art.155 alin.5 lit. 1) și lit. o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare cu data de 01.01.2007.

Prin urmare, organul fiscal adoptă o poziție oscilantă: deși arata expres ca nu contestă realitatea operațiunilor în substanța lor (concluziile fiind menținute și în „obiecțiunile” formulate la raportul de expertiză), cu toate acestea conchide ca reclamanta nu are drept de deducere întrucât documentele prezentate nu justifică corelarea facturilor cu avizele sau alte documente.

Așa fiind, instanța de fond a dispus efectuarea unei expertize contabile, ale cărei concluzii sunt în esență, că pentru perioada 2004-2009 există corespondență între cantitățile de produse achiziționate de reclamanta și intrate în silozuri și cantitățile vândute de reclamanta ieșite din silozuri cu luarea în considerare a procentelor de perisabilități și pierderi/scăzăminte.

Cu privire la îndeplinirea condiției privind forma documentelor justificative, instanța de fond a reținut că pentru perioada 2004-2006 autoritatea fiscală refuză deducerea TVA pentru facturile emise de .X. pentru necompletarea cartușului stânga jos și

necompletarea avizelor de însoțire a mărfii, precum și facturile emise de .X. pentru necompletarea cartușului stânga jos.

Instanța de fond a constatat că în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (8) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) Cod fiscal (aplicabil pentru perioada anterioară 1 ianuarie 2007). De asemenea, legiuitorul a prevăzut la pct. 51 alin. (2) din Normele metodologice posibilitatea justificării dreptului de deducere a TVA „[...] cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul Fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 [...] sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare”.

Prin urmare, dreptul de deducere a TVA se exercită:

- în principal, numai pe baza facturii (art. 145 alin. (8) din Codul fiscal);
- în subsidiar, fie pe baza facturii și a altor documente prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora (HG nr. 831/1997);
- fie numai pe baza documentelor prevăzute de HG nr. 831/1997, dar care să conțină toate informațiile prevăzute de la art. 155 alin. (8) din Codul fiscal.

În primul rând, instanța de fond a observat că organul fiscal în raportul de inspecție fiscală, a reținut că facturile emise de .X. și .X. a conținut toate elementele obligatorii precizate în cuprinsul art. 155 alin. 8 Cod fiscal, anume: a) seria și numărul facturii; b) data emiterii facturii; c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura; d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii; e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și

baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire; g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată; h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată.

În al doilea rând, instanța de fond a reținut faptul că informațiile din cartușul de jos al facturii privind expediția bunurilor (numele și prenumele persoanei delegate, codul numeric personal al persoanei delegate, numărul mijlocului de transport, data, ora la care se face expediția mărfii, semnăturile) constatate ca lipsind sau eronat completate de către inspectorii fiscali - și care reprezintă unicul motiv pentru care autoritatea fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA pentru partea reclamantă, nu se regăsesc printre elementele obligatorii impuse de art. 155 alin (8) din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri.

De remarcat faptul că legiuitorul a reglementat conținutul „cartușului” din partea de jos a facturii prin H.G. 831/1997, act normativ care cuprinde descrierea modelelor de formulare pentru activitatea financiar contabilă, inclusiv modelul (formularul) de factură care conține și un cartuș ce cuprinde elemente de identificare privind expediția, însă, nici H.G. nr.831/1997, nici Ordinul MFP nr.29/2003 nu instituie expres cerințe de formă suplimentare celor impuse de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

De altfel, o asemenea modificare prin acte de putere inferioară ar fi nelegală pentru că ar adăuga la lege, iar textele care prevăd limitări ale dreptului de deducere a TVA, vizând situații de excepție, trebuie interpretate restrictiv, iar nu extensiv. Pe de altă parte, ar fi imposibil ca prin acte normative ce reglementează formularistica ce trebuie folosită în relațiile dintre agenții economici (facturi, avize de însoțire a mărfii, etc.) din perspectiva emiterii, achiziționării și circulației sale să fie reglementate de ordin fiscal, ce sunt supuse exclusiv Codului fiscal și reglementărilor emise în baza sa.

În consecință, constatările autorității fiscale pârâte în ceea ce privește lipsa acestor elemente din cuprinsul facturii nu pot avea

nicio relevanță în ceea ce privește posibilitatea organului fiscal de a refuza dreptul de deducere a TVA de către societatea reclamantă, cât timp normele legislației fiscale leagă în mod exclusiv justificarea acestui drept de deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile descrise la art. 155 alin. (8) Cod fiscal.

