

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

DECIZIA nr.3287

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 22 octombrie 2015

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

La data de 9 octombrie 2015, s-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și S.C. .X. SRL împotriva sentințelor .X. din 2 iunie 2014 și nr .X.,din 22 decembrie 2014 pronunțate de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acei dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 16.10.2015 și 22.10.2015, hotărând următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a VIII a contencios administrative și fiscal, reclamanta S.C. .X. SRL a solicitat, în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală:

- anularea, în parte, a Deciziei nr. 227/24.05.2012, privind soluționare, contestației prealabile înregistrată la ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./16.02.2010,

- anularea, în parte, a Deciziei de Impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./ 29.12.2009, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 29.12.2009, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, compusă din .X. lei reprezentând taxă pe valoare adăugată și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA;

- recunoașterea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei și obligarea pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la rambursarea acestei sume;

- recunoașterea scutirii reclamantei de la plata TVA în sumă de .X. lei și anularea obligației fiscale suplimentare stabilită de pârâtă;

- anularea obligației de plată a penalităților în sumă de .X. lei și obligarea pârâtei la restituirea acestei sume achitată prin compensare de către Societate.

2. Hotărârea Curții de apel

Prin sentința .X. din 2 iunie 2014, Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL, 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 Marilor Contribuabili.

A anulat în parte Decizia nr. 227/24.05.2012 și decizia de impunere .X./29.12.2009 în ceea ce privește obligația în cuantum de .X. lei, reprezentând TVA aferentă tranzacțiilor cu .X. Bulgaria, precum și cu privire la obligațiile accesorii acesteia și a respins, în rest, acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut că în urma inspecției fiscale desfășurate organele de inspecție fiscală a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..X./ 29.12.2009, act în temeiul căruia a fost emisă Decizia de impunere

privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./29.12.2009.

Prin decizia de impunere contestată s-au stabilit în sarcina reclamantei următoarele obligații fiscale:

(I) .X. lei - reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare, fără drept de deducere, aferentă perioadei 01.12.2005 - 31.08.2008;

(II) .X. lei - majorări de întârziere, aferente perioadei 01.12.2005-30.11.2009;

(III) .X. lei - reprezentând taxa pe valoare adăugată, stabilită suplimentar la plată, aferentă perioadei 01.09.2008 - 30.04.2009, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, precum și ca urmare a colectării în plus de către organele de inspecție fiscală a sumei de .X. lei.

Aceste obligații fiscale stabilite de organele de control sunt aferente unor operațiuni comerciale, desfășurate în perioada verificată, între reclamantă și o serie de parteneri contractuali, respectiv: S.C. .X. SRL.

În ceea ce privește TVA în suma de .X. lei, prima instanță a constatat că organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunile efectuate de S.C. .X. SRL reprezentând livrări intracomunitare de bunuri nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care pe facturi nu a fost înscris codul valid de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a efectuat în luna octombrie 2008, livrări intracomunitare către cumpărătorul .X. cu sediul în Bulgaria și a menționat pe documentele care justifică scutirea de TVA pentru aceste livrări intracomunitare (factura externă, factura fiscală, contractul) un cod eronat de TVAJM beneficiarului, respectiv .X. și a înregistrat aceste facturi atât și evidențe cât și în raportările fiscale ca operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Prima instanță a constatat întemeiată acțiunea reclamantei sub acest aspect, luând act că refuzul de a considera operațiunea în discuție ca scutită de TVA reprezintă un exces de formalism, ce

depășește scopul avut în vedere prin dispozițiile art.143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, conform cărora sunt scutite de TVA livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

A reținut că pârâta nu contestă că la momentul realizării operațiunii comerciale societatea cumpărătoare Multigrain Ltb. beneficia de un cod valid de TVA.

Eroarea cu privire la codul de înregistrare al partenerului .X. a fost corectată de către reclamantă însă nu în conformitate cu procedura prevăzută de art.159 alin.1 litera b) din Legea nr.571/2003, ci prin tăierea cifrei greșite din codul .X. și adăugarea, supra, a cifrei corecte.

Tratarea operațiunii intracomunitare ca fiind taxabilă pentru considerentul că eroarea cu privire la codul de TVA al beneficiarului extern nu a fost corectată în condițiile normative interne reprezintă o încălcare a principiului proporționalității și, prin urmare, un refuz nejustificat de a considera livrarea intracomunitară ca fiind scutită de TVA.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, pentru care organul fiscal a respins dreptul de deducere, motivat de faptul că documentele justificative nu conțin toate informațiile obligatorii menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, prima instanță a respins criticile de nelegalitate ale reclamantei.

