

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

DECIZIA nr.201

Dosar nr.X

Ședința publică de la 23 ianuarie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. SRL împotriva sentinței .X. din 21 octombrie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

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

Procedura este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul-asistent arătând că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de lege, precum și faptul că este legal timbrat.

Nemaifiind chestiuni prelabile de discutat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra cererii de recurs.

Recurenta - reclamantă, prin apărător, solicită admiterea recursului, în principal, casarea sentinței recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare, iar în subsidiar, modificarea sentinței atacate, cu consecința admiterii acțiunii.

Cu privire la motivul de casare prevăzut de art.304 pct.5 Cod procedură civilă, arată că instanța de fond a respins o proba ce era pertinentă, concludentă și utilă soluționării cauzei, respectiv expertiza tehnică în specialitatea electrotehnică. Apreciază că se impunea administrarea acestei probe în cauză, având în vedere volumul și

complexitatea operațiunilor desfășurate de societate, astfel cum s-a dezvoltat pe larg în concluziile scrise depuse la dosar.

În ceea ce privește TVA aferentă facturilor în copie, apărătorul recurenteii arată că instanța de fond a criticat conținutul raportului de expertiză fiscală efectuat în cauză, reținând că nu s-a făcut distincție între facturile în original și facturile în copie conformă, însă instanța putea solicita completarea raportului de expertiză fiscală sau putea solicita lămuriri expertului.

Referitor la TVA aferentă declarațiilor vamale de import, apărătorul recurenteii susține că societatea deține copii ale acestora, o parte fiind certificate, iar Autoritatea Națională a Vămilelor a transmis o listă a acestor operațiuni, astfel încât nu se poate pune problema realității operațiunilor vamale. Astfel, prin respingerea de la deductibilitate a TVA aferentă operațiunilor vamale de import, apărătorul recurenteii apreciază că se aduce atingere principiului prevalenței fondului asupra formei.

De asemenea, precizează că TVA aferentă minusurilor de inventar nu se află în situația prevăzută de art.128 alin. (4) Cod fiscal pentru că aceste minusuri nu sunt minusuri de inventar sau gestiune, ci sunt pierderi normale apărute în procesul de producție, singurul mijloc de probă în acest sens fiind expertiza tehnică în specialitatea electrotehnică.

Intimata - pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca fiind temeinică și legală.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Circumstanțele cauzei

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili -

Activitatea de Inspecție Fiscală și Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat anularea Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 16.09.2011, a Deciziei de impunere nr..X..09.2011 în limita sumei de .X. lei, și a Deciziei nr.128/ 06.03.2012 de soluționare a contestației administrative cu privire la pct. 1 și 2.

În ceea ce privește suma de .X. lei, arată că acesta reprezintă obligații fiscale suplimentare impuse cu titlu de TVA, iar ca o consecință a anulării deciziei de impunere solicită să se constate deductibilitatea acesteia, defalcat, pe categorii de sume, corespunzător naturii juridice a cheltuielilor din care decurg, și capitolelor analizate în decizia de soluționare a contestației administrative.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat, în esență, că organele fiscale au interpretat și aplicat greșit art.146 alin.(1) Cod fiscal, coroborat cu pct.46 din Norme, reținând că lipseau facturile în original sau duplicat ale acestora cu mențiunea că înlocuiesc factura inițială, că nu a acceptat documentele justificative prezentate pentru importul de bunuri, că nu a prezentat originalul declarațiilor vamale de import și că nu a motivat deducerea eronată a TVA pentru DVI nr..X./ 28.11.2008, aplicând în mod greșit dispozițiile legale în materie, deși reclamanta a dovedit realitatea operațiunilor de import cu documente justificative.

Totodată, în mod greșit au reținut că pentru cheltuielile de protocol reclamanta nu avea drept de deducere, întrucât acestea erau în fapt cheltuieli de publicitate pentru care subzistă deducerea chiar dacă societatea a înregistrat pierdere fiscală, că organele fiscale nu au respectat prevederile art.7 alin.(3) Cod procedură fiscală, respectiv nu au manifestat rol activ solicitând corectarea erorilor fiscale, și că în mod eronat au colectat TVA de .X. lei aferentă unor „minusuri de inventar” care, în realitate reprezentau consumuri tehnologice reale justificate de activitatea desfășurată de societate și a căror natură juridică a fost confirmată în două litigii fiscale anterioare.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii, reiterând motivele expuse în contestația administrativă.

2. Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința civilă .X. din 21 octombrie 2013, Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală și Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a constatat că decizia de impunere emisă în speță concretizează formularul aprobat prin același OMFP nr.972/2006 și nu cuprinde o motivare detaliată proprie în fapt și în drept pentru simplul fapt că se întemeiază pe constatările redată în Raportul de inspecție fiscală, rațiunea acestor constatări fiind aceea de a fundamenta emiterea deciziei de impunere ca titlu de creanță, conform prevederilor procedural fiscale în materie. Cu privire la pretinsa încălcare a dreptului la apărare, acesta nu subzistă ca o vătămare de neînălțurat a reclamantei, având în vedere că împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală ca parte integrantă a acesteia, reclamanta are posibilitatea de a exercita contestație administrativă, conform art.205 și urm. C. proc. fisc, precum și acțiunea în instanță pentru remedierea oricăror eventuale nelegalități, reclamanta procedând ca atare.