În ceea ce privește erorile constatate cu privire la avizele de însoțire a mărfii, instanța de fond a remarcat, de asemenea, că nu există nicio dispoziție de ordin legal care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA de conținutul avizelor de expediție, acesta rămânând exclusiv supuse condițiilor impuse de art.155 alin. (8) Cod fiscal, iar eventualele erori survenite în privința acestora neputând avea efectul înlăturării acestui drept atâta timp societatea reclamantă și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturii fiscale.

Pentru perioada 2007-2009 autoritatea fiscală refuză deducerea TVA:

- pentru facturile .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. - întrucât în cartușul din partea de jos a facturii nu sunt incluse informații cu privire la expediție (i.e. data, ora), numele delegatului, seria și numărul buletinului/cărții de identitate, numărul mijlocului de transport, semnăturile celor care au făcut expedierea;

- pentru facturile .X., în plus, față de motivele expuse la punctul de mai sus - avizele de însoțire a mărfii prezentate de Societate sunt în copie xerox și conțin deficiențe cu privire la modul de completare al acestora (nu conțin prețul unitar, elementele de identificare ale expeditorului, ora și data expediției, semnăturile);

- pentru facturile .X., în plus, față de motivele expuse la punctul de mai sus - avizele de însoțire a mărfii anexate facturilor sunt în copie xerox, iar denumirea furnizorului este înscrisă eronat pe unele dintre documente;

- pentru .X., în plus, față de motivele expuse la punctul de mai sus, - pe facturi nu este menționat numărul avizului de însoțire a marfa.

Cu privire la acest aspect, instanța de fond a reținut că pentru perioada de după 01.01.2007, potrivit art. 146 alin.(1) din Codul

fiscal (în forma în vigoare la data efectuării livrărilor), pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție - singura condiție legală este ca persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Dintre toate elementele conținute de cartușul din partea stângă a facturii (numele și prenumele persoanei delegate, codul numeric personal al persoanei delegate, numărul mijlocului de transport, data, ora la care se face expediția mărfii, semnăturile), singura informație obligatorie prevăzută de art. 155 alin. (5) Cod fiscal este „data la care au fost livrate bunurile [...], cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării [...]" (art. 155 alin. 5 litera (1) Cod fiscal).

În primul rând, informațiile din cartușul de jos al facturii erau reglementate de art.3 alin.(2) din Ordinul 29/2003 ce aducea completări H.G. nr. 831/1997. Or, HG nr. 831/1997 a fost abrogată la data de 01.01.2007 în ceea ce privește TVA prin Legea nr.343/2006 și ca atare, pentru perioada de timp ulterioară acestei date, reglementarea invocată de către organele fiscale nu mai există, ceea ce conduce la concluzia ca este nelegala constatarea organelor fiscale privind încălcarea unor prevederi abrogate.

De asemenea, prevederile art. 3 alin (2) din Ordinul 29/2003 au fost abrogate la aceeași data cu HG nr. 831/1997 - 01.01.2007, la care a intrat în vigoare Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile - „începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal".

Prin urmare, referitor la lipsa datelor de identificare a persoanei care efectuează livrarea bunurilor și a mijlocului de transport cu care s-a efectuat livrarea, instanța de fond a reținut că informațiile din cartușul privind expediția constatate de inspecția fiscală ca nefiind incluse în factură nu sunt impuse de legiuitor ca făcând parte din conținutul obligatoriu al unei facturi la art. 155 alin

(5) din Codul fiscal în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri în perioada de referință 2007-2009.

În ceea ce privește avizele de însoțire a mărfii (prezentate în copie sau cu deficiente de completare), instanța de fond a reținut că nu există nicio dispoziție de ordin legal care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA de conținutul avizelor de expediție, acesta rămânând exclusiv supus condițiilor impuse de art.155 alin.(5) Cod fiscal, iar eventualele erori survenite în privința acestora nu pot avea efectul înlăturării acestui drept, cât timp societatea reclamantă și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturii fiscale, iar facturile cuprind toate elementele obligatorii impuse de art. 155 alin. 5 Cod fiscal.

Referitor la lipsa datei (și orei) livrării bunurilor din factură, instanța de fond a reținut că art. 155 alin. 5 litera (1) Cod fiscal (în forma în vigoare ulterior datei de 01.01.2007) prevede obligativitatea menționării datei de livrare a bunurilor în cadrul facturii, cu excepția situației în care factura este emisă înainte de livrarea efectivă a bunurilor.

