

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL PITEȘTI

SECȚIA COMERCIALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DOSAR NR. : /2009SENTINȚA NR. : /F-C

Ședința publică din

Curtea compusă din:

Președinte : - judecător

Grefier :

S-a luat în examinare pentru pronunțare, în primă instanță, acțiunea formulată potrivit Legii contenciosului administrativ de reclamantul **VULTEE**, cu domiciliul ales la Cabinet Avocat din București, împotriva părâtelor

DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE VÂLCEA și ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE RÂMNICU VÂLCEA ambele cu sediul în Rm. Vâlcea, str. G-ral Magheru nr. 17, județul Vâlcea.

La apelul nominal, făcut în ședința publică, au lipsit părțile.

Procedura, legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei, de către grefierul de ședință, după care :

Curtea constată că dezbaterile în fond asupra cauzei, au avut loc în ședința publică din data de 18 noiembrie 2009, când cererile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din acea dată, încheiere ce face parte integrantă din prezenta sentință.

CURTEA

Constată că prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Pitești la 2009, cetățean german, domiciliat în Germania, Essen, IM Schee 15, reprezentat prin av., a formulat cerere de chemare în judecată în contradictoriu cu Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea și cu Administrația Finanțelor Publice Rm. Vâlcea, solicitând anularea deciziei nr. 2009, emisă de DGFP Vâlcea și a deciziei de impunere nr. 2008 emisă de AFP Rm. Vâlcea, pentru suma totală de lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de lei, și majorări de întârziere în sumă de 554.793 lei.

În motivare se arată că, la 12.2008, un funcționar al Autorității Fiscale Germane a înmănat un set de documente emise de AFP Vâlcea, prin care-i solicită plata sumei totale de lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de 169.619 lei, și majorări de întârziere în sumă de lei.

Impozitul a fost stabilit pentru anii fiscali 1998, 1999 și 2000, perioadă în care reclamantul a desfășurat activitate în România, ca salariat al firmelor John Brown Deutsche Engineering GMBH și Balcke - Duerr Prozesstechnik GMBH, care prestau asistență tehnică pentru SC Oltchim SA în baza unor raporturi contractuale.

La baza deciziei de impunere a stat nota de constatare încheiată la data de 2009 de către AFP Rm. Vâlcea, din cuprinsul căreia rezultă că prin Notele de

constatare cu numerele din 02.2001 și din 05.2002, întocmite de DGFP Vâlcea, s-au determinat veniturile de natură salarială realizate de reclamant și impozitul aferent, obținute în calitate de salariat al firmelor John Brown Deutsche Engineering GMBH și Balcke - Duerr Prozesstechnik GMBH, pentru activitatea de asistență tehnică la realizarea obiectivelor instalație de anhidridă ftalică și instalație de plastifianți, pentru SC Olchim SA Rm. Vâlcea în baza unor raporturi contractuale (contract nr. 9 din 02.1997).

Se arată că prin Nota de constatare s-a reținut că impozitul suplimentar și majorările până la 05.2002 au fost stabilite prin Notele de constatare nr. din 02.2001 și din 05.2002.

Prin decizia nr. 03.2009, DGFP Vâlcea i-a respins contestația formulată reținând că impozitul este datorat pentru perioada în discuție, deoarece reclamantul a realizat venituri în România iar pentru acestea nu a plătit impozit pe venituri din salarii statului român.

Se susține în motivare că soluția dată prin decizia nr. 03.2009, nu ține seama de dispozițiile privind prescripția dreptului de a stabili diferențe suplimentare de impozit pe veniturile din salarii.

Impozitul a fost stabilit pentru anii fiscali 1998-2000, între data la care a început să curgă termenul de prescripție de 5 ani și data împlinirii acestui termen, neintervenind o cauză de suspendare a acestui termen.

Sunt invocate prevederile art.21 din OG nr.70/1997, privind dreptul organelor de control fiscal de a stabili diferențe de impozit și majorări de întârziere, potrivit cărora dreptul menționat se prescrie după cum urmează: a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă; b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației; c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege.