Referitor la susținerile reclamantei privind răsturnarea sarcinii probei, instanța de fond a reținut că potrivit art.64 Cod procedură fiscală, documentele justificative și evidențele contabile verificate de organul de control constituie probe la stabilirea bazei de impunere, fiind irelevante alegațiile reclamantei privind probațiunea în materie civilă, întrucât ne aflăm în materie fiscală, ca materie specifică, derogatorie de la dreptul comun, iar potrivit art.10 alin.2 C. proc. fisc și art.106 alin.1 C. proc. fisc, în cadrul obligației de cooperare și colaborare cu organele fiscale, contribuabilul se obligat să procure mijloacele doveditoare necesare și să prezinte informații, documente și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Efectele pretinsei nemotivări a raportului de inspecție fiscală decurgând din nefinalizarea acestuia la data întocmirii sale, nu

echivalează cu nulitatea absolută, așa cum susține reclamanta pentru simplul fapt că actul nu reprezintă un act administrativ fiscal, producător de efecte juridice în sensul art.41 C. proc. fisc, sancțiunea nulității pentru nemotivare fiind cunoscută în doctrină și jurisprudență doar pentru un astfel de act, așa cum definit și de art.2 alin.(1) lit.c) din Legea nr.554/2004.

Cât privește încălcarea dreptului la informare pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, conform art.107 alin.(1) C. proc. fisc, și a dreptului la apărare la încheierea inspecției fiscale, potrivit alin.(2) al aceluiași articol, pretinsele încălcări nu se concretizează în cazuri de nulitate absolută, cum pretinde reclamanta, nulitatea absolută fiind expres reglementată în materie fiscală doar pentru lipsa unor elemente enumerate în mod limitativ în cuprinsul unui act administrativ fiscal, conform art.46 Cod procedură fiscală, ceea ce nu este cazul în speță.

În aceste cazuri, poate fi validată doar o nulitate relativă și numai în situația în care contribuabilul a suferit o vătămare de neînlăturat, conform dispozițiilor comune ale art.105 alin.(2) Cod procedură civilă or, o astfel de vătămare nu se verifică în concret în circumstanțele speței. În ceea ce privește dificultatea întâmpinată de organele de control la listarea celor X anexe la raportul de inspecție fiscală, reclamanta nu neagă faptul că i s-a adus la cunoștință această problemă, pentru rezolvarea căreia era obligată să-și dea concursul, în baza aceluiași dispoziții privind obligația de cooperare și colaborare cu organele fiscale. O presupusă vătămare concretă nu a fost semnalată decât prin lipsa anexei 9 la data întocmirii RIF, pe motiv că această anexă privind situația importurilor realizate de societate prezintă consecințe fiscale, contrar susținerilor organului fiscal, întrucât a stat la baza întocmirii anexei 10, referitoare la situația TVA decurgând din operațiunile de import or, aceasta nu se verifică, având în vedere că reclamanta nu contestă că i s-a comunicat în timp util anexa nr.10 ci doar anexele nr.11, 14 și 16 la RIF.

În ceea ce privește dreptul expres reglementat de art. 107 alin.(2) C. proc. fisc, instanța de fond a constatat că nu poate fi vorba despre încălcarea acestuia în condițiile în care i s-a solicitat reprezentantului

reclamantei să-și exprime punctul de vedere la încheierea inspecției fiscale și acesta a procedat în consecință la data de 15.09.2011, prezentându-și în scris punctul de vedere, ocazie cu care a mai prezentat o serie de documente, parte dintre acestea fiind valorificate de către organul de soluționare a contestației administrative.

În fine, cu privire la depășirea perioadei maxime a controlului de 6 luni prevăzută de lege pentru mării contribuabili, instanța de fond a reținut că nici acest motiv nu se constituie într-un motiv de nulitate absolută, conform dispozițiilor fiscale în materie, ci reprezintă un motiv de nulitate relativă care se examinează în raport cu vătămarea produsă contribuabilului. Sub acest aspect, instanța reține că o pretinsă vătămare a reclamantei prin prelungirea perioadei controlului este exclusă, în condițiile în care reclamanta face vorbire despre interpretarea eronată a dispozițiilor relevante ale art.104 alin. (2) Cod procedură fiscală, fără a menționa despre suspendarea controlului pe care chiar ea a solicitat-o, conform datelor de corespondență menționate în întâmpinare, solicitare care a fost admisă de către organul fiscal, acesta dispunând totodată verificări încrucișate la mai mulți agenți economici în vederea verificării realității unor tranzacții comerciale încheiate cu reclamanta în perioada controlată. Or, conform dispozițiilor art.104 alin.(3) C. proc. fisc., perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată, nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

În concluzie, instanța de fond a conchis că actele fiscale constând în Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere subsecventă au fost emise cu respectarea cerințelor procedurale prescrise de lege. De altfel, instanța reține că în situația în care ar fi fost incident vreunul din motivele de nulitate invocate, consecința ar fi fost desființarea actului în întregul său, precum și actele administrative subsecvente, inclusiv decizia de soluționare a contestației administrative. Or, se observă că reclamanta nu a contestat această decizie în dispoziția de la pct.3, prin care s-a admis contestația sa împotriva deciziei de impunere cu privire la o sumă substanțială de .X. lei constând în TVA și accesorii, cu dispoziția de

refacere a controlului printr-o nouă verificare a TVA, pe aceeași perioadă și în limitele conforme dispozițiilor legale, cuprinse în aceeași decizie.

