

**R O M Ȃ N I A**  
**CURTEA DE APEL CLUJ**  
**SECTIA COMERCIALA, DE CONTENCIOS**  
**ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**  
Dosar nr. 625/33/2006 (nr.vechi 626/RG/2006)

13

**DECIZIA CIVILĂ NR. 261/2006**  
**Ședința publică din 27 februarie 2006**  
**Instanța constituită din:**

**PREȘEDINTE :**  
**JUDECĂTOR :**  
**JUDECĂTOR :**  
**GREFIER :**

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BISTRIȚA NĂSĂUD**, împotriva sentinței civile nr.88 din 17.11.2005, pronunțată în dosar nr. 1.880/2005 al Tribunalului Bistrița-Năsăud, în contradictoriu cu intimata **SC SRL**, având ca obiect contencios fiscal

La apelul nominal făcut în cauză se prezintă, pentru intimată avocat lipsă fiind recurenta.

Procedura de citare este îndeplinită.

Recursul este scutit de plata taxelor de timbru.

S-a făcut referatul cauzei, după care se constată că în data de 22 februarie 2006 s-a înregistrat la dosarul cauzei întâmpinare din partea intimatei, prin care solicită respingerea recursului.

Reprezentanta intimatei susține întâmpinarea depusă la dosar, depune înscrisuri în susținerea poziției procesuale și învederează curții, că nu mai are de invocat excepții sau de formulat alte cereri în probațiune.

Curtea, în urma deliberării, constată că nu mai sunt de invocat alte excepții sau de formulat alte cereri în probațiune. apreciază că, prezenta cauză este în stare de judecată, declară închisă faza probatorie și acordă cuvântul reprezentantei intimatei pe recursul promovat în cauză.

Reprezentanta intimatei solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca fiind temeinică și legală, cu cheltuieli de judecată constând în onorariu avocațial, pentru motivele expuse prin întâmpinarea depusă la dosar și susținute oral cu prilejul dezbaterilor pe fond a recursului.

În principal se critică hotărârea recurată pentru faptul că se bazează pe o expertiză care s-a întocmit într-un dosar al cărui conținut s-a susținut că nu corespunde realității, fără ca instanța să fi solicitat în condițiile art.212 C.pr.civ. efectuarea unui noi expertize, nerezultând din motivele recursului în baza căror texte de lege intimata nu ar fi scutită de plata TVA.

Susține că recursul este nefondat prin faptul că, prin procesul-verbal din 10.08.2004 încheiat de organele de verificare ale Activității Controului Fiscal Bistrița-Năsăud s-au stabilit sume suplimentare în sarcina intimate pentru perioada 20.11.2002 – 31.05.2003 și 01.09.2003 – 30.06.2004 o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, motivată pe faptul că, aceasta nu a calculat, evidenția și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor impozanabile conform alin.1 al art. 51 din H.G. nr. 589/2002.

Organele de control fiscal în urma verificărilor au stabilit că intimata din punct de vedere legal se încadrează în categoria operațiunilor de intermediere în turism, dar că nu intră în sfera operațiunilor scutite de deducere, astfel că s-au recalculat obligațiile bugetare ale intimatei.

Pe de altă parte arată că, reprezentanții biroului de soluționare a contestației au apreciat că activitatea societății intimată nu poate fi încadrate ca activitate de intermediere în turism și în această situație nu intră în categoria activităților scutite de deducere.

Prin urmare date fiind opiniile diferite ale celor două entități fiscale, respectiv organele de control fiscal și cele de soluționare a contestației fiscale s-a ajuns la stabilirea unui opinii majoritate prin vot, cu diferența de un singu vot.

Mai susține că, având în vedere complexitatea situației și multitudinea dispozițiilor legale aplicabile în cauză se impune efectuarea unei expertize economico-financiare, prin care să se stabilească dacă, intimata este scutită de plata TVA conform art. 28 alin.2 din H.G. 598/2002, raportat la prevederile art. 11 lit. b și r și art. 11 alin.2 din Legea nr. 345/2002, pentru valoarea totală a transporturilor auto internaționale de persoane.

Pentru toate aspectele expuse în scris și susținute oral pe larg, apreciază că, soluția instanței de fond este legală și se bazează pe concluziile unei expertize de specialitate și solicită respingerea recursului și menținerea sentinței atacate.

## CURTEA

Asupra prezentului recurs, constată:

Prin sentința nr. 88/CA din 17.11.2005 pronunțată de Tribunalul Bistrița Năsăud – Secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. 1.880/CAF/2005 a fost admisă în parte acțiunea în contencios fiscal formulată de reclamanta S.C. "S.R.L." în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud și a fost modificată în parte decizia nr. 23/28.02.2005 emisă de pârâtă în sensul menținerii măsurilor stabilite prin procesul-verbal de impunere în sarcina reclamantei a obligațiilor de plată la bugetul statului a sumei de 1.080.930.111 lei cu titlu de T.V.A. neadmisă la deducere și a sumei de 72.626.028 lei cu titlu de dobânzi și penalități, fiind exonerată reclamanta de plata celorlate obligații stabilite prin același act de control.