Reclamanta și o serie de parteneri contractuali, respectiv: S.C. .X. SRL.

În ceea ce privește TVA în suma de .X. lei, prima instanță a constatat că organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunile efectuate de S.C. .X. SRL reprezentând livrări intracomunitare de bunuri nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată condițiile în care pe facturi nu a fost înscris codul valid de înregistrare scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a efectuat în luna octombrie 2008, livrări intracomunitare către

cumpărătorul .X. cu sediul în Bulgaria și a menționat documentele care justifică scutirea de TVA pentru aceste livrări intracomunitare (factura externă, factura fiscală, contractul) un cod eronat TVA al beneficiarului, respectiv .X. și a înregistrat aceste facturi în evidențe cât și în raportările fiscale ca operațiune scutită de taxa valoarea adăugată cu drept de deducere.

Prima instanță a constatat întemeiată acțiunea reclamantei sub ac aspect, luând act că refuzul de a considera operațiunea în discuție ca scut de TVA reprezintă un exces de formalism, ce depășește scopul avut vedere prin dispozițiile art.143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, conform cărora sunt scutite de TVA livrările intracomunitare de bunuri către persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

A reținut că pârâta nu contestă că la momentul realizării operațiunii comerciale societatea cumpărătoare .X. beneficia de un cod valid de TVA.

Eroarea cu privire la codul de înregistrare al partenerului .X. a fost corectată de către reclamantă însă nu în conformitate cu procedura prevăzută de art.159 alin.1 litera b) din Legea nr.571/2003, ci prin tăier cifrei greșite din codul .X. și adăugarea, supra, a cifrei corecte.

Tratarea operațiunii intracomunitare ca fiind taxabilă pentru considerentul că eroarea cu privire la codul de TVA al beneficiarului extern nu a fost corectată în condițiile normative interne reprezintă o încălcare principiului proporționalității și, prin urmare, un refuz nejustificat de considera livrarea intracomunitară ca fiind scutită de TVA.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferen tranzacțiilor derulate cu S.C. .X. SRL și S.C. .X. S.R. pentru care organul fiscal a respins dreptul de deducere, motivat de fapt că documentele justificative nu conțin toate informațiile obligatorii menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, prima instanță respins criticile de nelegalitate ale reclamantei.

Astfel, în ceea ce privește situația facturilor care nu conțin adresa cumpărătorului, expertiza judiciară a reținut un număr de X facturi emise în cursul anului 2006 și pentru un TVA global de .X. lei, facturi pentru care organul fiscal a respins dreptul de deducere.

Instanța de fond a constatat că prevederile Codului fiscal în vigoare pentru perioada 01.07.2006 - 31.12.2006 au fost corect aplicate de organul fiscal și în mod legal a decis că facturile emise de S.C. .X. SRL în această perioadă, care nu au înscrisă adresa cumpărătorului, ci doar denumirea localității, nu întrunesc elementele prevăzute de art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003.

În sprijinul acestei concluzii, instanța de fond a evocat considerentele recursului în interesul legii, pe care le-a interpretat în sensul că nu pot constitui temei pentru deducere, acele documente care nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, întrucât nu poate fi identificată operațiunea și confirmată realitatea acesteia.

Prima instanță a mai reținut că pe lângă adresa incompletă a cumpărătorului, un alt argument invocat cu temei de organele de control a fost întocmirea incorectă a documentelor justificative anexate facturilor, indicând în acest sens, factura nr..X./18.07.2006 emisă de S.C. .X. SRL, și anexele acesteia, din analiza căreia, s-a reținut că aceasta nu este completată cu toate datele prevăzute de formular, respectiv la rubrica cumpărător "sediul (localitatea, str., nr.)", nu este înscrisă adresa completă, respectiv strada, numărul, informație obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.07.2006 - 31.12.2006, potrivit prevederilor legale citate mai sus.

În concluzie, prima instanță a reținut că documentele prezentate de societate pentru acest capăt de cerere, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel că în mod legal organele de control nu

au acordat societății .X. SRL dreptul de deducere aferent taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. SRL în perioada 01.07.2006-31.12.2006.

În ceea ce privește facturile emise de S.C. .X. SRL în perioada 01.12.2007-30.09.2008 și respectiv facturile emise de S.C. .X. SRL în perioada 01.01.2007 - 31.10.2008, pentru care organul fiscal a invocat lipsa datei livrării mărfurilor, instanța de fond a reținut că la momentul efectuării inspecției fiscale și soluționării contestației societății prin Decizia nr.227/24.05.2012, reclamanta nu a prezentat documentele în baza cărora expertiza a stabilit data livrării mărfii (borderourile de acceptare) și de asemenea nu a fost prezentat Protocolul privind recepția, verificarea și acceptarea produselor cerealiere între .X. și furnizorii săi, motiv pentru care, există rezerve cu privire la momentul întocmirii acestor documente.