Referitor la suma de .X. lei stabilită suplimentar cu titlu de TVA și accesorii aferente de .X. lei sumă decurgând din inexistența facturilor în original a duplicatelor acestora cu mențiunea că „înlocuiesc factura inițială”, conform prevederilor fiscale în materie, instanța de fond a reținut că organele fiscale nu au dat dovadă de un formalism excesiv în luarea măsurii contestate, așa cum susține reclamanta, ci au fost preocupate să existe certitudinea că facturile prezentate de reclamantă înlocuiesc facturile inițiale, atât din perspectiva respectării condițiilor formale prevăzute de legislația contabil fiscală prevăzute pentru documentele justificative sau duplicatele acestora, cât și prin raportare la dispozițiile art.6 C. proc. fisc, invocate chiar de către reclamantă, conform cărora organul fiscal apreciază pe baza unor constatări complete, relevanța sării de fapt fiscale pentru a adopta soluția prevăzută de lege. În plus, aspectele formale prevăzute de lege, sunt prevăzute tocmai pentru a confirma principala condiție a exercitării dreptului de deducere, aceea ca persona impozabilă să facă dovada că taxa este aferentă unor achiziții utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, conform art.145 alin.(2) lit.a) C. fiscal.

Potrivit art.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004, trebuie să existe certitudinea că furnizorul este cel care întocmește duplicatul, pe care beneficiarul va menționa că „înlocuiește factura inițială”. În aceste condiții, reclamanta trebuia să facă dovada cerințelor prevăzute cumulativ de textul menționat, pentru fiecare duplicat care înlocuiește originalul facturii pierdute, respectiv, că duplicatul provine de la furnizor, fiind atestat de acesta prin semnătură sau stampilă, și pe care reclamanta, în calitate de beneficiar aplică mențiunea „înlocuiește factura inițială”.

Or, chiar dacă se admite că această ultimă mențiune poate fi înlocuită cu o mențiune echivalentă a beneficiarului cum ar fi „conform cu originalul”, așa cum susține reclamanta, acesta nu a făcut dovada că îndeplinește și prima cerință a textului, respectiv,

proveniența duplicatelor de la furnizor, atestă de ștampila acestuia ca persoană juridică, în acest sens fiind considerentele de la pag.70 și 71 din decizia de soluționare a contestației, din care rezultă că nici unui din duplicatele prezentate de reclamantă inclusiv organului de soluționare a contestației, nu îndeplineau cele două cerințe cumulativ prevăzute, astfel că în mod corect realitatea operațiunii consemnate a fost pusă sub semnul întrebării, cu consecința nelegalității deducerii TVA aferent. Din acest punct de vedere nu poate fi reținută relevanța jurisprudenței evocate de reclamantă, deoarece aceasta se referă la necesitatea prezentării documente justificative echivalente care să ateste tocmai efectivitatea tranzacției, și care înlocuiesc o factură în mod specific și neechivoc, context în care nu pot fi ignorate dispozițiile legale interne în materie. Tot astfel, este irelevantă și referirea acesteia la dispozițiile fiscale actuale, respectiv art.155 alin.6 C. fisc, care nu mai prevăd necesitatea semnării și ștampilării facturii, întrucât cerința pct.46.1 din Norme nu se referă la acest aspect formal al facturii, ci la necesitatea dovedirii că duplicatul provine de la furnizor, pentru a se atesta certitudinea tranzacției, așa cum s-a arătat.

Este de reținut și faptul că, în cele mai multe cazuri, nu doar această neregularitate a condus la neacordarea deductibilității TVA, ci și existența unor neconcordanțe ale duplicatelor prezentate cu înregistrările contabile, precum și incertitudinea efectuării respectivelor achiziții în perioada supusă controlului, aspecte detaliate în pag. 66-70 din Decizia nr.128/ 06.03.2012. În raport cu aceleași considerente, potrivit cărora o parte din facturi privesc achiziții efectuate anterior perioadei verificate, reclamanta nu reușit să dovedească că fiecare dintre respectivele achiziții au avut loc în perioada controlată, așa cum susține, și nici faptul că pentru suma de 53.156 lei ar fi prezentat documente justificative cu respectarea cerințelor legale, inclusiv în faza soluționării contestației.

