

ROMÂNIA

Curtea de Apel Oradea

-Secția Comercială și de Contencios

Administrativ și Fiscal-

Dosar nr. / /CA/2009 – R

DECIZIA NR.375/CA/2011 – R

Sedința publică din 2011

Președinte:

Judecător:

Judecător:

Grefier:

Pe rol fiind soluționarea recursului în contencios administrativ formulat de recurenta-reclamantă SC SRL, cu sediul în , CF , TOP , jud. Bihor în contradictoriu cu intimata-pârâtă **Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor**, cu sediul în Oradea, str. D.Cantemir, nr.2B, jud. Bihor împotriva sentinței nr. /CA din .2010 pronunțată de Tribunalul Bihor, având ca obiect: *contestație act administrativ fiscal*.

Se constată că dezbateră în fond a cauzei a avut loc la data de 2011, când, în vederea deliberării și pentru a da posibilitatea părților să depună la dosar concluzii scrise, s-a amânat pronunțarea în cauză pentru termenul de azi.

**CURTEA DE APEL  
DELIBERÂND:**

Constată că prin Sentința nr. /CA din .2010 Tribunalul Bihor a respins ca neîntemeiată cererea formulată de reclamanta SC SRL împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut că la data de 03.01.2007, reclamanta a încheiat cu SC SRL contractul cadru nr. C3 , având ca obiect lucrări de construcții montaj la hale porcine - modernizarea fermei de porci din localitatea , jud. Bihor. Lucrările au fost finalizate în februarie 2008.

Pe parcursul anului 2007, SC SRL a emis mai multe facturi pentru plata unor avansuri, în regim de taxare inversă, fără TVA, aplicând măsurile de simplificare prevăzute de art. 82 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003. Valoarea totală a facturilor emise a fost de lei, ceea ce corespunde cu valoarea lucrărilor, facturile fiind emise fără TVA.

La data de 03.03.2008, prestatorul de servicii SC SRL a emis factura fiscală cu nr. , pentru suma totală de

lei, din care suma de [redacted] lei reprezintă TVA aferent și [redacted] lei reprezentând valoarea lucrărilor.

În urma cererii reclamantei, pârâta a aprobat rambursarea TVA în valoare de [redacted] lei, fiind inclus în această sumă și TVA aferent facturii nr. [redacted]/[redacted].2008 - [redacted] lei. Ulterior, în 13.05.2009 s-a dispus de către pârâtă reverificarea rambursării TVA pentru perioada 01.01.2007 - 31.03.2008, față de nerespectarea măsurilor de simplificare, respectiv taxare inversă pentru avansurile facturate în 2007 și stornate în 2008. Prin dispoziția nr. [redacted]/[redacted].2009, decizia de impunere nr. [redacted]/[redacted].2009 și raportul de inspecție fiscală nr. [redacted]/[redacted].2009, pârâta a stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată la bugetul de stat a sumei de [redacted] lei reprezentând TVA - [redacted] și majorări de întârziere - [redacted] lei.

Instanța de fond a constatat că serviciilor furnizate de către SC M [redacted] SRL către reclamantă le sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute de art. 160 din Legea nr. 571/2003, fapt necontestat de către părți.

Potrivit pct. 82 alin. 3 din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, în cazul serviciilor de construcții montaj efectuate în favoarea reclamantei, pentru avansurile încasate, prestatorul trebuia să emită facturi fără taxa pe valoare adăugată și să înscrie în factură mențiunea „taxare inversă”, taxa urmând a se calcula de către beneficiar și a se înscrie în facturi, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din actele dosarului și susținerile părților, rezultă că prestatorul a emis facturi fără TVA pentru avansurile încasate în cursul anului 2007 - în valoare de [redacted] lei, respectând prevederile Legii nr. 571/2003.