Mai mult, prima instanță a observat că informațiile furnizate de documentele prezentate în Raportul de expertiză sunt contradictorii documentelor prezentate de societate inspecției fiscale, prima instanță indicând în acest sens factura nr. .X./17.07.2006 emisă de S.C. .X. SRL și factura nr..X./25.08.2008 emisă de S.C. .X. SRL, din analiza cărora rezultă că recepția mărfii conform Notelor de recepție și constatare de diferențe a avut loc în datele de 22.08.2008 și 24.08.2008, iar factura a fost emisă ulterior recepției mărfii, respectiv 25.08.2008.

În plus, din cuprinsul expertizei nu rezultă dacă au fost avute în vedere notele de recepție și constatare de diferențe prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, dar și faptul că au avut în vedere și alte înscrisuri decât cele produse de reclamantă în cursul inspecției fiscale și în cursul soluționării contestației administrativ fiscale, astfel cum este „Protocolul privind recepția, verificarea și acceptarea produselor cerealiere între S.C. .X. SRL și furnizorii săi”.

În fine, nici argumentul reclamantei, în sensul că marfa achiziționată în baza facturilor emise de societățile .X. și .X. a fost valorificată ulterior de către societate prin vânzare către client, nu constituie un argument pentru a constata nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate în cauză, având în vedere că la

intrarea și recepția mărfurilor în depozit, acestea își pierd „identitatea”, în sensul că depozitarea și recepția se efectuează în silozuri cerealiere, global și nu se mai poate stabili efectiv care este marfa achiziționată de la S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL.

Astfel, concluzionează instanța, fără o analiza a intrărilor, ieșirilor din gestiune a mărfurilor și stocurilor inițiale și finale nu se poate determina cu certitudine că mărfurile achiziționate de la S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL au intrat în gestiune și au ieșit din gestiune.

Față de aceste considerente, prima instanță a apreciat că în mod temeinic a respins pârâta contestația reclamantei și a menținut decizia de impunere în privința obligației rezultate din facturile emise de S.C. .X. SRL în perioada 01.12.2007-30.09.2008 și respectiv facturile emise de S.C. .X. S.R.L perioada 01.01.2007-31.10.2008, cât timp aceste facturi nu cuprindeau elementul datei livrării, obligatoriu potrivit art.155 alin.5 litera I din Codul fiscal, forma în vigoare în perioada de referință și nici nu se dovedește că aceste facturi au regimul unor facturi centralizatoare.

Referitor la argumentele societății, în sensul că faptele partenerilor săi contractuali nu pot genera sancțiuni în ceea ce o privește, „iar constatările organelor de inspecție fiscale sunt practic irelevante sub acest aspect”, referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că în urma solicitării de verificări încrucișate, din controlul efectuat s-a constatat că reprezentantul S.C. .X. SRL, nu a putut face dovada că tranzacțiile înregistrate în contabilitate au avut la bază operațiuni reale, S.C. .X. SRL, precizând că „a recepționat marfa, achiziția acesteia și documentele de proveniență fiind un aspect care privește exclusiv societatea .X. SRL”, în mod temeinic a reținut organul de soluționare a contestației că aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu faptul că reprezentantul S.C. .X. SRL, nu a putut face dovada că tranzacțiile înregistrate în contabilitate au avut la bază operațiuni reale a determinat ca S.C. .X. SRL să piardă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci în primul rând faptul că facturile întocmite de S.C. .X. SRL, și în baza cărora S.C. .X. SRL și-a exercitat

dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, «cu modificările și completările ulterioare.

Solicitarea de verificări încrucișate, așa cum prevede legislația fiscală, avea menirea de a stabili starea de fapt fiscală și de a corecta erorile.

În ceea ce privește apărările reclamantei grefate pe jurisprudența CJUE în materia TVA, instanța de fond a constatat că nu constituie un argument pentru admiterea acțiunii sale, întrucât niciuna din hotărârile la care face referire reclamanta nu prevede faptul că Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unui sistem, prin care dreptul de deducere este condiționat de dovada efectuării tranzacției din sfera TVA.