Referitor la celelalte aspecte contestate punctual de reclamantă, instanța de fond a reținut că se critică constatările referitoare la factura nr..X./ 27.10.2009, susținând că aceasta concretizează indubitabil o achiziție comunitară, în condițiile în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al emitentului facturii este atribuit de

autoritățile fiscale din Cehia. Argumentul va fi înlăturat de instanță, având în vedere dubiul care planează asupra naturii tranzacției, întrucât, pe de-o parte, înregistrările contabile ale reclamantei reflectă cu certitudine faptul că achiziția este una internă, iar pe de altă parte, faptul că respectiva factură este un duplicat prezentat organelor fiscale, nerezultând că acesta provine de la furnizor ci este atestat pentru conformitate doar de către reprezentantul reclamantei, așa cum sesizează organul de soluționare a contestației.

De asemenea, instanța de fond a stabilit că nu pot fi primite nici argumentele reclamantei, de conformitate a duplicatului prezentat pentru două facturi emise în luna noiembrie de S.C. .X. SRL, care atestă un TVA în cuantum de .X. lei, deși singura sumă evidențiată de organele de control cu acest titlu pentru luna noiembrie 2008, este doar de .X. lei. Faptul că cele X presupuse facturi sunt evidențiate în anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală, alături de alte facturi reținute ca fiind emise în afara perioadei verificate, sub titulatura „situația operațiunilor realizate în perioada 01.11.2008 - 31.12.2008 pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere”, este o speculație pur semantică a reclamantei, în condițiile în care este evident că acesta se prevalează de tranzacții pe care pretinde că le-a efectuat în perioada controlată, iar organele de control a constatat că aceleași tranzacții nu pot fi considerate ca fiind reale în perioada declarată, date fiind deficiențele actelor justificative prezentate.

În fine, instanța de fond a reținut că existența altor date minime prevăzute de legislația contabilă pentru unele duplicate prezentate de reclamantă a fost analizată în subsidiar, tocmai pentru a se putea verifica validitatea tranzacției ca fiind efectuată în scopul operațiunilor taxabile ale reclamantei, conform considerentelor anterior arătate. Or, lipsa unor asemenea date minime, cu atât mai mult pune sub semnul întrebării realitatea achiziției, cel puțin lipsa datelor minime privind expediția care, contrar afirmațiilor reclamantei, se regăsesc incluse în informațiile obligatorii ale unei facturi, conform art.155 alin.(5) Cod fiscal, la lit. d) „data la care au fost livrate bunurile/ prestate serviciile”, la lit.f) „denumirea/ numele

și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor" și lit.h) care se referă la „denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate”.

Instanța de fond a considerat că expertiza efectuată în cauză la solicitarea reclamantei nu poate fi valorificată sub nicio formă în favoarea acesteia, sub acest aspect expertul desemnat în cauză arătând în mod generic doar că „pentru toate achizițiile realizate în anii 2008-2009 societatea deține ori exemplarul original al facturilor ori copii conforme cu originalul care pot fi coroborate cu alte mijloace de probă pentru a dovedi realitatea achiziției respective”, reproducând astfel obiectivele stabilite la pct.1a și b. Totodată, expertul arată că a verificat facturile centralizate în anexa 6 la RIF, și atestă existența acestora anexându-le în copie la raportul de expertiză.

Se observă astfel că, expertul nu a analizat în nici un fel documentele justificative ale fiecărei achiziții în raport cu argumentele părților și cerințele legale în materie, nefăcând distincție între documentele prezentate în fața organului de soluționare a contestației și cele prezentate direct expertului - acestea din urmă fiind irelevante sub aspect probator, după cum nu a precizat care documente sunt facturi originale și care sunt duplicate, deși expertul era abilitat să formuleze constatări proprii cu privire la mențiunile acestor duplicate, în vederea verificării respectării dispozițiilor legale pentru fiecare caz în parte.

Oricum, în condițiile în care nu s-a probat existența unor date certe care să pună în discuție constatările în speță ale organelor fiscale cu privire la înscrisurile menționate, iar obiecțiunile formulate de pârâtă nu contestă constatări proprii ale expertului, efectuarea unei completări la expertiză apare ca fiind neconcludentă în cauză.

Aceasta cu atât mai mult cu cât reclamanta nu a formulat obiecțiuni la întocmirea expertizei inițiale, deși expertul a exprimat rezerve constând în aceea că reclamanta nu i-a pus la dispoziție toate informațiile și documentele necesare pentru evidențierea TVA, iar pentru completarea raportului de expertiză expertul a solicitat amânarea cauzei tocmai pentru a putea studia materialele suplimentare puse la dispoziție de către reclamantă, materiale care,

așa cum s-a arătat, sunt irelevante în măsura în care nu au fost puse la dispoziție organului de soluționare a contestației.

Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă unor importuri, și accesorii aferente în sumă de .X. lei, pentru care reclamanta nu a prezentat originalul unor declarații vamale de import, s-a avut în vedere că organul de soluționare a contestației a reținut mai întâi că TVA-ul aferent importurilor în perioada verificată include suma de .X. lei corespunzător DVI nr.I .X./ 28.11.2008. Din verificările efectuate a rezultat însă că societatea a prezentat X DVI cu același număr - unul având specificația BIS, cu sume diferite, fără a preciza ce sume a dedus cu titlu de TVA în baza acestora. Astfel, s-a constatat că, în baza DVI inițial, în raport cu valoarea statistică și suma declarată de .X. lei, TVA-ul de dedus era în sumă de .X. lei, în timp ce, pentru DVI cu număr de BIS, deși valorile statistice și suma declarată sunt diferite, totalul este înscris eronat tot pentru suma de .X. lei, ceea ce a condus la concluzia că, în baza documentelor prezentate, la reclamanta a dedus de X ori același TVA în sumă de .X. lei.