În cazul lucrărilor de construcții montaj realizate de către prestator pentru reclamantă, fiind încasate avansuri și emise facturi în regim de taxare inversă până la data de 31.12.2007, însă factorul generator de taxare intervenind în anul 2008, când se emite factura nr. [redacted]/[redacted].2008 - [redacted] lei, din care suma de [redacted] lei reprezintă TVA aferent și [redacted] lei reprezentând valoarea lucrărilor, trebuia aplicat regimul normal de taxă numai dacă și pentru diferența dintre valoarea lucrărilor pentru care faptul generator de taxă intervine în 2008 și valoarea avansurilor încasate în 2007. Or, în speță, valoarea lucrărilor pentru care s-a emis factura în martie 2008 este inferioară avansurilor facturate în 2007. Acesta este motivul pentru care și această factură trebuia emisă în regim de taxare inversă.

Instanța de fond a apreciat că nu poate fi primită apărarea reclamantei în sensul că pârâta a încasat TVA de două ori, întrucât pârâta a încasat TVA de la prestator conform facturii nr. [redacted]/[redacted].2008, care este persoana obligată la plata taxei potrivit art. 150 Legea nr. 571/2003, iar reclamanta, care din eroare a achitat TVA către prestator, a solicitat rambursarea TVA de la pârâtă. În urma acestui mecanism, prin rambursarea TVA către reclamantă prin decizia de rambursare nr. [redacted]/[redacted].2008, pârâta nu a mai încasat TVA pentru aceste operațiuni, deși ele nu sunt scutite de la plata TVA. Din plata eronată a unei sume de bani către prestator, în speță TVA, nu se naște dreptul reclamantei de a obține acea sumă de la pârâtă, ci tot de la cel care a încasat suma fără drept.

De asemenea, atât timp cât reclamanta nu a atacat decizia de reverificare nr. 3/2009, instanța de fond nu a putut analiza dacă decizia este

legală, dacă au existat motivele prevăzute de lege pentru a se trece la reverificarea reclamantei.

Instanța fondului a mai reținut că reclamanta este și ea responsabilă, alături de prestator, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv pentru faptul că prestatorul nu a menționat „taxare inversă” în factura emisă, conform cu art. 160 alin. 5 din Legea nr. 571/2003.

În ceea ce privește majorările de întârziere, instanța de fond a reținut că acestea au fost corect aplicate și calculate, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. 2 din C.pr.fiscală, pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate în urma modificării deciziei de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale. Dat fiind că suma de lei trebuia încasată de la prestator în termenul prevăzut de lege, a reținut că, în mod corect a apreciat pârâta că reclamanta datorează majorări de întârziere de la data rambursării către aceasta a TVA-ului, când s-a născut creanța fiscală față de ea.

Pentru aceste motive, în temeiul art. 18 din Legea nr. 554/2004 coroborat cu dispozițiile legale menționate mai sus, instanța de fond a respins ca neîntemeiată cererea reclamantei.

*Împotriva acestei sentințe*, în termen, legal timbrat, a declarat recurs recurenta SC SRL, solicitând admiterea recursului și, în principal, casarea hotărârii atacate cu trimitere spre rejudecare aceleași instanțe – Tribunalul Bihor, constatând că instanța de fond a lăsat nesoluționată cererea referitoare la nelegalitatea deciziei de reverificare, precum și anexa, instanța de fond motivând că nu poate analiza dacă decizia atacată este legală câtă vreme nu a atacat decizia de reverificare, iar în subsidiar, admiterea recursului în baza art.312 Cod de procedură civilă, constatând că hotărârea instanței de fond este nelegală, iar motivele de modificare a hotărârii sunt cele prevăzute de art.304 pct.8 și 9 Cod de procedură civilă.

În dezvoltarea motivelor de recurs se învederează instanței că inspecția fiscală de efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție, cu excepția cazului în care apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor. Ori, cu toate că au solicitat proba cu interogatoriul pârâtei, nu au apărut elemente suplimentare, astfel cum se justifică în decizia de reverificare.

În ceea ce privește suma reprezentând TVA, precizează că aceasta a fost achitată prestatorului de servicii - SC M SRL - prestatorul fiind cel care a beneficiat de sumă și împotriva căruia ar fi trebuit să se îndrepte A.N.A.F.-D.G.F.P. Bihor. Bugetul de stat nu a fost păgubit de reclamantă.

În drept au fost invocate prevederile art.299, 304 pct.8 și 9, art.312 alin.1 și 2 Cod de procedură civilă.