Organele fiscale susțin că reclamantul ar fi avut obligația să calculeze impozitul pe salarii și să-l plătească în termen de 15 zile de la expirarea lunii în care s-a realizat venitul potrivit Legii nr.32/1991, OG nr.73/1999 și OG nr.92/2003. Or, termenul de prescripție ar fi început să curgă cel mai târziu la 15.01.2001, astfel că s-ar fi împlinit la 15.01.2006, potrivit art.231 C proc.fisc., termenele în curs la data intrării în vigoare a Codului de procedură fiscală se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă (OG nr.70/1997).

Notele de constatare încheiate în 2001 și 2002 nu sunt de natură a stabili diferențe suplimentare de impozit, fiind încheiate urmare a unor verificări la SC SA iar nu la reclamant, nefiindu-i opozabile și nefiindu-i comunicată odată cu decizia de impunere contestată.

Aceste note constată o situație de fapt eronată, impozitul pe salarii fiind datorat de societatea la care și-a desfășurat activitatea iar nu de salariat, atât conform legii cât și clauzelor contractuale.

Termenul de prescripție nu a fost suspendat potrivit art.23 literele b și c din OG nr.70/1997, potrivit cărora termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se suspendă: pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal; cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a

serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal.

Susținerile din decizia atacată sunt contradictorii, susținându-se pe de o parte că reclamantul a fost invitat la sediul D.G.F.P. Vâlcea în vederea clarificării situației privind impozitul datorat statului român și a răspuns solicitărilor D.G.F.P. Vâlcea, ceea ce determină concluzia că reclamantul nu s-a sustras verificărilor fiscale. Pe de altă parte, s-a reținut că termenul de prescripție s-a suspendat deoarece reclamantul s-a sustras controlului fiscal.

Plecarea din România a fost consecința indicației explicite a managerului de proiect al firmei Balcke - Duerr Prozesstechnik GMBH, nefiind premeditată așa cum se susține de către părâte.

Se susține că firma germană i-a comunicat că impozitul este reținut și plătit de către angajator ca pentru orice salariat, iar la întoarcerea în Germania a solicitat firmei Balcke - Duerr Prozesstechnik GMBH să efectueze clarificarea acestei situații cu statul român.

În motivare se arată totodată că art.23 litera c) din O.G. nr.70/1997 nu are aplicabilitate, în cauză nefiind demarat un control fiscal în termenul de prescripție, în cursul căruia inspectorii să fi constatat deficiențe, pentru care să emită dispoziții de remediere. Or, nu s-a emis niciun proces-verbal de control sau notă de constatare care să constate deficiențe sau cauze care împiedică desfășurarea controlului fiscal.

Se invocă nulitatea deciziei de impunere față de prev. art.146 din OG nr.92/2003 rap. la art.105 C.proc.civ.. Astfel, se susține nerespectarea normelor privind efectuarea inspecției fiscale, lipsind un aviz de inspecție fiscală prin care reclamantul să fi fost anunțat de efectuarea controlului. Avizul nu i-a fost comunicat reclamantului, iar rezultatul inspecției fiscale a fost consemnat eronat într-o notă de constatare deși, conform art.109 C.proc.fisc., trebuia consemnat într-un raport de inspecție fiscală la finalizarea inspecției fiscale. Or, în decizia de impunere nu s-a precizat niciun moment că aceasta a fost întocmită ca urmare a unui control inopinat care ar presupune lipsa unui aviz de inspecție. Efectuarea unui control inopinat nu era justificat neexistând riscul pierderii unor date sau informații, iar în măsura în care s-ar fi primit un aviz, reclamantul ar fi putut furniza datele necesare stabilirii unei situații fiscale reale.

Se critică decizia de impunere, deoarece aceasta nu arată motivele de fapt, temeiul de drept și mențiuni privind audierea contribuabilului conform art.43 C.proc.fisc.

Se arată că în perioada supusă controlului s-au succedat două acte normative interne în materia impozitului pe venit, respectiv Convenția de evitare a dublei impuneri ratificată prin D.625/1973. Prevederile Convenției nu au fost avute în vedere de organele fiscale la arătarea temeiului de drept deși la art.13 sunt prevăzute expres condițiile în care sunt impozitate salariile primite de un rezident al statului german în România.

Pe fond se susține că decizia nr. . 03.2009 nu ține seama de faptul că impozitul pe venituri din salarii se plătește prin reținere la sursă, societățile pentru care a lucrat reclamantul fiind obligate să plătească acest impozit. În acest sens se invocă, pe de o parte, prevederile contractului din . 1997 și respectiv dispozițiile legii interne.