Conform contractelor încheiate de societate cu furnizorii săi (.X., .X., .X., .X., .X. și .X.) condiția de livrare a bunurilor este CPT Loc de livrare. Astfel, în conformitate cu prevederile contractelor de vânzare-cumpărare și cu condițiile specifice de livrare, proprietatea asupra bunurilor livrate se transferă la data recepției acestora în silozurile desemnate de societate, mai exact la data la care depozitarul întocmește BCAR prin care se consemnează data recepționării bunurilor, cantitatea nominală rezultată prin cântărire, precum și cea utilă conform indicatorilor de calitate. BCAR reprezintă documentul ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor și în baza căruia furnizorul emite factura pentru bunurile efectiv livrate.

Prin urmare, în mod incorect a reținut organul de soluționare a contestației fiscale că „facturile se emit în baza avizelor de însoțire a mărfii”, în condițiile în care din acte a rezultat că facturile au fost emise în baza documentului de recepție a bunurilor emis de către

depozitari. Astfel, avizul de însoțire nu are relevanță decât pentru a dovedi efectuarea unei livrări de bunuri și nu a cantității efectiv livrate întrucât cantitatea de marfă livrată nu se poate determina decât prin cântărirea acesteia la locul prevăzut în contracte pentru livrare.

Prin urmare, în cazul acestor furnizori (.X., .X., .X., .X. și .X.), factura a fost emisă la data la care a avut loc livrarea bunului, adică la data emiterii de către depozitar a BCAR.

Apoi, conform contractului încheiat de reclamantă cu furnizorul său .X., condiția de livrare a bunurilor este FCA Loc de încărcare. Astfel, în conformitate cu prevederile contractului de vânzare-cumpărare și cu condițiile specifice de livrare pentru acest furnizor, proprietatea asupra bunurilor livrate se transferă la data încărcării acestora în camioane în conformitate cu avizele de însoțire a mărfii, mai exact la data la care delegatul societății confirmă cantitatea și calitatea mărfii încărcate pentru a fi expediată societății. În plus, operatorul economic din Zona Liberă Constanța care realizează recepția bunurilor întocmește o situație centralizatoare în care se consemnează data recepționării bunurilor, cantitatea nominală rezultată prin cântărire, precum și cea utilă conform indicatorilor de calitate.

Prin urmare, în cazul acestui furnizor factura a fost emisă la data încărcării bunurilor în camioane, anterior expedierii bunurilor către Zona Liberă Constanta.

În plus, în ceea ce privește facturile emise de către .X., acestea au fost emise în legătura cu o serie de livrări de bunuri, .X. emițând câte un aviz de însoțire a mărfii pentru fiecare livrare în parte. În aceste condiții, facturile emise de către .X. au reprezentat facturi centralizatoare aferente livrărilor de bunuri dintr-o anumită perioadă menționată în contract.

În conformitate cu art. 155 alin. (8) din Codul fiscal, „prin norme se stabilesc condițiile în care: a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii; [...]”. În conformitate cu pct. 72, alin. (3) din Norme, „în sensul art. 155 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal,

factura centralizatoare se poate întocmi dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) să se refere la livrări de bunuri, inclusiv livrări intracomunitare, și/sau prestări de servicii către același client, pentru care faptul generator al taxei ia naștere într-o perioadă ce nu depășește o luna calendaristică; b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare".

Așadar, în cazul unei facturi centralizatoare, informația privind data livrării bunurilor poate fi determinată în baza documentelor emise (avize de însoțire a mărfii) la data livrării bunurilor și care sunt anexate la factură. În plus, data la care a avut loc fiecare livrare, realitatea desfășurării operațiunilor economice, nu au fost contestate de organele fiscale.

De asemenea, între facturile emise de furnizorii societății reclamante (.X., .X. și .X.) pentru care se refuză dreptul de deducere a TVA pe motivul că nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul Fiscal și ale pct. 46 alin (1) din Normele Metodologice se regăsesc facturi de avans, precum și facturi de stornare de avans astfel că nu se pot solicita date cu privire la expedierea bunurilor pentru facturile de avans și/sau storno, atât timp cât acestea sunt întocmite cu respectarea prevederilor art. 155 alin (5) din Codul fiscal. Rolul achitării unui avans nu vizează decât efectuarea unei plăți în mod anticipat, înainte ca obligația furnizorului constând în livrarea de bunuri să fie îndeplinită (caz în care nu poate fi inclusă data livrării bunurilor).

Apoi, în ceea ce privește refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de mărfuri întrucât facturile primite de partea reclamantă nu conțin semnătura de primire, instanța de fond a reținut că acest considerent nu poate conduce la refuzul dreptului de deducere, întrucât semnătura nu reprezintă o informație necesară conform art. 155 alin. (5) din Codul Fiscal, iar potrivit art. 155 alin. (6) Cod fiscal „(6) Semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii⁷⁷”.

Potrivit deciziei nr. V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție nu poate fi dedus TVA- ui în situația în care documentele

justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea de TVA.