3. Cererea de completare a dispozitivului sentinței

Reclamanta S.C. .X. SRL a solicitat completarea dispozitivului sentinței .X./02.06.2014, în sensul pronunțării asupra petitului nr. 2, respectiv pct. iii) al acțiunii introductive, referitor la restituirea sumelor datorate subscrisei de către pârâtă, pentru care s-a admis în parte acțiunea și s-a anulat în parte decizia de impunere contestată.

În motivarea cererii sale, reclamanta a arătat că petitul principal al acțiunii introductive referitor la anularea în parte a Deciziei nr.227/ 24.05.2012 și Decizia de impunere .X./ 29.12.2009, în ceea ce privește obligația în quantum de .X. lei, reprezentând TVA aferent tranzacțiilor cu .X. Bulgaria, precum și cu privire la obligațiile accesorii aferente acesteia, a fost admis în parte de către instanța de fond, însă fără ca aceasta să se pronunțe și cu privire la cererea subsecventă de restituire a acestor sume, în situația în care cererea ar fi fost admisă.

Așadar, așa cum rezultă din dispozitivul anterior evocat, instanța de fond nu a dispus cu privire la toate capetele de cerere formulate de către subscrisa, chiar mai mult, nu a avut în vedere

nici în cadrul considerentelor aspectele care lipsesc din conținutul dispozitivului hotărârii.

Or, având în vedere aceste aspecte de fapt și de drept expuse anterior rezultă că, în mod evident greșit, instanța de fond a dispus numai cu privire la anularea în parte a deciziilor respective, omițând practic să dispună sau cel puțin să facă referire în considerente la restituirea sumelor în discuție (.X. lei reprezentând TVA și accesorii), ca o consecință firească a admiterii în parte a petitului principal. În orice caz, petenta a solicitat, în principal anularea deciziilor menționate, cu consecința recunoașterii dreptului de deducere a TVA și rambursarea sumelor respective.

4. Hotărârea Curții de apel

Prin sentința nr. .X. din 22 decembrie 2014, Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis în parte cererea de completare a dispozitivului sentinței civile .X./02.06.2014, pronunțată în dosarul nr. .X./2/2012, și în consecință:

A obligat pârâta să restituie reclamantei accesoriile aferente sumei de .X. lei, reprezentând TVA aferent tranzacțiilor derulate de reclamantă cu societatea .X. Bulgaria, în măsura achitării acestor accesorii prin compensare.

A respins ca inadmisibilă cererea, în ceea ce privește solicitarea de obligare a pârâtei la restituirea sumei de .X. lei.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de Apel a reținut că din cuprinsul cererii de chemare în judecată nu rezultă formularea unui petit având f de obiect restituirea sumelor reținute în cuprinsul deciziei de impunere cu titlu de debit principal, ci exclusiv solicitarea de restituire a sumei de .X. lei, reprezentând accesorii, sumă achitată de reclamantă prin compensare, solicitare asupra căreia instanța nu s-a pronunțat.

Prin urmare, cererea de completare a dispozitivului Sentinței civile .X./02.06.2014 apare ca inadmisibilă, în ceea ce privește solicitarea de restituire a debitului principal în sumă de .X. lei reprezentând TVA, nefiind întrunită ipoteza prevăzută de art. 281² din vechiul Cod procedură civilă, respectiv omisiunea instanței de a se pronunța asupra unui petit principal sau accesoriu.

În ceea ce privește solicitarea de restituire a accesoriile aferente sumei de .X. lei, reprezentând TVA aferent tranzacțiilor derulate de reclamantă cu societatea .X. Bulgaria, în măsura achitării acestor accesorii prin compensare, curtea a constatat că a dispus anularea deciziei de impunere în ceea ce privește debitul principal, reprezentat de TVA în sumă de .X. lei, aferent tranzacțiilor derulate de reclamantă cu societatea .X. Bulgaria, cât și cu privire la accesoriile aferente, fără a se pronunța asupra cererii de restituire a acestei sume.

Soluția de desființare a deciziei de impunere atât cu privire la debitul principal cât și cu privire la accesoriile acestuia conduce în mod firesc la admiterea cererii de restituire a sumelor în discuție, însă cu respectarea principiului disponibilității și anume, în limitele cererii de restituire, reclamanta solicitând exclusiv restituirea accesoriilor, în valoare totală de .X. lei.

Argumentele formulate de pârâtă pe marginea cererii de completare nu atestă inadmisibilitatea cererii de restituire, fiind de observat că înseși dispozițiile art.117 din OG nr.92/2003 fac referire la restituirea sumelor stabilite prin hotărâri judecătorești.

5. Recursurile declarate de reclamanta S.C. .X. SA și Agenția Națională de Administrare Fiscală

Împotriva Sentinței .X./2.06.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. a declarat recurs reclamanta S.C. .X. SRL și pârâta ANAF, invocând motivele prevăzute de art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedura civilă.