Reclamanta nu a contestat în concret nici în fața administrativă și nici în fața instanței aceste constatări, iar în tabelul prezentat în acțiune a menționat doar un singur DVI în baza căruia a dedus suma de .X. lei cu titlu de TVA, deși a solicitat reconsiderarea operațiunilor de import incluzând și cele 2 DVI-uri menționate.

Prin urmare, rămâne de analizat contestația reclamantei referitoare la restul de TVA dedus ca fiind aferent importurilor derulate în perioada noiembrie 2008 - decembrie 2009, în cuantum de .X. lei, cu privire la care aceasta a susținut că nu au fost valorificate în niciun fel datele înscrise în listele ANV transmise la solicitarea organului de control și nici copiile DVI-urilor certificate de autoritatea vamală.

Astfel, s-a reținut că DVI nr. I .X./06.10.2012 prezentată în copie de reclamantă, este ilizibilă în mare parte, inclusiv în ceea ce privește numărul declarației și sumele înscrise nu pot fi comparate cu datele transmise de ANV. În plus, s-a reținut că declarația face parte dintre cele înregistrate cu întârziere de reclamantă fără a ține cont de termenul de exigibilitate al TVA, dovadă fiind faptul că, deși este

datată de biroul vamal la 06.10.2008 (anterior perioadei controlate începând cu 01.11.2008) a fost înregistrată cu întârziere în evidența contabilă, ulterior datei de 01.11.2008.

Totodată, cu privire la documentul nr.ZA X/12.10.2009, înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2009 sub nr.ZA X, s-a reținut că reclamanta a pus la dispoziția organului de control o altă declarație având numărul I X, care de asemenea, fiind ilizibil, nu s-a putut verifica corelația între cele X documente, astfel că nu există un document valid pentru operațiunea de importul din luna octombrie 2009, care să justifice TVA-ul aferent de .X. lei.

De asemenea, instanța de fond a constatat că expertiza efectuată în cauză nu aduce date suplimentare, iar reclamanta nu s-a prevalat de documente concrete care să justifice realitatea fiecărei operațiuni de import în perioada verificată. Prin urmare, atât timp cât reclamanta nu a individualizat și argumentat valabilitatea unor astfel de documente, iar sarcina probei îi incumbă cu privire la actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, conform art.65 alin.(1) C. proc. fisc., apar ca fiind irelevante susținerile generice ale acesteia potrivit cărora, o parte din declarațiile prezentate în copie își justifică valoarea probatorie, fiind însușite în mod oficial de autoritatea vamală, și că atât timp cât aceste operațiuni au fost validate prin lista transmisă de A.N.V., ele nu pot fi contestate, având în vedere și dispozițiile art.74 alin.1 din Codul vamal comunitar, potrivit cărora acordarea liberului în vamă se face doar pentru mărfuri pentru care datoria vamală a fost plătită sau garantată.

Nu în ultimul rând, instanța de fond a reținut ca nu este suficient ca reclamanta să dețină un duplicat certificat de organele vamale în care să se menționeze persoana impozabilă din punct de vedere al TVA, așa cum susține acesta ci, prin raportare la dispozițiile art.146 alin.(1) lit.c), aceasta trebuie să prezinte și documente care să ateste plata taxei, documente care pot fi considerate valabile numai în măsura în care taxa de plătit corespunde sumelor înscrise în fiecare declarație vamală.

În fine, referitor la susținerea reclamantei privind declarațiile vamale întocmite de organul vamal anterior datei de 01 noiembrie

2008, și înregistrate în evidența sa contabilă ulterior acestei date, aceasta nu face decât să invoce dispozițiile art.147¹ alin.(2) Cod fiscal, potrivit căroră, dreptul de deducere al TVA poate fi exercitat ulterior exigibilității TVA, respectiv, pe o perioadă de 5 ani consecutivi, începând cu 1 ianuarie a anului următor în care a luat naștere dreptul de deducere - dispoziții care nu suplinesc lipsa documentelor justificative privind plata taxei potrivit legii. Dispozițiile fiscale menționate nu pot fi interpretate în sensul dorit de reclamantă, ci doar prin raportare la condițiile specifice pe care le cuprinde, respectiv că exercitarea ulterioară a dreptului de deducere este posibilă doar în situația în care sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sau sunt primite documentele justificative dintre cele prevăzute de art.146 Cod fiscal, ulterior momentului exigibilității taxei, și numai printr-un decont al perioadei fiscale aferente sau printr-un decont ulterior.

În ceea ce privește aspectele cuprinse la pct.5 în decizia de soluționare a contestației, privind TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente de .X. lei decurgând din „cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” înscrise în contul 623, instanța de fond a avut în vedere pe de-o parte, că nu există documente justificative distincte pentru cheltuielile de protocol și pentru cele de publicitate, pentru a se evidenția corespunzător TVA-ul aferent - chiar dacă reclamanta acceptă faptul că cheltuielile de protocol nu erau deductibile, iar acesta nu se poate prevala de propria culpă pentru înregistrarea celor două tipuri de cheltuieli în același cont, întrucât documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, antrenează răspunderea acesteia, conform art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991.