*Intimata*, deși legal citată, nu s-a prezentat în instanță și nu a formulat întâmpinare.

*Examinând sentința recurată, prin prisma motivelor de recurs, cât și din oficiu, având în vedere actele și lucrările dosarului, se constată că recursul este nefondat pentru următoarele considerente:*

În ceea ce privește motivul de recurs referitor la nesoluționarea de către instanța de fond a cererii de fond cu privire la legalitatea deciziei de reverificare, instanța de recurs reține că acesta este nefondat.

Este adevărat că decizia de reverificare este un act premergător raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere, iar legalitatea acesteia poate fi analizată doar împreună cu acestea, însă reclamanta nici prin petit nu a solicitat anularea acesteia și nici în motivarea cererii nu a invocat dispozițiile art. 105 alin.3 din OG nr. 92/2003, acestea fiind invocate doar prin concluziile scrise depuse la dosar în termenul de pronunțare.

Nu se poate reține că prin faptul că s-a solicitat și anularea anexelor la raportul de inspecție fiscală s-ar fi solicitat și anularea deciziei de reverificare deoarece, pe de o parte decizia de reverificare nu este o anexă la raport, ci este un act premergător acestuia, iar pe de altă parte, așa cum s-a arătat mai sus, nici din motivarea acțiunii nu reiese că s-ar fi atacat această decizie.

Prin urmare, în mod corect, prima instanță nu s-a considerat legal investită și cu cercetarea legalității dispoziției de reverificare și nu a cercetat pricina și sub acest aspect, deoarece, în caz contrar, ar fi încălcat principiul contradictorialității și al dreptului la apărare al pârâtei intimat, pronunțându-se asupra unor motive care nu au fost invocate prin cererea de chemare în judecată sau prin alte precizări de acțiune și care nu au fost comunicate pârâtei pentru a-i permite să-și formuleze apărarea și cu privire la acestea.

De asemenea, față de dispozițiile art.294 raportat la art. 316 Cod procedură civilă, legalitatea acestei decizii nu poate fi cercetată pentru prima dată în recurs.

Pe fondul cauzei se reține că, în mod corect, prima instanță a reținut că raporturilor dintre SC M SRL și recurentă le sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute de art. 160 din Legea nr. 571/2003 și că acestora li se aplică dispozițiile pct.82 alin. 3 și 12 din HG nr.44/22004, aspect, de altfel, necontestat de către recurentă.

Potrivit art.160 alin. 3 și 5 din Legea nr. 571/2003 *„Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea - taxare inversă, fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar”, „De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat - taxare inversă - în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea - taxare inversă - în factura și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin 3”.*

Prin urmare, împrejurarea că SC M SRL a emis factura în care a înscris și taxa pe valoare adăugată, nu prezintă relevanță, deoarece recurenta trebuia să procedeze conform dispozițiilor mai sus arătate și să nu facă plata către furnizor, astfel că nu-și poate invoca propria culpă pentru a obține protecția unui drept.

Așa cum a arătat și pârâta intimată, plata unei taxe pe valoare adăugată înscrisă în mod eronat într-o factură nu conduce la exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Susținerea recurenteii potrivit căreia restituirea taxei este un drept ce i-a fost recunoscut de pârâtă, nu poate fi avută în vedere, deoarece în urma reverificării, în mod corect, s-a ajuns la concluzia că aceasta nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere, prevăzute de art.146 din legea nr. 571/2003 și pct.46 din HG nr.44/2004 și s-a dispus restituirea sumei rambursate cu acest titlu.

**Respinge ca nefondat recursul** declarat de recurenta SC [redacted] SRL, cu sediul în [redacted] CF [redacted], TOP [redacted], jud. Bihor în contradictoriu cu intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, cu sediul în Oradea, str. D.Cantemir, nr.2B, jud. Bihor împotriva sentinței nr. [redacted]/CA din [redacted].2010 pronunțată de Tribunalul Bihor, pe care o menține în totul.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

**IREVOCABILĂ.**

Pronunțată în ședință publică, azi [redacted] 2011.

*PREȘEDINTE,*

*JUDECĂTOR,*

*JUDECĂTOR,*

*GREFIER,*