De asemenea, se arată că obligația declarării și virării impozitului pe veniturile din salarii, revenea angajatorilor din străinătate prin intermediul unui sediu permanent înregistrat în România. Or, nu se cunoaște dacă firma Balcke - Duerr Prozesstechnik GMBH a avut înscris un sediu permanent la autoritățile române, însă

indiferent dacă s-a înregistrat sau nu un sediu permanent în România, angajatorul era obligat să procedeze în acest sens.

Se invocă, de asemenea, pasivitatea organelor fiscale, care nu i-au comunicat suma de plată în anul 2002, când se pretinde de către pârâți că ar fi fost stabilită, acumulându-se obligații accesorii exorbitante, în valoare de aproximativ 150.000 euro. Nelegalitatea și nerezonabilitatea impunerii decurge și din impunerea prin estimare a veniturilor obținute în anul 2000, care a condus la un venit nereal și la un impozit greșit calculat. Nu s-au avut în vedere decât veniturile brute, fără a se lua în calcul deducerile pentru persoanele aflate în întreținere și alte deduceri prevăzute de lege, precum și a contribuțiilor sociale plătite în Germania.

În susținerea cererii s-a solicitat proba cu expertiză de specialitate și înscrisuri, fiind depuse: decizia nr. ... 2009 emisă de ANAF - DGFP Vâlcea, dovada comunicării acesteia, decizia de impunere nr. ... 09.2008, Nota de constatare nr.48292/5.09.2008, declarații date de reclamant, adresa din ...10.2001, fișe de calcul venituri emise în Germania pentru perioada în discuție, adresa din ...08.1997, emisă de ... contractul încheiat cu societatea ... în limba germană și traducere, adrese din ...05.2009, ...05.2009, ...07.2009, procură acordată doamnei ...

Pârâta A.N.A.F. - D.G.F.P. Vâlcea a formulat întâmpinare solicitând respingerea cererii formulate și menținerea actelor contestate ca legale și temeinic.

În motivare se arată reclamantul a desfășurat activitate salarială în România în perioada 1998-2000, nefiind achitat impozit în Germania.

D.G.F.P. Vâlcea a efectuat un control la S.C. ... S.A., întocmind Nota de constatare din ... 02.2001, iar cu adresa nr.1. ... 09.2001, D.G.F.P. Vâlcea a solicitat prezența reclamantului la sediul său. Adresa a fost primită cu confirmare la ...09.2001.

Conform Notei de constatare din ... 2002, D.G.F.P. Vâlcea a efectuat o verificare la S.C. Oltchim S.A., având ca obiect determinarea veniturilor de natură salarială obținute de reclamant în perioada 1999-2000, care a fost impozitul pe salarii și pe venitul din salarii datorat la organul fiscal. Nota de constatare constituie un veritabil act de inspecție fiscală iar potrivit art.91 și art.92 C.proc.fisc., până la emiterea deciziei de impunere, a operat suspendarea termenului de prescripție de stabilire a obligației fiscale.

Nota de constatare din 5.09.2008 a fost întocmită în termen legal, deoarece reclamantul, deși a fost invitat la sediul organului fiscal să colaboreze cu acesta, a invocat necunoașterea legislației și a limbii române, solicitând amânarea discuției, după care a părăsit țara. Această atitudine atrage incidența art.23 literele b) și c) din O.G. nr.70/1997, astfel că actul fiscal este întocmit în termen.

Se susține că decizia de impunere a fost întocmită cu respectarea prevederilor art.46 C.proc.fisc. și pe fond se arată că susținerea reclamantului relativ la obligația reținerii la sursă a impozitului, nu poate fi primită deoarece, suma pentru activitatea prestată nu a fost impozitată în Germania.

În susținerea întâmpinării au fost depuse la dosar: adresa nr. ... 05.2002, adresa nr. ... 08.2001, adresa din ... 10.2001, adresa nr. ... 11.2001, adresa din ... 03.2001, adresa din ... 04.2002, dovada confirmării de primire din ... 05.2001, adresa din ... 11.2001, nota de constatare din ... 02.2001, adresa din ... 08.2008, nota de constatare din ... 05.2002.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri, proba cu expertiză fiind respinsă, apreciindu-se că obiectivele menționate la filele 50-51, pct.1-8, nu țin de competențele expertului, iar obiectivul 9 este neprecizat.