Totodată, pârâta a fost obligată să plătească reclamantei suma de 1.080.930.111 lei cu titlu de cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut, în esență, că în mod greșit prin decizia nr. 23 din 28.02.2005 emisă de organul jurisdicțional din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud a fost respinsă contestația formulată de reclamantă împotriva măsurilor dispuse prin procesul-verbal de control din 10.08.2004 de organele Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud prin care a fost obligată la plata sumei de 1.080.930.111 lei obligații bugetare, atâta timp cât expertul contabil numit în cauză la cererea reclamantei a stabilit că S.C. "S.R.L." este scutită de plata T.V.A. în sumă de 1.080.930.111 lei ca urmare a aplicării art. 28 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 raportat la prev. art. 11 lit. b și r și art. 11 alin. 2 din Legea nr. 345/2002 care înlătură obligația de plată T.V.A. pentru valoarea totală a transporturilor auto internațională de persoane efectuate în perioada aprilie – octombrie 2003, fiind datorat T.V.A.-ul doar pentru bunurile achiziționate în aceeași perioadă în quantum de 72.626.028 lei și accesorii de 10.385.543 lei, deoarece aceste bunuri nu folosesc realizării obiectului de activitate al societății și nu au fost introduse în patrimoniul acesteia. Pârâta fiind parte căzută în pretenții a fost obligată și la plata cheltuielilor de judecată constând în onorariu pentru avocat.

Împotriva sentinței pronunțată de prima instanță a declarat recurs, în termenul legal, pârâta D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, prin reprezentantul său legal, solicitând admiterea lui, modificarea hotărârii atacate în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.

Dezvoltându-și motivele de recurs, întemeiate pe disp. art. 304 pct. 9 C.pr.civ., pârâta a considerat hotărârea primei instanțe ca nelegală și netemeinică, fiind dată cu aplicarea greșită a legii.

Principala critică adusă hotărârii se referă la faptul că se bazează exclusiv pe concluziile expertizei efectuate în cauză, ori instanța este singura care încadrează în prevederea legală starea de fapt dedusă judecății și stabilește norma de drept aplicabilă, iar în final soluția prin dezlegarea dată pricinii.

Mai mult, expertul a formulat concluzii greșite privind activitatea desfășurată de societate, a ocolit interpretarea disp. art. 28 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 invocate pentru justificarea scutirii de T.V.A., în sensul că deși actele justificative trebuie să aparțină transportatorului, în cazul de față nu reclamanta a fost cea care a realizat transportul.

La rândul său, reclamanta a formulat întâmpinare, solicitând respingerea recursului, considerând sentința primei instanțe legală și temeinică.

Recursul declarat în cauză este întemeiat.

Astfel, analizând actele și lucrările dosarului din perspectiva motivelor de recurs arătate, a disp. art. 304 pct. 9 și art. 304<sup>1</sup> C.pr.civ. precum și a prevederilor legale incidente, Curtea reține următoarele:

Prin procesul-verbal din 10.08.2004 organele Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud au stabilit, printre altele, în sarcina reclamantei diferențe de plată privind obligații bugetare în sumă totală de ..... lei reprezentând taxă pe valoare adăugată suplimentară de ..... lei, taxă pe valoarea adăugată neadmisă la deducere de ..... lei, dobânzi aferente T.V.A. de ..... lei și penalități de ..... lei.

Considerând că aceste obligații au fost stabilite în mod eronat, reclamanta a contestat procesul-verbal de control arătat, însă organul jurisdicțional fiscal competent, respectiv Biroul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, în urma verificării tuturor actelor și a constatărilor care au stat la baza actului de control precum și a susținerilor reclamantei, prin decizia nr. 23/28.02.2005 a respins contestația formulată în cauză.

Acțiunea în justiție împotriva acestei decizii și a actului constatator a fost admisă în parte prin hotărârea atacată, cu motivarea expusă mai sus, în prima parte a considerentelor, iar decizia și procesul-verbal au fost anulate în parte și anume cu privire la obligația de plată a T.V.A. suplimentară de ..... lei, dobânzile și penalitățile referitoare la aceasta, fiind păstrate doar în privința T.V.A. neadmisă la deducere în cuantum de ..... lei și dobânzi plus penalități de ..... lei.

Soluția primei instanțe este nelegală și netemeinică, deoarece după cum rezultă din considerentele acesteia, se bazează exclusiv pe concluziile expertizei contabile efectuată în cauză la solicitarea reclamantei.