De asemenea, împotriva Sentinței nr..X./22.12.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. prin care s-a dispus completarea dispozitivului Sentinței .X. din 2.06.2014 declarat recurs reclamanta S.C. .X., invocând dispozițiile art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedura civilă.

5.1. Recurenta-reclamantă a solicitat în principal admiterea recursului, casarea Sentinței .X./2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. și trimiterea cauzei spre rejudecare primei instanțe, iar în subsidiar, admiterea recursului, modificarea în parte a sentinței

recurate în sensul aditerii în tot a acțiunii și anulării actelor administrativ-fiscale contestate.

În esență, a invocat următoarele critici:

- situația de fapt corectă și necontestată privind realitatea tranzacțiilor nu a fost analizată de instanța de fond, care a identificat și reținut doar omisiuni formale din cuprinsul documentelor justificative pentru a-și motiva soluția pe fondul cauzei. Însă, motivarea este nelegală, deoarece instanța de fond reține că în lipsa unor documente justificative cu un conținut complet, nu s-ar putea stabili realitatea operațiunilor comerciale care au generat TVA, astfel că nici dreptul de deducere nu ar putea fi recunoscut.

- sentința este nelegală și față de împrejurarea că instanța de fond procedează la o analiză exemplificativă a unor vicii punctuale nereprezentative a unor documente justificative, pe care le extrapolează tuturor operațiunilor, fără a analiza aspectele invocate de reclamantă. Susține recurenta-reclamantă că în raport de criticile aduse actelor administrative emise de intimata-pârâtă, instanța era ținută să facă o dublă analiză; pe de o parte, să verifice dacă, sub aspect formal, organele de control au încălcat normele și principiile din această materie, iar pe de altă parte, să verifice pe fond dacă respectivele critici erau fondate, adică dacă existau omisiunile respective în cuprinsul tuturor facturilor și, în caz afirmativ, dacă o astfel de omisiune impunea soluția respingerii dreptului de deducere.

- nelegalitatea hotărârii rezultă și din înlăturarea raportului de expertiză contabilă judiciară pentru motive vădit nefondate, instanța înlăturând raportul de expertiză întocmit în cauză pentru pretinse contradicții între documentele avute în vedere de expertul desemnat și documentele avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

- sentința este nelegală ca urmare a faptului că instanța de fond a înlăturat jurisprudența CJUE obligatorie de altfel, invocând un argument total străin de natura pricinii, pe care niciuna dintre părți nu s-a invocat, anume că Directiva TVA nu se opune unui

sistem prin care dreptul de deducere este condiționat de dovada efectuării tranzacției din sfera TVA. Mai arată recurenta că realitatea tranzacției nici nu poate fi pusă în discuție în fața instanței de fond (și nici nu ar putea fi pusă la îndoială date fiind concluziile DNA), ci ceea ce s-a discutat în contradictoriu a fost dacă pretinsa nerespectare a conținutului obligatoriu al documentelor justificative poate fi surmontată și dreptul la deducerea TVA poate fi recunoscut în aceste condiții.

- hotărârea este nelegală pentru că încalcă principiile generale

în materie de TVA: principiul neutralității taxei, principiul

proporționalității, principiul conform căruia substanța economică a unei tranzacții prevalează asupra aspectelor formale, principiul neretroactivității legii.

- sentința este nelegală deoarece este rezultatul unei înțelegeri greșite a rațiunilor expuse în cuprinsul Deciziei nr.V/2007 și aplicarea acestora unei situații de fapt diferite de cea analizată în respectivul recurs în interesul legii. Interpretarea dispozițiilor Deciziei nr.V/2007 este realizată trunchiat, fără să țină cont de considerentele expuse în cuprinsul recursului în interesul legii și fără a ține cont de scopul avut în vedere acest recurs.

- hotărârea este nelegală deoarece instanța de fond nu a ținut seama de o serie de împrejurări particulare ale fiecărei tranzacții, care făceau inaplicabilă obligația de a menționa pe factură data livrării sau adresa completă a cumpărătorului.

5.2. În dezvoltarea motivelor de recurs formulate împotriva Sentinței .X./2014, pârâta ANAF reia argumentele expuse în fața instanței de fond, arătând că este scutită de TVA livrarea intracomunitară 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 și dacă este justificată cu factură, ceea ce nu este cazul în speța de față.