Analizând înscrisurile depuse la dosar, instanța constată și reține următoarele:

Reclamantul, cetățean german, a desfășurat activitate salarială în cadrul societăților, la SC SA Rm. Vâlcea, între 1998-2000 (f. 104 verso), în temeiul contractelor (f.76-85).

Potrivit adresei din 30.07.2009 emisă de Administrația Financiară (f. 91), reclamantul a avut rezidența fiscală în Germania la adresa menționată.

Potrivit art. 13 alin. 2 din D. nr. 625/1973 pentru ratificarea Convenției dintre Republica Socialistă România și Republica Federală Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii, în vigoare pentru perioada în discuție, remunerațiile pe care o persoană care își are reședința într-un stat contractant le primește pentru o muncă prestată ca angajat în celălalt stat contractant pot fi impuse numai în primul stat contractant, dacă: a) beneficiarul nu locuiește, în total, în celălalt stat mai mult de 183 zile în cursul anului calendaristic respectiv; b) remunerațiile sunt plătite de o persoană care angajează sau pentru o persoană care angajează și care nu își are reședința în celălalt stat; c) remunerațiile nu sunt plătite de către un sediu stabil sau de un centru stabil pe care cel care angajează îl are în celălalt stat.

În cauză reclamantul a desfășurat activitatea în România pe o perioadă mai mare de 183 de zile (f. 111 verso, punct de vedere exprimat cu ocazia întocmirii notei de constatare la 28.02.2001), astfel că impunerea sumelor se face în statul în care s-a desfășurat activitatea, respectiv România. Același aspect rezultă și din adresele transmise între Ministerul de Finanțe german și omologul său român (f. 104, 106 și 107).

Ca atare, și normele procedurale și de drept substanțial care se vor aplica sunt determinate tot în raport de statul care are dreptul să impună suma în discuție.

Pe de altă parte este important de stabilit în sarcina cui se afla obligația de a plăti impozitul pe salariu. În contractul încheiat între reclamant și angajatorul său (f. 76-79) s-a statuat ca predarea declarației fiscale necesare și prelucrarea tuturor problemelor fiscale precum și plata impozitelor în țara în care se desfășoară activitatea se vor face de către angajator. De asemenea, în nota de constatare din 14.05.2002 (f. 114) s-a reținut că impozitele sunt datorate de firma SA și puteau fi achitate pentru acesta și de către societatea beneficiară, S.C. SA.

La momentul la care reclamantul a primit sumele de bani cu titlu de remunerație pentru munca prestată în cadrul proiectului desfășurat la societatea română, în România erau în vigoare prevederile L. nr. 32/1991 pentru anul fiscal 1998 și 1999 (respectiv 1998-01.01.2000, data intrării în vigoare a O.G. nr. 73/1999, prin care s-a abrogat L. nr. 32/1991, art. 86) și respectiv O.G. nr. 73/1999 (art. 4 alin. 1 lit. b)), pentru anul 2000.

Potrivit 9 alin. 3 și 4 din L. nr. 32/1991, pentru salariile primite din străinătate de către persoanele care își desfășoară activitatea pe teritoriul României, impozitul pe salarii se calculează de către organul fiscal în raza căruia își are sediul sau domiciliul persoana juridică sau fizică la care se desfășoară activitatea, pe baza declarațiilor depuse, în termen de 15 zile de la expirarea lunii pentru care s-a prestat activitatea, de persoanele beneficiare de venituri, precum și a informațiilor pe care

persoana juridică sau fizică la care se desfășoară activitatea este obligată să le aducă la cunoștință acestuia în același termen. Termenul de depunere a declarației constituie și termen de plată a impozitului. Impozitul aferent tuturor drepturilor salariale se reține la data plății acestora și se varsă lunar la bugetul de stat o dată cu ridicarea sumelor pentru plata celei de-a doua chenzine sau la data plății salariului, în cazul în care plata acestuia se face o dată pe lună.