Ori, este bine cunoscut că expertiza, potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, face parte din mijloacele probatorii, iar judecătorul apelează la ea pentru lămurirea unor împrejurări de fapt atunci când consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști într-un anumit domeniu, împrejurări de fapt esențiale pentru dezlegarea în drept a pricinii. Prin urmare, problemele de drept nu pot fi impuse a fi rezolvate de către expert, acestea fiind exclusiv atributul instanței de judecată.

În cazul de față, instanța a dispus, la solicitarea reclamantei, efectuarea unei expertize contabile având ca obiective „să se precizeze dacă reclamanta este scutită de plata T.V.A. conform prev. art. 28 alin. 4 din H.G. nr. 598/2002 raportat la prev. art. 11 alin. 1 lit. b și r și art. 11 alin. 2 din Legea nr. 345/2002, având în vedere că nu ea a efectuat efectiv transportul internațional, în cazul în care răspunsul este negativ

să cuantifice T.V.A.-ul de care a beneficiat petenta fără drept și să se stabilească funcție de obiectul de activitate al societății și cuantumul celor 7 facturi de achiziționare a unor bunuri dacă suma de lei reprezintă T.V.A. îndeplinește sau nu condițiile de a fi dedusă” (f. 26).

În concluziile raportului de expertiză (f. 37 – 38) se arată că reclamanta este scutită de plata T.V.A. conform prev. art. 28 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 raportat la art. 11 lit. b și r și art. 11 alin. 2 din Legea nr. 345/2002 pentru valoarea totală a transporturilor auto internaționale de persoane încasată de la pasageri și evidențiată în facturile fiscale emise pentru fiecare cursă de lei, adică și pentru T.V.A. în sumă de lei, iar justificarea scutirii se face cu licența de transport, facturile fiscale pentru aceste curse ocazionale, comanda pentru autocar cu care s-au transportat „pacienții” și facturile fiscale pentru transportul efectiv efectuat în contul reclamantei, la obiectivul 2 s-a considerat că nu mai este necesar răspuns față de cele arătate la obiectivul 1, iar la ultimul obiectiv s-a răspuns evaziv că dacă bunurile achiziționate cu cele 7 facturi au fost evidențiate în activele societății și utilizate în activitatea acesteia pot îndeplini condițiile pentru a fi dedusă T.V.A. în cuantum de lei.

Deși împotriva raportului de expertiză pârâta a formulat obiecțiuni scrise (f. 40 – 42) invocând faptul că la obiectivul nr. 1 s-a solicitat verificarea documentelor prin prisma art. 28 alin. 4 din H.G. nr. 598/2002, expertul s-a referit la prev. art. 28 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 și chiar dacă s-ar avea în vedere aceste dispoziții, societatea nu putea beneficia de scutire precum și alte susțineri referitoare și la celelalte obiective, instanța nu a solicitat expertului să răspundă, ignorând disp. art. 211 C.pr.civ., însușindu-și concluziile fără o motivare convingătoare.

Actele și lucrările dosarului arată că reclamanta S.C. S.R.L. a efectuat operațiuni pe care le-a considerat în mod greșit ca scutite de T.V.A. cu drept de deducere, datorând statului obligații bugetare suplimentare suma totală de lei ( lei plus lei) la care se adaugă dobânzi de lei și penalități de lei.

În mod concret, în perioada aprilie – mai 2003 și septembrie – octombrie 2003, reclamanta a oferit clienților săi servicii denumite în mod generic „excursii” în Spania, în schimbul contravalorii călătoriei pentru care nu emitea bilete tip de călătorie internațională conform normativelor în vigoare, ci chitanțe individuale pentru suma de bani plătită. Apoi, pentru tot lotul de clienți aferent unui transport se întocmea o singură factură pe baza borderoului centralizator al chitanțelor către „turiști diverși”, document ce purta mențiunea „scutit cu drept de deducere”.

În realitate însă, transportul nu era realizat de S.C. S.R.L. ci era efectuat de alte societăți comerciale pe bază de comenzi de transport.

La rândul său, transportatorul, respectiv firma care efectua operațiunile prev. de art. 11 alin. 1 lit. b din Legea nr. 345/2002, factura ulterior către pârâta S.C. S.R.L. contravaloarea transportului pe facturile fiscale întocmite regăsindu-se de asemeni mențiunea „scutit cu drept de deducere”.