Pe de altă parte, reclamanta nu poate susține că toate cheltuielile cu publicitatea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, având în vedere că o mare parte din cheltuielile de publicitate concretizate în facturi de achiziție reprezintă produse publicitare Delphi - tricouri, șepci, drapele, pixuri, mape, gecă - așa cum arată acesta în acțiune. Or, potrivit art.128 alin.8 lit.e) C. fiscal, nu constituie livrare de bunuri în sensul alin.1 „acordarea în mod gratuit de bunuri ca

mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme", astfel că aceste bunuri nu sunt incluse în sfera de aplicare a TVA.

Referitor la suma de .X. lei, cu accesorii aferente de .X. lei, se reține că aceasta decurge din deducerea altei sume cu titlu de TVA, decât cea cuvenită conform facturii nr..X./ 13.01.2009, și cum societatea nu a formulat motive de fapt și de drept în susținerea contestației sub acest aspect, ci doar arată că nu a fost atenționată în timpul controlului pentru a face corecțiile necesare, contestația a fost respinsă ca nemotivată în temeiul art.206 alin.(1) lit.c) și d) Cod procedură fiscală.

Instanța de fond a apreciat că nu se poate opune dispozițiile art.7 alin.(3) Cod procedură fiscală și principiul rolului activ al organului fiscal, prevederilor art.134 alin.11, conform cărora faptul generator al TVA intervine la data livrării bunurilor sau a prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege. În alți termeni, reclamanta nu se poate prevala de necunoașterea acestor dispoziții legale susținând că organul de control trebuia să-i semnaleze această eroare, pentru a o remedia, pretinsa eroare nefăcând parte dintre corecțiile care pot fi remediate potrivit dispozițiilor procedural fiscale în materie, și în condițiile în care obligația de îndrumare, conform art.7 alin.(3) C. proc. fisc., intervine în mod evident doar până la momentul emiterii titlului de creanță, nefiind permis contribuabilului să ceară exonerarea de plata taxelor fiscale exigibile, prevăzute de lege, invocând culpa autorității fiscale doar pentru acest motiv.

Cu privire la TVA calculat suplimentar pentru minusuri în inventar, în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, (pct.8 din decizie), în urma analizei efectuate de organele fiscale, s-a constatat că acestea reprezintă bunuri constatate lipsă din gestiune și nu pierderi tehnologice, susceptibile de deductibilitate TVA, așa cum susține reclamanta.

Instanța de fond a constatat că soluția este legală, atât timp cât reclamanta nu a depus nici un document justificativ, care să califice respectivele lipsuri drept pierderi tehnologice așa cum susține, nici în

fața instanței și nici în fața organului de soluționare a contestației cu excepția unui „raport de analiză în vederea identificării și explicării diferențelor între stocul faptul și stocul scriptic pe anul 2007”, raport irelevant câtă vreme, se refera la anul 2007 și nu la perioada 2008-2009, verificată. O justificare în sensul pretins de reclamantă putea fi concretizată în norme interne de consum, așa cum în mod corect susține organul fiscal, care să prevadă respectivele pierderi tehnologice și care să fie înregistrate în evidențele contabile în perioada verificată, pe bază de documente justificative dintre cele prevăzute de lege, cum ar fi bonuri sau fișe de consum ori rapoarte de producție.

În consecință, instanța de fond a apreciat că sunt lipsite de relevanță alegațiile sale din acțiune, conform cărora lipsurile constatate se constituie în diferențe normale între cantitățile de materiale puse în lucru și cele efectiv consumate, conform procesului tehnologic descris, precum și invocarea puterii de lucru judecat a unei hotărâri irevocabile, prin care s-a statuat că aceste pretinse lipsuri în gestiune ale reclamantei sunt de fapt consumuri tehnologice neprevăzute, în condițiile în care respectiva hotărâre a fost pronunțată în anul 2008, astfel că în mod evident, se referă la lipsuri constatate într-o perioadă anterioară care nu formează obiectul acțiunii de față.

În ceea ce privește obligațiile de plată accesorii tuturor sumelor calculate suplimentar cu titlu de TVA, conform punctelor de mai sus, reclamanta nu a contestat în concret modul de calcul al acestora, invocând în mod similar considerente generale, potrivit cărora, anularea actelor contestate sub aspectul obligațiilor principale atrage exonerarea de plata accesoriilor, conform principiului *accessorium servitur principalem*.

3. Recursul declarat de reclamanta S.C. .X. SRL

Împotriva sentinței Curții de apel a declarat recurs reclamanta, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinice, solicitând în principal casarea hotărârii recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare, ca urmare a incidenței dispozițiilor art.304 pct.5, 7 și art.313 Cod procedura civilă.