5.3. Prin recursul declarat împotriva Sentinței nr..X./ 22.12.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X., reclamanta S.C. .X. SRL a solicitat modificarea în parte a sentinței recurate, în sensul admiterii în totalitate a cererii de completare a dispozitivului sentinței .X./ 2.06.2014, respectiv completarea cu soluția completă cu privire la petitul doi al acțiunii și recunoașterea scutirii sale de la plata TVA în sumă de .X. lei; anularea obligației fiscale suplimentare stabilită de pârâtă, respectiv anularea obligației de plată a penalităților în sumă de .X. lei; obligarea pârâtei la restituirea acestei sume achitată prin compensare.

- soluția de respingere ca inadmisibilă a cererii este nelegală, întrucât excepția inadmisibilității era necesar să fie invocată mai întâi de una din părți sau de către instanță din oficiu. Or, excepția inadmisibilității capătului de cerere privind restituirea debitului de .X. lei nu a fost invocată nici de către pârâtă prin întâmpinare și nici de instanță din oficiu și nu a fost pusă în discuția părților, soluția pronunțată încălcând principiul contradictorialității.

- din formularea petitelor acțiunii reiese în mod clar solicitarea restituirii sumei totale formate din debit principal și accesorii.

- constatarea legalității dreptului de deducere a TVA, în quantum de .X. lei și anularea parțială a titlului de creanță pentru acest motiv, au ca și consecință repunerea părților în situația anterioară.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Examinând cauza prin prisma motivelor invocate de părți și a prevederilor art.304¹ Cod procedura civilă, Înalta Curte constată următoarele:

Recurenta-reclamantă a suspus controlului de legalitate, pe calea prevăzută de art.218 alin.(2) Cod procedura fiscală Decizia nr.227/24.05.2012 prin care ANAF a adoptat următoarea soluție administrativă:

- a respins ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă împotriva Deciziei de impunere .X./29.12.2009 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma

totală de .X. lei reprezentând: taxă pe valoare adăugată – .X. lei și majorări de întârziere aferente TVA – .X. lei.

- desființarea parțială a Deciziei de imputare .X./29.12.2009 emisă de DGAMC pentru suma totală de .X. lei reprezentând: taxa pe valoare adăugată – .X. lei; majorări de întârziere aferente TVA – .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță.

În cuprinsul contestației judiciare au fost invocate mai multe motive de nelegalitate a actelor administrativ-fiscale, fiind reiterate susținerile din procedura administrativă.

Curtea de apel a admis în parte contestația reclamantei, anulând actele administrativ fiscale doar în ceea ce privește obligația în cuantum de .X. lei, reprezentând TVA aferent tranzacțiilor cu .X. Bulgaria, precum și cu privire la obligațiile accesorii acesteia, iar ulterior prin admiterea cererii de completare formulată de reclamantă a dispus și restituirea accesoriilor aferente sumei de .X. lei reprezentând TVA, respingând însă ca inadmisibilă solicitarea de obligare a pârâtei la restituirea sumei de .X. lei. A respins în rest acțiunea ca neîntemeiată.

Soluția instanței de fond ce vizează suma de .X. lei reprezentând TVA rezultată din tranzacțiile cu .X. Bulgaria, precum și obligațiile accesorii acesteia, în privința cărora au fost anulate actele administrativ-fiscale atacate, este corectă, fiind adoptată și de instanța de control judiciar în urma propriului demers de aplicare a cadrului normativ incident la situația de fapt fiscală.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă unor livrări intracomunitare de bunuri cu privire la care organele fiscale au apreciat că nu sunt scutite de TVA, întrucât pe facturi nu a fost înscris un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru, Înalta Curte reține că în mod corect judecătorul fondului a apreciat că refuzul organelor fiscale de a considera operațiunea în discuție ca scutită de TVA

reprezintă un exces de formalism ce depășește scopul avut în vedere prin dispozițiile art.143 alin.2 lit.a) Cod fiscal.

Se impune a se preciza că eroarea cu privire la codul de înregistrare al partenerului .X. a fost corectată de reclamantă, însă organele fiscale au reținut că aceasta nu a urmat procedura prevăzută de art.159 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003, ci a procedat la tăierea cifrei greșite din codul .X. și adăugarea, supra, a cifrei corecte.

Pârâta nu contestă însă realitatea operațiunii comerciale, respectiv că la momentul realizării acesteia, societatea cumpărătoare Multigrain beneficia de un cod valid de TVA.

Așadar, în mod judicios judecătorul fondului a reținut că tratarea operațiunii intracomunitare ca fiind taxabilă, doar prin prisma faptului că eroarea cu privire la codul de TVA al cumpărătorului extern nu a fost corectată potrivit procedurii reglementată de Codul fiscal reprezintă o încălcare a principiului proporționalității și în consecință Înalta Curte constată că recursul pârâtei ANAF ce vizează acest aspect este nefondat.