De asemenea potrivit art. 28 din O.G. nr. 73/1999 contribuabilii care își desfășoară activitatea în România și obțin venituri sub formă de salarii din străinătate, au obligația ca, personal sau printr-un reprezentant fiscal, să calculeze impozitul conform art. 24, să îl declare și să îl plătească în termen de 15 zile de la expirarea lunii pentru care s-a realizat venitul.

Față de aceste prevederi, rezultă că reclamantul avea obligația depunerii declarațiilor pentru stabilirea impozitului pe venitul din salarii, în termen de 15 zile de la expirarea lunii pentru care s-a prestat activitatea, angajatorul putând fi solicitat de către autoritățile fiscale pentru furnizarea de informații necesare stabilirii impozitului.

Cu privire la controlul efectuat de autoritățile fiscale, pentru perioada în discuție, se constată că acesta trebuia să se realizeze în conformitate cu dispozițiile O.G. nr. 70/1997 inclusiv după adoptarea Codului de procedură fiscală, potrivit art. 237 din acest act normativ, dacă a fost început anterior intrării în vigoare a C.proc.fisc. la 01.01.2004.

Potrivit art. 11 indice 1 din O.G. nr. 70/1997, înainte desfășurării unei acțiuni de control fiscal la sediul, domiciliul sau reședința contribuabilului, acesta are dreptul (a) să fie informat în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de verificare; (b) să fie înștiințat în legătură cu drepturile și obligațiile sale, care rezultă din prezenta ordonanță.

De asemenea se prevede că avizul de verificare va cuprinde: baza legală a transmiterii lui și a desfășurării controlului fiscal; perioada în care este programată să se desfășoare acțiunea de control fiscal; impozitele și perioadele impozabile care vor fi cuprinse în verificare. Avizul de verificare se transmite contribuabilului cu cel puțin 15 zile înainte de data începerii efective a acțiunii de control fiscal.

Pentru nota de constatare din . . .2001 la sediul S.C. S.A. organele fiscale nu au întocmit avizul pentru reclamant, acesta răspunzând chestiunilor ridicate la fața locului, pentru a nu împiedica desfășurarea verificării.

Ulterior cu adresa nr. . . .09.2001 (f. 99), trimisă și primită de reclamant la . . .09.2001 (f. 105), pârâta a invitat pe acesta la sediul D.G.F.P. Vâlcea, pentru clarificarea situației privind evitarea dublei impuneri pentru veniturile obținute la S.C. S.A.

Nu a fost depus un proces verbal din care să rezulte ce anume s-a întâmplat, dacă reclamantul s-a prezentat sau nu, dacă a anunțat autoritățile fiscale despre imposibilitatea de a se prezenta. Din susținerile pârâtei (decizia . . .03.2009 - f. 19, cu trimitere la adresa . . .05.2002), necontestate de către reclamant, rezultă că acesta a răspuns solicitărilor autorității fiscale dar a refuzat să dea notă explicativă motivând necunoașterea legislației în domeniu și a limbii române. Potrivit susținerii reclamantului, acesta a arătat că este necesară prezența unui reprezentant al angajatorului pentru lămurirea situației.

Potrivit art. 11 alin. 1 din O.G. nr. 70/1997, pentru motive întemeiate, contribuabilii pot solicita modificarea datei de începere a controlului fiscal, solicitare care se comunică în scris, conducerii organului de control fiscal. Lipsind o dovadă scrisă cu

privire la discuțiile care au avut loc în perioada prevăzută în invitație .09.2001, rezultă chiar din cele reținute de autoritatea fiscală, că s-a solicitat o amânare a controlului, din motive temeinice, anume necunoașterea legislației în domeniu și a limbii române, care nu pot fi contestate. Nefiind întocmit un înscris nu rezultă că s-ar fi stabilit un termen ulterior la care să se efectueze controlul, astfel că pentru întocmirea ulterioară a unui nou act de control se impunea reluarea avizării prevăzută de textul menționat.

Reclamantul a părăsit țara la 20 octombrie 2001, după finalizarea activității sale la S.C. S.A. și încheierea atribuțiilor încredințate de firma (adresă f. 98).

În aceste condiții, pentru nota de constatare întocmită la .05.2002, de asemenea la sediul S.C. A. (f.114-115), nu a fost întocmit și nici transmis către reclamant un aviz cu privire la efectuarea unui control fiscal. Cum aceleași dispoziții legale erau în vigoare și la data acestui control, se constată că au fost încălcate prevederile art. 11 indice 1 din O.G. nr. 70/1997.