În subsidiar, solicită admiterea recursului, modificarea în tot a sentinței recurate în temeiul dispozițiilor art.312 alin.3 coroborat cu art.304 pct.9 Cod procedura civilă și pe cale de consecință, admiterea acțiunii și anularea actelor administrativ-fiscale atacate.

În dezvoltarea motivelor de recurs se arată că sentința pronunțată este lipsită de temei legal fiind dată cu încălcarea formelor de procedură prev. de art.105 alin.2 (art.304 pct.5 Cod procedura civilă).

În mod greșit instanța de fond a respins cererea de efectuare în cauză a unei expertize tehnice judiciare, în specialitatea electrotehnică prin care se intenționa dovedirea stării de fapt fiscale, respectiv probarea împrejurării că respectivele lipsuri sunt în fapt consumuri tehnologice reale, efective, justificate de activitatea desfășurată.

Instanța de fond a respins cererea de efectuare a unei expertize tehnice judiciare în specialitatea electrotehnică, iar pe de altă parte, a apreciat că nu au fost dovedite susținerile în sensul că minusurile în gestiune reprezintă în fapt consumuri tehnologice justificate de specificul activității desfășurate.

De asemenea, recurenta arată că în ceea ce privește expertiza contabilă întocmită în cauză, judecătorul fondului a reținut că este incompletă, fără însă a-i oferi expertului posibilitatea de a da explicațiile și lămuririle necesare, potrivit dispozițiilor art.211 și 212 Cod procedura civilă, precum și dispozițiilor art.129 alin.5 din același Cod.

Sentința și încheierile pronunțate în ședința publică din data de 18.02.2013 și respectiv, 18.03.2013, sunt lipsite de temei legal, nefiind motivate în fapt și în drept, fiind incident motivul de nelegalitate prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedura civilă.

Se arată în dezvoltarea motivului de recurs că instanța nu a motivat de ce a înlăturat proba cu expertiza contabilă judiciară și de ce a respins probele cu expertiză tehnică în specialitatea electrotehnică și cercetare la fața locului.

Instanța de fond a preluat motivarea din decizia de soluționare a contestației, recurenta apreciind că se impune casarea sentinței.

În fine, sentința este lipsită de temei legal, fiind dată cu aplicarea greșită a legii (art.304 pct.9 Cod procedura civilă).

4. Apărările intimăteii Agenția Națională de Administrare Fiscală

Prin întâmpinarea formulată la data de 21.01.2015, intimata-pârâtă a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Arată intimata că argumentele recurente-reclamante în mod corect au fost respinse de instanța de fond întrucât, atâta timp cât reclamanta nu a depus nici un document justificativ care să califice respectivele lipsuri drept pierderi tehnologice, așa cum susține, nici în fața instanței, nici în fața organului de soluționare a contestației, cu excepția unui raport de analiză în vederea identificării și explicării diferențelor între stocul faptic și stocul scriptic pe anul 2007, raport irelevant atâta timp cât se referă la anul 2007 și nu la perioada verificată 2008-2009.

5. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând cauza prin prisma criticilor invocate de recurenta-reclamantă și a prevederilor art.304¹ Cod procedura civilă, Înalta Curte reține următoarele:

Recurenta-reclamantă a investit instanța de contencios administrativ în temeiul art.218 Cod procedura fiscală cu o acțiune vizând legalitatea Deciziei de soluționare a contestației administrative nr.128/ 6.03.2012 cu privire la măsurile dispuse la pct.1 și 2, anume, respingerea ca neîntemeiată și nesusținută a contestației administrative pentru suma de .X. lei reprezentând TVA calculat suplimentar în sumă de .X. lei și .X. lei accesorii aferente, precum și respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentar de .X. lei și .X. lei, accesorii aferente.

Printre sumele stabilite suplimentar de către organul de control fiscal în sarcina recurente-reclamante este și cea de .X. lei reprezentând TVA pentru minusuri în inventar, cu accesorii aferente de .X. lei (pct.8 din decizie).

Organul fiscal a reținut că societatea comercială reclamantă a înregistrat la finele anilor 2008, 2009, minusuri în gestiune de .X. lei, respectiv .X. lei contestate prin comisii de inventariere și consemnate

în procesele-verbale de inventariere, dar care nu au fost înregistrate în contabilitate, cu excepția sumei de .X. lei pentru care s-a colectat TVA de X lei pentru anul 2009.

Pentru aceste minusuri în gestiune de .X. lei și respectiv .X. lei, organele fiscale au calculat TVA de plată în sumă de .X. lei și respectiv .X. lei, în conformitate cu disp. art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003, precum și majorările și penalitățile de întârziere aferente, în sumă de .X. lei, în temeiul art.119 alin.1, art.120 alin.1 și 7 și art.120¹ din OG nr.92/2003.

Recurenta-reclamantă susține că aceste „minusuri în inventar” sunt în realitate „pierderi tehnologice” specifice activității desfășurate de societate, fiind astfel încadrabile în dispozițiile art.128 alin.8 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înalta Curte reține că, potrivit disp. art.128 alin.4 lit.d) și art.8 lit.a)-c) Cod fiscal, bunurile constatate lipsă în gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunurile distruse ca urmare unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, activele corporale fixe casate, precum și perisabilitățile, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Așadar, pentru a putea stabili dacă se datorează TVA aferentă acestor minusuri la inventar, trebuie lămurit dacă acestea sunt bunuri contabile lipsă în gestiune și astfel sunt asimilate unor livrări de bunuri cu plată sau reprezintă diferențe normale care apar în timpul procesului de producție și care se încadrează în normele de consum.