După cum se poate reține din considerentele deciziei, aceasta utilizează sintagma „document justificativ” atât pentru impozitul pe profit, cât și pentru TVA. Prin urmare, pentru explicitarea dispozitivului în partea referitoare la deducerea TVA trebuie avute în vedere exclusiv considerentele ce vizează această chestiune de drept. Cu privire la acest aspect, considerentele Deciziei V/2007 prevăd: „(...)”, în toate actele normative, anterioare sau ulterioare adoptării Codului fiscal, în cazurile de efectuare de operațiuni de deducere a TVA este prevăzută obligativitatea prezentării de documente justificative întocmite "legal" sau "conform legii", fără a se determina, însă, tipul de document necesar.

Dacă prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 și cele ale regulamentului de aplicare a acesteia nu conțineau criteriile de stabilire a mențiunilor sau informațiilor ce trebuie să le conțină documentele justificative, iar prin Legea nr. 345/2002, aplicabilă în perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003, s-a înscris pentru prima dată obligativitatea prezentării de documente justificative, cu specificarea mențiunilor sau informațiilor pe care să le cuprindă, prin Legea nr. 571/2003 s-au reglementat, cu caracter unitar, atât obligativitatea prezentării documentelor justificative, cât și mențiunile sau informațiile care să rezulte din acestea.

În acest sens, reține Decizia nr. V/2007, prin art. 145 din Codul fiscal s-a prevăzut, la alin. (8), că "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii", precizându-se în cadrul reglementărilor date, la lit. a) și b), documentele ce trebuie prezentate pentru dovedirea fiecărei situații specifice".

Prin urmare, din analiza considerentelor de mai sus rezultă cu claritate faptul că Înalta Curte a făcut o analiză sintetică a legislației privind „documentele justificative” anterior și ulterior intrării în vigoare a Codului fiscal, conchizând că în lumina acestuia din

urma, „documentele justificative” (în sensul larg) sunt precizate expres la art. 145 lit. a și b din Codul fiscal.

În lumina deciziei în interesul legii amintite, rezultă că, în ceea ce privește TVA, prin „document justificativ” se înțelege în primul rând însăși factura care să îndeplinească cerințele de la art. 145 lit. a) și b) Cod fiscal.

În plus și important de subliniat este faptul că Decizia nr. V/2007 nu poate fi aplicată decât în lumina legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței Curții de la Luxemburg în materie de TVA.

De asemenea, instanța de fond a apreciat neîntemeiate motivele reclamantei ținând de nelegalitatea de ordin procedural.

Astfel, reclamanta a invocat faptul că în desfășurarea inspecției, autoritatea fiscală a încălcat dispozițiile imperative ale art. 104 alin. (2) Cod procedură fiscală care limitează durata desfășurării acesteia la 6 luni.

Instanța de fond a constatat în primul rând că legiuitorul nu a impus o sancțiune specifică în Codul de procedură fiscală pentru această încălcare, ceea ce denotă că partea reclamantă ar putea invoca nulitatea actului numai în condițiile art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 105 alin. (2) din Codul de procedură civilă, adică a existenței unei nulități condiționate de vătămare, vătămare procesuală care nu a fost probată în speța de față.

Apoi, partea reclamantă a invocat lipsa motivării în fapt și în drept a deciziei de impunere, însă această afirmație nu se susține câtă vreme instanța și chiar reclamanta însăși au putut identifica în cuprinsul actului contestat motivarea în fapt și în drept, în raport de care, de altfel, reclamanta a și formulat apărări și care au fost analizate de instanță.

În ceea ce privește dreptul Uniunii Europene, instanța de fond a apreciat că, în speță, trebuie analizat dacă art. 168 din Directiva TVA 2006/112, precum și principiile neutralității și proporționalității permit unui Stat Membru să refuze dreptul de deducere a TVAT aferente achizițiilor de bunuri doar pentru

neprecizarea în cuprinsul facturii a datei livrării bunurilor, în condițiile în care toate celelalte cerințe de fond și formă în vederea exercitării dreptului de deducere sunt îndeplinite.

Potrivit jurisprudenței CJUE, factura este un document care atesta realizarea unei tranzacții între doi comercianți, conținând date despre tranzacție (data tranzacției, obiectul tranzacției, valoarea tranzacției) și informații despre participanți (nume, adresa, cod de identificare fiscală), iar lipsa elementelor din factura la care fac referire organele de control nu poate constitui un element suficient și esențial în exercitarea dreptului de deducere, fiind necesar a fi luate în considerare toate aspectele relevante ale cauzei în această privință.