De asemenea, potrivit mențiunilor notei de constatare, niciunul dintre cele trei exemplare în care s-a întocmit nota de constatare nu a fost comunicat reclamantului, unul fiind lăsat la S.C. S.A. și două luate de către organul de control.

În nota de constatare de la .05.2002 s-a reținut că impozitul este datorat de către firma germană pentru salarii săi și că potrivit art. 8 din actul adițional la contractul încheiat între angajatorul german și S.C. S.A., această din urmă societate nu s-a angajat să rețină impozitele pentru salarii germani, care au desfășurat activitate în România.

Diligențele efectuate de către autoritățile române și corespondența purtată cu autoritatea germană nu îndreptățește autoritatea română să nu efectueze controlul fiscal cu anunțarea contribuabilului.

Nu se poate reține că autoritatea română nu a cunoscut domiciliul reclamantului în Germania, atâta vreme cât din chiar înscrisurile depuse de către această autoritate, care atestă corespondența purtată cu autoritatea germană, rezultă că domiciliul reclamantului era menționat încă din .01.2001 (adresa B4 - Berlin, f. 104 și adresa B4 - 10/99 din .10.2001 - f. dosar). De asemenea, din aceleași adrese rezultă că autoritatea română cunoștea și sediul societății angajatoare, care așa cum s-a reținut în contract trebuia să achite toate datoriile salariatului său către statul unde acesta își desfășura activitatea.

Și reglementarea actuală se referă la această cerință, art. 101 C.proc.fisc. arată că înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală. Art. 102 arată modurile de comunicare a avizului, cazurile în care acesta nu ar fi necesar nefiind incidente ipotezele prevăzute la lit. b) - în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii sau la lit. c) - în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat.

Ca atare, nu se poate reține că în ceea ce-l privește pe reclamant a fost efectuat un act de control fiscal la data de .05.2002, în conformitate cu legea, cu toate efectele recunoscute de lege unui asemenea act.

Nici la întocmirea notei de constatare din .09.2008 nu s-a emis un aviz și nu a fost contactat reclamantul. Practic întreaga activitate de control s-a realizat fără anunțarea acestuia, deși se cunoștea domiciliul acestuia precum și sediul angajatorului său.

Asupra prescripției dreptului organelor de control fiscal de a stabili impozite datorate bugetului de stat, două chestiuni se impun a fi lămurite: pe de o parte eventuala suspendare a termenului de prescripție în temeiul art. 23 lit. b) și c) din O.G. nr. 70/1997, determinat de atitudinea reclamantului iar pe de altă parte eventuala suspendare a termenului de prescripție, în temeiul art. 92 alin 2 C.proc.fisc. pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere.

Cu privire la primul aspect se reține că potrivit art. 21 din O.G. nr. 70/1997, aplicabilă în cauză, dreptul organelor de control fiscal de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează: a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă; b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației; c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege.

Față de durata pentru care se calculează impozitul în discuție rezultă că termenul de prescripție curge pentru fiecare sumă care trebuia reținută cu titlu de impozit lunar, de la jumătatea lunii următoare celei pentru care se datorează (9 alin. 3 și 4 din L. nr. 32/1991 și art. 28 din O.G. nr. 73/1999), astfel că pentru activitatea din anul 2000 prescripția începea să curgă cel mai târziu din ianuarie 2001. Fără suspendare termenul s-ar fi împlinit în ianuarie 2006, pentru ultima lună a anului 2000.

Totodată, potrivit art. 23 din O.G. nr. 70/1997 termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se suspendă: b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal sau c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal.

Reclamantul nu a părăsit țara pentru a se sustrage controlului fiscal, după cum rezultă din adresa S.C. S.A. (f. 98), sau din adresele din . . . 2009 (f.86), și respectiv 5.2009 (f.89). Activitatea sa la firma angajatoare a fost finalizată astfel că rămânerea pe teritoriul României nu se justifică în continuare.