Atât în contestația administrativă cât și în acțiune și ulterior, în recursul declarat, societatea reclamantă a susținut constant că diferențele constatate la inventarierea anuală din anii 2008 și 2009

între stocul factic și cel scriptic nu reprezintă lipsuri din gestiune, în sensul art.24 alin.4 lit.c) Cod fiscal, ci pierderi tehnologice normale care au apărut în procesul de producție și țin de specificul activității societății, ele nereprezentând bunuri care nu se regăsesc în mod nejustificat în gestiunea societății pentru a avea natura juridică a lipsurilor în gestiune.

În acest sens a solicitat încuviințarea probei cu expertiză, respectiv încuviințarea efectuării a două expertize, una în specialitatea electrotehnică și una în specialitatea fiscală, cea tehnică judiciară urmând să stabilească dacă lipsurile considerate nejustificate derivă sau nu din activitatea normală de producție, din fluxul tehnologic de prelucrare.

Prin Încheierea de ședință din 18.03.2013, expertiza tehnică judiciară – specialitatea electrotehnică a fost respinsă ca nefiind utilă și pertinentă cauzei, fiind încuviințată doar proba cu expertiză fiscală.

Prin sentința pronunțată judecătorul fondului a reținut că reclamanta nu a depus nici un document justificativ care să califice respectivele lipsuri drept pierderi tehnologice, așa cum susține, cu excepția unui „raport de analiză în vederea identificării și explicării diferențelor între stocul factic și stocul scriptic pe anul 2007”, raport irelevant față de perioada verificată în cauză, anume 2008-2009.

Or, tocmai expertiza în specialitatea electrotehnică solicitată de reclamantă era de natură a lămuri aceste aspecte, probă ce nu a fost însă încuviințată de judecătorul fondului, fără a avea o justificare rezonabilă în acest sens, având în vedere că în discuție erau chestiuni de specialitate, pierderi tehnologice asupra cărora nu se putea pronunța instanța de judecată.

De asemenea, Înalta Curte constată că există o hotărâre irevocabilă pronunțată într-o situație similară, ce vizează însă pierderile tehnologice înregistrate de reclamantă, aferente unei alte perioade (2004-2005), anume Sentința nr.X/2008 pronunțată de Curtea de Apel .X., irevocabilă prin Decizia nr.3544/2009 a Înaltei

Curți de Casație și Justiție. În cauza respectivă, urmare a efectuării unei expertize tehnice s-a constatat că „pierderile apărute în plus față de cele luate în calculul ratei de randament declarate, s-au materializat prin înregistrarea unor diferențe în minus ale stocurilor reale de materii prime față de stocurile scriptice. În concluzie, diferențele negative din gestiunea reclamantei au fost reprezentate de consumurile tehnologice nenormate și nu de lipsa în gestiune”.

Așadar, în cauză, era necesară efectuarea unei expertize în specialitatea electrotehnică, probă ce a fost solicitată de recurenta-reclamantă în fața instanței de fond și respinsă fără nicio motivare.

Procedând în acest mod, judecătorul fondului nu a evaluat întreg materialul probator la care părțile au făcut referire, nu a examinat prin prisma dispozițiilor legale în materie dacă probele existente la dosar sunt suficiente pentru lămurirea situației de fapt, împrejurare ce echivalează cu necercetarea judecătorească efectivă a fondului cauzei, aspect de natură a prejudicia dreptul la un proces echitabil consacrat de art.6 CEDO.

Jurisprudența CEDO este constantă în a aprecia că dreptul la un proces echitabil nu poate fi exercitat efectiv, decât în situația în care instanța procedează la un examen efectiv al cererilor, argumentelor și mijloacelor de probă ale părților, pentru a le evalua relevanța.

Judecătorul fondului nu a procedat la o analiză efectivă a susținerilor și apărărilor invocate de recurenta-reclamantă, căreia i-a cauzat în acest mod o vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin casarea sentinței și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță de fond, pentru a asigura părților accesul la dublul grad de jurisdicție, ca o garanție a legalității și temeinicei hotărâri judecătorești ce va fi dată în cauză.

În raport de cele mai sus arătate, apreciindu-se că este nelegală hotărârea pronunțată în cauză, se va dispune, în temeiul dispozițiilor art.20 alin.3 din Legea nr.554/2004, precum și a prevederilor art.312 alin.1-3 și art.313 Cod procedura civilă, admiterea recursului declarat de recurenta-reclamantă, casarea hotărârii atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță în vederea efectuării în cauză a

unei expertize tehnice în specialitate electrotehnică, pentru lămurirea aspectelor tehnice asupra cărora părțile au poziții divergente.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursul declarat de S.C. .X. SRL împotriva Sentinței .X. din 21 octombrie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința recurată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 23 ianuarie 2015.

XXXX