CJUE a statuat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C 110/98-C 147/98, Rec, p. I 1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C 63/04, Rec, p. 111087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, *Kittel și Recolta Recycling*, C 439/04 și C 440/04, Rec, p. I 6161, punctul 47, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012 *Mahageben și Dávid*, C 80/11 și C142/11, punctul 38).

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime operatorul economic de sarcina TVA datorată sau achitata în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman*, C-268/83, Rec, p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, *Ghent Coal Terminal*, C 37/95, Rec, p. 11, punctul 15, Hotărârea *Gabalfrisa și alții*, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, *Fini H*, C 32/(33, Rec, p. 11599, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006, *Halifax și alții*, C 255/02, Rec, p. I 1609, punctul 78, Hotărârea *Kittel și Recolta Recycling*, citată anterior, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie

2010, Dankowski, C 438/09, Rep., p. 114009, punctul 24, precum și Hotărârea Mahageben și Dávid, citată anterior, punctul 39).

De asemenea, CJUE a reținut că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C 392/09, punctul 39; Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C 95/07 și C 96/07, Rep., p. I 3457, punctul 63).

Respingând contestația în această privință, organul de soluționare a încălcat principiul prevalenței substanței asupra formei, statuat de CEJ în cauza C-146/2005 Albert Colee astfel: „principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, neputând fi refuzată scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, care a avut loc efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util”.

Prin urmare, raționamentul organului fiscal, greșit pe Decizia nr. V/15.01.2007 a ÎCCJ, prin care a stabilit prevalența formei asupra fondului este în contradicție cu reglementările comunitare și practica CJUE anterior enunțate.

Pe de altă parte, în momentul în care realitatea desfășurării operațiunii economice reprezentată în factură și existența relației comerciale care a stat la baza emiterii acelei facturi au fost determinate ca atare de organele de inspecție fiscală, nepermiterea deducerii TVA de către organele de control, ar contraveni în mod evident nu doar principiului proporționalității, ci și celui al neutralității TVA-ului reliefat în mod constant în jurisprudența CEJ în materie (cauza Jeunehomme).

3. Recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

Împotriva sentinței curții de apel a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală susținând în esență că a fost pronunțată cu aplicarea greșită a normelor de drept material.

Recursul este întemeiat pe dispozițiile art. 304 pct.9 și art. 304¹ Cod procedură civilă și cuprinde următoarele critici la adresa sentinței atacate:

- Sentința a fost pronunțată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește TVA și accesoriile aferente, în sumă de .X. lei (pct.1 decizia ANAF-DGSC nr.275/2012), instanța de fond apreciind în mod eronat că reclamanta este îndreptățită să deducă TVA chiar în lipsa unor mențiuni din cuprinsul facturilor, cu motivarea că normele legislației fiscale leagă în mod exclusiv justificarea acestui drept de deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile descrise la art. 155 alin.(5) și respectiv alin.(8) Cod fiscal.

În condițiile în care reclamanta nu a prezentat documente care să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate și care să confirme îndeplinirea cumulativă a condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că acesta nu are drept de deducere a TVA înscris pe facturile de achiziție a mărfurilor de la 11 furnizori.

De asemenea, arată recurenta că în perioada 2004-2006 justificarea deducerii taxei pe valoare adăugată era realizată cu exemplarul original al facturii care trebuia să cuprindă toate informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege precizate și/sau cu alte documente specifice aprobate prin HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza HG nr.831/1997.

Astfel, în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în facturi, precum și a datei la care a fost efectuată livrarea cerealelor având în vedere că facturile se emit în baza avizelor de însoțire a mărfii în cele mai multe cazuri ulterior livrării bunurilor, se impune în mod obligatoriu întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului, precum și a documentelor de

transport, respectiv factură de transport, foaie de parcurs, din care să rezulte data livrării cerealelor precum și locul de încărcare și descărcare a acestora.

•Instanța de fond a interpretat în mod eronat dispozițiile Deciziei V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoare adăugată.

În cauză, așa cum au reținut organele de inspecție fiscală, nu se poate face corelarea facturilor emise de furnizori cu avizele de însoțire a mărfii, respectiv cu alte documente prezentate în vederea justificării dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de cereale. Consecința acestui fapt constă în aceea că documentele prezentate de intimată nu asigură completarea elementelor cerute de lege pentru ca facturile prezentate să aibă calitatea de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată înscris în acestea.

Documentul prezentat de intimată nu justifică data la care s-a efectuat livrarea bunurilor, iar facturile prezentate nu cuprind referiri pe acestea nu se menționează avizele de însoțire a mărfii, elemente obligatorii prevăzute de art. 155 alin.5 lit l) și o) din Legea nr. 571/2003, în vigoare la data de 01.01.2007.