Rezultă că în operațiunile de transport internațional de persoane au fost identificate două categorii de raporturi juridice: relațiile între S.C. S.R.L. și persoanele fizice care se deplasau în Spania sau din Spania în România și pentru care agenția elibera chitanțe fiecărui călător cu indicarea sumei și faptul că reprezintă „excursie Spania” și apoi se întocmea factura fiscală fără T.V.A. pentru întreg lotul de călători, cu precizarea că suma din factură reprezenta centralizatorul chitanțelor emise călătorilor și a doua categorie, raporturile juridice încheiate între S.C. S.R.L. și societățile transportatoare probate cu notele de comenzi sau contracte, prin care reclamanta solicita transportarea unor grupuri de persoane în Spania, facturile fără T.V.A. emise de societățile de transport către S.C. S.R.L. în care se indică contravaloarea transportului respectiv și documentele care justifică aceste plăți.

Potrivit art. 11 alin. 1 lit. b și r și cele ale art. 11 alin. 2 din Legea nr. 345/2002 sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, transporturile internaționale de persoane în și din străinătate precum și prestările de servicii legate direct de acesta, prestările de servicii efectuate de intermediari care acționează în numele sau în contul altuia atunci când intervin în operațiunile prevăzute în acest articol, însă pentru aceste operațiuni justificarea regimului de scutire se realizează pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a acestei legi.

Normele sunt cele prev. în H.G. nr. 598/2002, iar în conformitate cu art. 28 alin. 2, justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată se face cu licența de transport, caietul de sarcini al licenței de traseu, foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulte data de ieșire/intrare din țară vizată de organul vamal, diagrama biletelor de călătorie sau, după caz, facturile fiscale în cazul curselor ocazionale, factura fiscală pe care se înscrie „scutit cu drept de deducere” pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari, iar în disp. alin. 4 al aceluiași articol se arată că persoanele impozabile care vând bilete pentru transportul internațional de persoane sunt scutite de plata T.V.A. pentru aceste operațiuni conform art. 11 alin.1 lit. b și r din Lege, iar justificarea scutirii se face cu borderoul sau diagrama biletelor de călătorie vândute, factura fiscală pentru comision pe care se înscrie mențiunea „scutit cu drept de deducere” sau, după caz, factura primită de la transportator pentru biletele vândute.

Față de textele legale anterior citate, se poate concluziona că transportul internațional de persoane în și din străinătate, prestările de servicii legate direct de acesta precum și prestările de servicii realizate de intermediari care acționează în numele sau în contul altuia, atunci când intervin în operațiuni de transport internațional, sunt operațiuni scutite de T.V.A., justificarea acestui regim urmând a se realiza pe baza documentelor stabilite prin normele date în aplicarea Legii nr. 345/2002 (în vigoare la data respectivă), cu precizarea că potrivit art. 8 alin. 2 din această lege numai aceste operațiuni sunt scutite de T.V.A. și nu se admite extinderea lor prin analogie.

Ori, în cazul de față este evident și necontestat chiar de reclamantă că această societate nu a îndeplinit operațiunile de transport internațional de persoane în numele său, nu a eliberat pentru clienții săi bilete de călătorie internațională tip. acte justificative opozabile, așa încât operațiunile ei să poată fi încadrate în disp. art. 28 alin. 2 din H.G. nr. 598/2002 și, de asemeni, aceleași operațiuni, astfel după cum au fost arătate, nu pot fi incluse nici în categoria celor prev. de alin. 4 al aceluiași text de lege, nici pentru aceste operațiuni existând documentele justificative prevăzute de normele legale.

Drept urmare, atât actul constatator cât și decizia organului jurisdicțional-fiscal sunt legale și temeinice în totalitate, iar anularea lor parțială s-a făcut de prima instanță cu aplicare greșită a legii.

Așa fiind, pe baza disp. art. 312 alin. 1 teza I C.pr.civ., prezentul recurs urmează a fi admis, cu consecința modificării sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII  
D E C I D E :**

Admite recursul declarat de pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD**, cu sediul în Bistrița, str. 1 Decembrie nr. 6 – 8, jud. Bistrița-Năsăud, prin reprezentantul său legal, împotriva sentinței civile nr. 88 din 17

noiembrie 2005 pronunțată în dosarul nr. 1.880/2005 al Tribunalului Bistrița Năsăud, pe care o modifică în sensul că:

Respinge ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. „  
S.R.L. cu sediul în localitatea \_\_\_\_\_ str. \_\_\_\_\_ nr. \_\_\_\_\_  
jud. \_\_\_\_\_ înregistrată la O.R.C. Bistrița-Năsăud sub nr. \_\_\_\_\_, prin  
reprezentantul ei legal, împotriva deciziei nr. 23 din 28.02.2005 emisă de D.G.F.P.  
Bistrița-Năsăud și a procesului-verbal de control fiscal încheiat la 10.08.2004, în  
contradictoriu cu pârâta D.G.F.P. Bistrița-Năsăud cu datele de indentificare mai sus  
arătate.

Decizia este irevocabilă.

Data și pronunțată în ședința publică din 27 februarie 2006.

~~PREȘEDINTE,~~

~~JUDECĂTORI,~~

~~GREIER,~~