În ceea ce privește soluția de respingere în rest a acțiunii, referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă operațiunilor derulate cu S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, Înalta Curte reține că organele fiscale au reținut că societatea reclamantă nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care facturile nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute de lege, iar datele din documentele justificative anexate facturilor (avizele de însoțire a mărfii) nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

În mod corect s-a reținut că facturile emise de S.C. .X. SRL în perioada 1.12.2007 – 30.09.2008 nu aveau înscrisă data livrării modificată, iar facturile emise de S.C. .X. SRL în perioada 1.07.2006 – 31.12.006 nu aveau înscrisă adresa cumpărătorului, iar cele emise în perioada 1.01.2007 – 31.10.2008 nu aveau înscrisă data livrării mărfurilor.

Astfel, au fost reținute trei categorii de încălcări în privința modalității de întocmire a documentelor financiar contabile, precum și în privința înscrisurilor anexate acestora, în scopul deductibilității

TVA, încălcări ce au fost confirmate și de instanța de fond prin soluția pronunțată.

Înalta Curte reține că viciile de întocmire a documentelor justificative, identificate de organele de control judiciar sunt comune operațiunilor financiare derulate cu cele două societăți comerciale S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, ceea ce denotă un mod defectuos de organizare a activității celor trei firme, dar care nu poate conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, este adevărat că dispozițiile Deciziei V/2007 a Înaltei Curți – Secțiile Unite sunt aplicabile cu privire la facturile emise de societatea reclamantă anterior anului 2007, însă neregulile de natură formală nu pot fi reținute în detrimentul realității operațiunilor fiscale.

În raportul de inspecție fiscală, organele de control au reținut că marfa a fost depozitată în perioada 11.01.2008 – 21.01.2008, în depozitul „.X.”, conform Contractului .X./20.12.2007 și a actelor adiționale .X./10.01.2008 și .X./17.01.2008 încheiate între depozit și S.C. .X. SRL, iar ca documente justificative au fost prezentate doar avizele de însoțire a mărfii emise de S.C. .X. care în unele situații nu prezentau semnăturile furnizorului, delegatului, semnătura de primire, iar în alte situații semnătura delegatului și cea de primire coincid, reclamanta nu a prezentat documentele justificative pentru recepția mărfii în depozitul .X., respectiv note de intrare-recepție.

Au mai reținut organele de control fiscal că așa cum rezultă din adresa nr..X./06.11.2009 emisă de Direcția de Agricultură și Dezvoltare Rurală .X., în luna ianuarie 2008 depozitele .X. Danele 54-62 nu erau autorizate pentru depozitarea cerealelor ceea ce contravine reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice

cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor prevăzute de art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul MFP nr.2226/2006.

Cu privire la aspectul autorizării depozitului, societatea reclamantă are o poziție contrară, susținând că în conformitate cu aceeași adresă – nr..X./06.11.2009 a Direcției de Agricultură și Dezvoltare Rurală .X. prin care s-au comunicat datele la care au fost autorizate depozitele, marfa a fost dusă în depozitul „.X. .X., ce figurează ca autorizat încă din anul 2006.

La rândul său, expertul desemnat vorbește în cuprinsul raportului de expertiză despre regula de lucru existentă potrivit căreia furnizorul era obligat să aducă mărfurile în zona portuară, acestea fiind însoțite de la locul de încărcare, la depozitele din port de avizele de însoțire a mărfurilor .Astfel, la momentul în care mijloacele de transport intră în zona portuară, reprezentanții organelor vamale înregistrează în registrul vamal avizul cu cantitatea aferentă, aplicând la final o ștampilă de confirmare a intrării mărfurilor în port.

Urmare a verificării de către expert a avizelor de însoțire a mărfii emise de furnizorii Primera și .X. în perioada 2007-2008, cu privire la existența ștampilei autorității vamale care confirmă intrarea în portul .X. .X., s-a constatat că un număr de 64 facturi fiscale care au anexate .X. copii după avize de însoțire a mărfii emise de cele două societăți furnizare nu au aplicată ștampila autorității vamale, dar conțin ștampila .X. .X. – societate ce realizează recepția cantitativă și calitativă a mărfii predate.

Rezultă așadar, că în cauză părțile au opinii divergente cu privire la realitatea operațiunilor derulate de societățile implicate în respectivele tranzacții, actele fiscale contestate în cauză concluzionând că nu există documente de recepție a mărfii în depozitul .X..