•Dispoziția instanței prin care recurenta este obligată la plata cheltuielilor de judecată este greșită, aceasta considerând că în cauză nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 274 alin.1 Cod procedură civilă , întrucât reclamanta nu a câștigat în mod irevocabil procesul și nici nu poate fi reținută reaua credință sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale.

4.Apărările .X. SRL

Prin întâmpinarea depusă la data de 20.01.2015, intimata-reclamantă a solicitat respingerea recursului ca nefondat,

răspunzând detaliat criticilor formulate de recurenta-pârâtă cu privire la fiecare sumă contestată.

5. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurente, a apărărilor din întâmpinare, cât și sub toate aspectele, potrivit dispozițiilor art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că nu există temeiuri pentru reformarea acesteia.

Intimata-reclamantă .X. SRL a supus controlului de legalitate pe calea prevăzută de art. 218 alin.2 Cod procedură fiscală Decizia nr. 275/2012 prin care ANAF a soluționat contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 9/03.02.2011, numai cu privire la stabilirea în sarcina sa a unor obligații suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând: TVA (în quantum de .X. lei) și accesorii aferente (în quantum de .X. lei).

Curtea de apel, pe baza raportului de expertiză fiscală, a înscrisurilor depuse de părți, interpretate prin prisma cadrului normativ incident, a concluzionat că se impune anularea parțială a actelor administrativ fiscale, în limitele indicate prin dispozitiv, respectiv pentru suma reprezentând TVA și accesorii, contestată de intimata-reclamantă.

Soluția instanței de fond este corectă, fiind însușită de instanța de control judiciar, după efectuarea propriei examinări a cauzei.

Problema de drept esențială ce se impune a fi dezlegată în cadrul prezentului litigiu fiscal este aceea a legalității refuzului autorității fiscale de a accepta dreptul de deducere a TVA, motivat de faptul că documentele justificative depuse de reclamantă nu conțin toate elementele prevăzute de legislația fiscală și contabilă, cu distincțiile ce se impun, în raport de legislația în vigoare aplicabilă pentru perioadele 2004-2006 și 2007-2009.

Astfel pentru perioada 2004-2006 autoritatea fiscală a refuzat deducerea TVA aferentă facturilor emise de SC .X. invocând necompletarea cartușului stânga jos și necompletarea avizelor de

însoțire a mărfii, precum și pentru facturile emise de .X. pentru necompletarea cartușului stânga jos.

În ceea ce privește perioada 2007-2009 autoritatea fiscală și-a fundamentat refuzul de deducere a TVA pentru facturile emise de .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. pe lipsa informațiilor din cartușul din partea de jos a facturii, informații ce privesc expediția(data, ora) numele delegatului, seria și nr. cărții de identitate, numărul mijlocului de transport, semnăturile celor care au făcut expedierea.

În plus, pentru facturile emise de SC .X. s-a mai reținut și faptul că avizele de însoțire a mărfii au fost prezentate în copie xerox și conțin deficiențe cu privire la modalitatea de completare referitor la lipsa menționării prețului unitar, referitor la elementele de identificare a expeditorului, ora și data expediției, semnăturile.

De asemenea, la facturile emise de .X. s-a mai reținut în plus față de cele menționate mai sus și faptul că denumirea furnizorilor înscrisă în avizele de însoțire a mărfii anexate facturilor este eronată, iar la facturile emise de .X. faptul că pe facturi nu este menționat numărul avizului de însoțire a mărfii.

Refuzul autorității fiscale recurente nu are justificare legală atâta timp cât pentru a putea vorbi deductibilitatea TVA înscrisă în facturile emise de către furnizorii reclamantei pentru achizițiile efectuate este necesar a fi îndeplinite următoarele condiții: condiția privind substanța operațiunii – art.145 alin.3, 4 Cod fiscal, în vigoare anterior datei de 1.01.2007 și respectiv dispozițiile art.146 alin.2 Cod fiscal, în vigoare după data de 1.01.2007 și condiția privind forma documentelor aferente operațiunii efectuate – art.145 alin.8 Cod fiscal, în vigoare anterior datei de 1.01.2007 și respectiv art. 146 alin.1 Cod fiscal, în vigoare după data de 1.01.2007.

Așa cum judicios a reținut judecătorul fondului realitatea tranzacțiilor desfășurate de societatea reclamantă nu este contestată.

Pe de o parte, aceasta a fost consemnată chiar de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, deși, ulterior în motivarea Deciziei nr. 275/2012 de respingere a contestației administrative, organul fiscal adopta o poziție oscilantă, arătând că nu contestă realitatea operațiunilor în substanța lor, însă concluzionează că documentele prezentate nu justifică corelarea facturilor cu avizele de însoțire a mărfii sau cu alte documente, și astfel reclamanta nu are drept de deducere a TVA.