În temeiul art. 11 alin. 1 din O.G. nr. 70/1997, nu se poate reține că motivul necunoașterii limbii române și a legislației în domeniu, precum și necesitatea prezenței unui reprezentant al angajatorului său, nu era unul rezonabil pentru ca reclamantul să nu dea notă explicativă, deși se prezentase la solicitarea autorității fiscale. De asemenea, la întoarcerea în Germania, reclamantul a făcut demersuri pentru lămurirea aspectelor legate de plata impozitului pe salariul primit, adresându-se scris angajatorului în acest sens (f. 52-53, 89).

Pe de altă parte, ipoteza art. 23 lit. c) nu este incidentă în cauză, devreme ce nu a fost întocmită o dispoziție a organelor fiscale în sensul remedierii deficiențelor.

Ca atare, nu se poate reține suspendarea termenului de prescripție prin sustragerea reclamantului de la efectuarea controlului fiscal.

Cu privire la a doua chestiune care se ridică în materia prescripției se constată că și dacă se apreciază, așa cum susține pârâta (f.41), că nota de constatare nr. 2002, sub care a fost înregistrată nota din . . . 2002, este un veritabil act de inspecție fiscală, nu se poate face aplicarea art. 92 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003. Astfel, potrivit acestui text, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se

suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

În primul rând în cauză nu se poate face aplicarea art. 92 alin 2 C.proc.fisc. deoarece potrivit art. 231 din același act normativ, termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă. De asemenea art. 237 din C.proc.fisc. prevede că inspecțiile fiscale începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod se vor continua potrivit procedurii existente la data când au fost începute.

Nu se poate face aplicarea noului act normativ, în vigoare în prezent, cu privire la aprecierea formelor legale pentru efectuarea inspecției fiscale, devreme ce chiar acest nou act normativ arată că inspecțiile fiscale începute înainte de data intrării în vigoare a acestuia se vor continua potrivit procedurii existente la data când au fost începute.

Așadar, chiar dacă se apreciază că nota de constatare întocmită la 05.2002 reprezintă un act fiscal legal întocmit potrivit normelor în vigoare la data întocmirii sale, nu se poate face aplicarea art. 92 alin. 2 C.proc.fisc. deoarece acesta a intrat în vigoare în timp ce termenul de prescripție era în curs, iar potrivit art. 231 C.proc.fisc. termenele în curs se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă. Pe de altă parte, art. 92 alin. 2 C.proc.fisc. instituie un caz de suspendare nou (începerea inspecției fiscale), față de cele menționate în art. 23 din O.G. nr. 70/1997. Acest caz, în speța de față, ar fi situat anterior intrării în vigoare a Codului de procedură fiscală, or, legea nouă nu poate să retroactiveze.

Nefiind incidente cauze de suspendare a termenului de prescripție a dreptului de a stabili impozitele datorate bugetului de stat, acesta a curs continuu, împlinindu-se în anul 2006, astfel că actele de control fiscal efectuate în anul 2008 (nota de constatare din 02.09.2008 – f. 27-29, decizia de impunere nr. ...09.2008 – f.24-26) au fost întocmite în afara termenului de prescripție.

Pentru aceste considerente, în temeiul disp. art. 218 alin. 2 C.proc.fisc. instanța va admite cererea, va anula decizia de impunere nr. ...09.2008 a A.F.P.Vâlcea și decizia nr. ...03.2009 a A.N.A.F - D.G.F.P.Vâlcea în tot, pentru sumele reprezentând impozit pe venit de ... lei și majorări de întârziere de ... lei.

Văzând și prevederile art. 274 C.proc.civ., curtea va obliga pârâtele la plata sumei de 1.288 lei cheltuieli de judecată către reclamant.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE**

Admite cererea formulată de reclamantul ..., cu domiciliul ales la Cabinet Avocat ..., din București, sector ... str. ..., împotriva pârătelor **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE VÂLCEA și ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE RÂMNICU VÂLCEA** ambele cu sediul în Rm.Vâlcea, str.G-ral Magheru nr.17, județul Vâlcea.

Anulează decizia de impunere nr. 09.2008 a A.F.P.Rm. Vâlcea și
decizia nr. 2009 a A.N.A.F - D.G.F.P. Rm. Vâlcea, în tot, pentru sumele
reprezentând impozit pe venit de lei și majorări de întârziere de lei.

Obligă pârâtele la plata sumei de lei, reprezentând cheltuieli de
judecată, către reclamant.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 2009, la Curtea de Apel
Pitești - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Presedinte,



Red

Δ 21/2009