La acestea se adaugă contrarietatea susținerilor părților cu privire la conținutul adresei nr..X./06.11.2009 emisă de DADR .X. în

cea ce privește autorizarea depozitului .X., împrejurare de natură a conduce la concluzia necesității lămuririi situației de fapt fiscale prin efectuarea unui supliment de expertiză care să stabilească TVA-ul aferent operațiunilor derulate în anii 2007 și 2008, cu privire la care reclamanta își poate exercita dreptul de deducere.

La stabilirea stării de fapt reale, urmează să se verifice și să se stabilească situația autorizării depozitului .X. și de asemenea, să fie avută în vedere și proba nouă administrată în faza recursului, respectiv Ordonanța DNA din data de 14.11.2014, dosar nr..X./ 2009, prin care s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunile de evaziune fiscală și înșelăciune în privința societății reclamante.

S-a reținut în motivarea ordonanței de clasare că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei nu se poate reține implicarea .X. SRL în acte de evaziune fiscală în relația cu furnizorul S.C. .X. SRL .X.. De asemenea, s-a subliniat că nu sunt indicii suficiente pentru a se putea concluziona departe de orice dubiu, că societatea reclamantă a fost de rea credință atunci când s-a aprovizionat cu cereale de la S.C. .X. SRL sau că a existat o conivență între aceasta și furnizorul Primera.

Așadar, cu ocazia rejudecării cauzei, urmează să fie avută în vedere împrejurarea neimplicării societății reclamante în neregulile identificate în amonte în lanțul de achiziții în relația cu S.C. .X. SRL.

În ceea ce privește decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție indicată de reclamantă cu titlu de practică judiciară (f.117) Înalta Curte de reține că în cele două cauze sunt puse în discuție împrejurări care țin de situația de fapt fiscală, care diferă sub aspectul realității operațiunilor comerciale analizate, în cazul deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție indicate, nefiind contestată realitatea operațiunilor derulate.

Conchizând, Înalta Curte constată că recursul declarat de reclamantă este fondat și în temeiul dispozițiilor art.312 alin.3 Cod procedura civilă, va casa sentința în parte în ceea ce privește soluția de respingere a acțiunii ca neîntemeiată și va trimite cauza la aceeași instanță pentru rejudecarea capetelor de cerere corespunzătoare.

Vor fi menținute celelalte dispoziții ale sentinței.

Cu privire la recursul declarat de reclamantă împotriva Sentinței nr..X./ 21.12.2014, prin care a fost admisă în parte cererea completatoare formulată de reclamantă cu consecința obligării pârâtei la restituirea accesoriilor aferente sumei de .X. lei reprezentând TVA și a fost respinsă ca inadmisibilă cererea în ceea ce privește solicitarea de obligare a pârâtei la restituirea debitului principal de .X. lei, Înalta Curte reține că este fondat.

Astfel, prin cererea de chemare în judecată, reclamanta a solicitat alături de anularea actelor administrativ fiscale și restituirea sumei totale reprezentând TVA și accesorii aferente,

În consecință, având în vedere că prin Sentința .X./2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. a fost admisă în parte acțiunea și au fost anulate în parte actele administrativ fiscale contestate în limita sumei de .X. lei reprezentând TVA precum și a accesoriilor aferente, se impune cu evidență, restituirea acestei sume ca urmare a repunerii părților în situația anterioară.

Or, în mod eronat judecătorul fondului a respins ca inadmisibilă cererea de completare a dispozitivului Sentinței .X./2014 sub aspectul restituirii sumei de .X. lei, motivat de faptul că instanța nu a fost investită cu o astfel de cerere.

Pe fond, în temeiul dispozițiilor art.312 alin.2 Cod procedura civilă, va fi admis recursul declarat de reclamanta S.C. .X. SRL, va fi modificată Sentința nr..X./2014 pronunțată de Curtea de Apel .X., în sensul că va fi obligată pârâta ANAF să restituie reclamantei suma de .X. lei reprezentând TVA.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Admite recursul declarat de S.C. .X. SRL împotriva sentinței civile .X. din 2 iunie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează în parte sentința atacată în ceea ce privește soluția de respingere a acțiunii ca neîntemeiată și trimite cauza la aceeași instanță spre rejudecarea capetelor de cerere corespunzătoare.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Admite recursul declarat de S.C. .X. SRL împotriva sentinței civile nr..X. din 22 decembrie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că obligă pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală să restituie reclamantei suma de .X. lei reprezentând TVA.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Respinge recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentințelor civile .X. din 2 iunie 2014 și nr..X. din 22 decembrie 2014 ale Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 22 octombrie 2015.

XXXXX