Concluziile raportului de expertiză contabilă întocmit în cauză susțin însă că pentru perioada 2004-2009 există corespondență între cantitățile de produse achiziționate de reclamată și intrate în silozuri și cantitățile vândute, ieșite din silozuri cu luarea în considerare a procentului de perisabilitate, astfel că în mod corect a reținut prima instanță că în cauză condiția ce vizează realitatea operațiunilor generatoare de TVA este îndeplinită.

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor privind forma documentelor justificative, Înalta Curte reține că prima instanță a concluzionat judicios că aprecierile autorității fiscale pârâte, în ceea ce privește lipsa elementelor menționate, din cuprinsul facturii nu pot avea nicio relevanță în ceea ce privește posibilitatea organului fiscal de a refuza dreptul de deducere a TVA de către societatea reclamantă, cât timp normele legislației fiscale leagă în mod exclusiv justificarea acestui drept de deținerea unor facturi care să cuprindă informațiile descrise la art. 155 alin.8 Cod fiscal.

Pentru perioada 2004-2006 autoritatea fiscală a refuzat deducerea TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. și în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X..

În conformitate cu dispozițiile art. 145 alin.8 Cod fiscal și dispozițiile pct.51 alin.2 din Normele Metodologice dreptul de deducere a TVA se exercită în principal în baza facturii iar în subsidiar, fie în baza facturii și a altor documente prevăzute de HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor

metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, fie numai pe baza documentelor prevăzute de HG nr. 831/1997, dar care să conțină toate informațiile prevăzute de art. 155 alin.8 Cod fiscal.

Autoritatea pârâtă își întemeiază refuzul de deducere a TVA pentru perioada menționată, pe lipsa informațiilor cu privire la expediție, incluse în cartușul din partea de jos a facturii (pentru facturile .X. și .X.), completarea eronată a avizelor de însoțire a mărfii în legătură cu prețul unitar elementele de identificare a expeditorului, mijlocul de transport, ora, data expediției (.X.).

Înalta Curte reține că reglementarea conținutului cartușului din partea de jos a facturii a fost realizată prin HG nr. 831/1997 act normativ ce cuprinde descrierea modelelor de formulare pentru activitatea financiar contabilă, inclusiv modelul (formularul) de factură care conține și un cartuș ce cuprinde elemente de identificare privind expediția, precum și dispozițiile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 pentru aplicarea prevederilor HG nr.831/1997, însă niciunul dintre aceste acte nu conțin cerințe de formă suplimentare celor prevăzute de Codul fiscal.

Distinct de considerentele expuse, dispozițiile Codului fiscal nu pot fi modificate sau completate prin acte de putere inferioară legii, ce reglementează modelele de formulare, utilizate în relațiile dintre agenții economici.

De asemenea, nici erorile din cuprinsul avizelor de însoțire a mărfii nu pot fundamenta soluția organului fiscal de a refuza dreptul de deducere a TVA de către societatea reclamantă, întrucât nu există nicio dispoziție legală care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA de corectitudinea întocmirii avizelor de însoțire a mărfii, atâta timp cât societatea reclamantă solicita exercitarea dreptului de deducere a TVA în baza facturii fiscale.

În ceea ce privește cea de-a doua perioadă analizată, respectiv 2007-2009 autoritatea pârâtă a refuzat societății reclamante dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X., de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X.

lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X.; de .X. lei pentru facturile emise de .X..

I-au fost imputate societății reclamante mai multe deficiențe, respectiv lipsa informațiilor din cartușul de jos al facturii cu privire la expediție; prezentarea avizelor de însoțire a mărfii în copie xerox și fără a cuprinde: prețul unitar, elementele de identificare a expeditorului, ora și data expediției, semnăturile; denumirea furnizorului înscrisă eronat pe unele documente; lipsa din cuprinsul facturii a mențiunii privind numărul avizului de însoțire a mărfii.

Potrivit dispozițiilor legale în vigoare ulterior datei de 1.01.2007, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție, singura condiție legală era ca persoana impozabilă să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de art. 155 alin.(5) Cod fiscal, astfel că dintre toate elementele conținute de cartușul din partea stângă a facturii, singura informație obligatorie potrivit dispozițiilor legale menționate mai sus, este cea cu privire la „data la care au fost livrate bunurile ... cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării” (art. 155 alin.1 lit.l) Cod fiscal).

Celelalte informații a căror omisiune a fost imputată reclamantei erau reglementate de Ordinul nr. 29/2003 ce completa HG nr. 831/1997, acest din urmă act normativ fiind abrogat prin Legea nr. 343/2006, astfel că temeiurile legale invocate de autoritatea fiscală pârâtă nu mai existau, constatările fiind lipsite de fundament legal.

Revenind la mențiunea privind „data la care au fost livrate bunurile ..., cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării”, informație obligatorie potrivit dispozițiilor art. 155 alin.5 lit.l) Cod fiscal (în forma în vigoare ulterior datei de 1.01.2007), Înalta Curte reține că organul de soluționare a contestației a apreciat în mod greșit că „facturile se emit în baza avizelor de însoțire a mărfii”, în condițiile în care potrivit

clauzelor contractuale proprietatea asupra bunurilor livrate se transferă la data recepției acestora în silozurile desemnate de societate, mai exact de data întocmirii BCAR (prin care se consemnează data recepționării bunurilor, cantitatea nominală rezultată prin cântărire, precum și cea utilă conform indicatorilor de calitate).

Așadar, în mod corect factura a fost emisă la data la care a avut loc livrarea bunului, anume data emiterii BCAR de către depozitar, pentru furnizorii .X., .X., .X., .X., .X..

Cu privire la furnizorul .X., potrivit clauzelor contractuale, condiția de livrare a bunurilor este FCA –Loc de încărcare, proprietatea asupra acestora urmând a fi transferată la data încărcării în camioane, conform avizelor de însoțire a mărfii, respectiv la data la care delegatul societății confirmă cantitatea și calitatea mărfii încărcate pentru a fi expediată societății.

Rezultă că în cazul acestui furnizor factura a fost emisă în mod legal la data încărcării bunurilor în camioane, anterior expedierii bunurilor.

În ceea ce privește lipsa semnăturii de primire de pe factură, această omisiune nu poate constitui temei pentru refuzul dreptului de deducere a TVA, deoarece semnătura nu reprezintă o informație obligatorie potrivit dispozițiilor art. 155(5) Cod fiscal, iar potrivit dispozițiilor alin.6 al aceluiași articol, semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii.

Autoritatea fiscală recurentă a criticat sentința curții de apel și sub aspectul modalității de interpretare a Deciziei V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Teza recurente în sensul că nu se poate face corelarea între facturile emise de furnizori și avizele de însoțire a mărfii, împrejurare ce conduce la pierderea calității de document justificativ a facturilor, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA înscrisă pe acestea, nu poate fi reținută.

Curtea de apel a explicat convingător că, în lumina deciziei în interesul legii amintite, rezultă că, în ceea ce privește TVA prin „document justificativ” se înțelege în primul rând factura, care să

îndeplinească cerințele de la art. 145 lit.a) și b) Cod fiscal, subliniind faptul că decizia V/2007 nu poate fi aplicată decât prin prisma legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței CJUE în materie de TVA.

Or, CJUE a statuat că dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva TVA face parte din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

Așadar, reținând că societatea reclamantă îndeplinește toate condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv a derulat în mod efectiv operațiunile taxabile în desfășurarea obiectului său de activitate, a încasat și a achitat TVA către bugetul de stat, confirmat și de raportul de expertiză administrat în cauză și în acord cu principiul prevalenței substanței asupra formei, statuat de CJUE în cauza C-146/2005 Albert Colec, în mod corect judecătorul fondului a constatat că raționamentul organului fiscal care a stabilit prevalența formei asupra fondului este în contradicție cu reglementările comunitare și practica CJUE.

În fine, ultima critică invocată privește greșita obligare a recurentei-pârâte la plata cheltuielilor de judecată către intimata reclamantă.

Înalta Curte reține că dispozițiile art. 274 Cod procedură civilă care prevăd că partea care cade în pretenții va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată, au la bază culpa procesuală care revine părții care a pierdut procesul, urmare a dezbaterilor judiciare, fără a se face mențiunea că trebuie dovedită reaua-credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale, așa cum susține recurenta-pârâtă.

Având în vedere că în cauză actele administrativ fiscale emise au fost desființate, acțiunea reclamantei fiind admisă, cerințele art. 274 alin.(1) Cod procedură civilă sunt în mod evident îndeplinite astfel că această critică este nefondată.

Conchizând, în temeiul art. 20 alin.1 din Legea nr. 554/2004 și art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, Înalta Curte va respinge recursul ca nefondat.

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

Respinge recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. .X. din 14 martie 2014 a Curții de Apel .X.– Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 20 martie 2015.

JUDECĂTOR,

.X.

JUDECĂTOR,

.X.

JUDECĂTOR,

.X.

MAGISTRAT ASISTENT,

.X.