

ROMANIA
CURTEA DE APEL
SECTIA COMERCIALA, DE CONTENCIOS
ADMINISTRATIV SI FISCAL

DECIZIA CIVILA NR...

Sedinta publica din...

Instanta constituita din:

Presedinte:

Judecatori:

Grefier:

S-au luat in examinare - pentru pronuntare - recursurile declarate de reclamanta... si de parata... impotriva sentintei civile nr... din 24.01.2007, pronuntata in dosarul nr... al Tribunalului..., cu obiect anulara Deciziei nr... din 12.03.2004, privind refuzul returnarii TVA.

Dezbaterile in cauza au avut loc in sedinta publica din 20 aprilie 2007, mersul lor si concluziile partilor prezentate fiind consemnate in incheierea de la fila..., care face parte integranta din prezenta hoatarare, dupa care s-a amanat pronuntarea pentru 25 aprilie 2007 si apoi pentru azi, 26 aprilie 2007.

CURTEA:

Asupra recursurilor de fata,
retine ca prin sentinta civila nr... din 24.01.2007 pronuntata in dosarul nr...(nr. vechi...) al Tribunalului... s-a admis in parte actiunea formulata de reclamanta... impotriva... prin... si, in consecinta, s-a dispus anulara deciziei nr... pronuntata de ... din cadrul D.G.F.P. ... precum si a procesului-verbal de control incheiat de catre Directia de Control Fiscal... la 24.04.2004 - Capitolul IV pct 2 lit a si c. Totodata, a fost obligata parata la plata sumei de...cu titlul de TVA de rambursat cu dobanzile legale de la pronuntare pana la achitare. S-a mai dispus si anulara compensarii dispuse de organul de control cu privire la TVA de rambursat si TVA determinat ca datorat suplimentar.

In final, au fost respinse capetele de cerere privind plata sumelor de... TVA de rambursat, ... dobanzi, respectiv... dobanzi dupa suma de... si a fost respins capatul de cerere privind obligarea paratei la... despagubiri, cu... cheltuieli de judecata in favoarea reclamantei.

Pentru a statua astfel, prima instanta a retinut, in esenta, ca in analiza cauzei circumscrisa limitelor contestatiei rezolvate prin decizia nr... emisa de intimata se impune a se adopta una dintre doua abordari retinute in practica judiciara.

Astfel, s-a avansat opinia conform careia la aprecierea fortei probante a facturilor care au fost completate cu unele tipuri fata de metodologia aprobata este necesar a se tine seama de realitatea operatiei comerciale care a facut obiectul facturarii. S-a conchis astfel ca o factura care prezinta lipsuri in completarea unor rubrici ale formularului tip poate da drept la deducere daca din probele administrate se poate ajunge la concluzia ca livrarea care a fost facturata este reala.

Pornind de la aceasta statuare, prima instanta a retinut, cu trimitere la expertiza contabila efectuata in cauza, ca cele... facturi din litigiu reflecta in realitate ca livrarile consemnate au avut loc efectiv. S-a evidentiat apoi ca facurile au fost inregistrate in jurnalul cumpararii, ca pentru materialele cumparate este intocmita fisa de magazie cu aceiasi cantitate ca si cea facturata, aparand si in balanta de verificare.

S-au analizat apoi si cele... facturi emise de... pentru care valoarea totala a TVA-ului de ... fata de care s-a retinut ca acestea figureaza in jurnalul de cumparari si balante de verificare si ca pentru mijloacele fixe achizitionate au intocmit fisa mijlocului fix.

Apoi, instanta de fond a analizat dispozitiile legale pertinente, respectiv art 22 pct 1 din Legea nr. 345/2002 coroborat cu art. 62 alin. 1 din Normele de aplicare a legii si a concluzionat ca dreptul de deducere a TVA nu este conditionat de plata TVA-ului de catre vanzator si ca exista mijloace legale pentru ca vanzatorul sa fie constrans sa plateasca TVA-ul datorat. Pentru a se concluziona ca este intemeiata cererea reclamantei pentru plata sumei de... cu titlu de TVA de rambursat, s-a retinut si ca administratorul societatii reclamante a fost scos de sub urmarire penala pentru savarsirea infractiunii prevazute la art. 36 din Legea nr. 345/2002

Cat priveste pct. b din procesul-verbal de control referitor la TVA de... aferent unor compromisuri cu materialele care nu sunt folosite de reclamanta, instanta a retinut ca respectiva constatare nu a fost combatuta prin probele administrate in cauza, motiv pentru care acest capat de cerere a fost respins.

Cat priveste cererea privind dobanzile, instanta a retinut ca acestea sunt o forma a raspunderii juridice materializate intr-o sanctiune pentru incalcarea unei obligatii si ca forma raspunderii este cea delictuala. Or, arata instanta, refuzul de admitere a cererii de rambursare a TVA a fost determinata de anumite nereguli in actele justificative care numai dupa incheierea cercetarii judecatoresti, s-au dovedit a fi de forma si nu de fond. S-a conchis astfel ca

numai la data pronuntării hotărârii judecătorești devine exigibilă rambursarea TVA cerută prin acțiune și ca un accesoriu al acesteia, plata dobânzilor.

S-a mai reținut și că nu s-a dovedit raportul de cauzalitate dintre refuzul de a aproba cererea de rambursare a TVA și contravaloarea unui credit de către reclamanta pentru a se acorda astfel dobânzi în completarea celor care s-au fi acordat pentru sumele care au făcut obiectul cererii de rambursare a TVA.

Împotriva acestei hotărâri ambele părți au declarat recurs, criticând-o ca nelegală și netemeinică.

1. În recursul declarat de reclamanta... s-a solicitat modificarea capetelor de cerere de la pct. II lit. B, d, e și f din acțiunea introductivă și la plata cheltuielilor de judecată din recurs, reținându-se că în cauză sunt date disp. art. 312 alin. 3. Cod procedura civilă raportat la art. 304 pct. 9 din același cod.

În dezvoltarea motivelor de recurs s-a arătat, în esență, că cererea privind acordarea dobânzilor a fost nelegal respinsă de instanța de fond deoarece atât în literatura de specialitate cât și în practica judiciară în materie delictuală este consemnată teza că se angajează răspunderea și pentru cea mai simplă culpă materializată prin simplă neglijență, cu atât mai mult cu cât o astfel de formă de răspundere este prevăzută expres de art. 19 din O.G. nr. 61/2002.

Recurenta-reclamanta mai evidențiază că și capatul de cerere ce viza plata sumei de... cu titlu de TVA de rambursat aferent sumei de... a fost respins eronat deoarece prin notele de ședință depuse la dosarul cauzei pentru termenul din 24.05.2006 a arătat că este eronată, subiectivă și nefundată susținerea organului de control conform căreia aprovizionările cu materiale nu ar fi fost destinate obținerii de venituri de către societate.

Mai apoi, recurenta critică și respingerea capatului de cerere privind plata sumei de... cu titlu de despăgubire ce reprezintă diferența dintre dobânda legală calculată la pct. d al acțiunii introductive și dobânda practică de reclamanta... - Sucursala... pentru achitarea unui credit cu o dobânda de... În susținerea tezei că instanța a fost în eroare și că nu se impunea dovada vreunui raport de cauzalitate în sensul reținut de prima instanță ci trebuia reținută teza conform căreia dacă cererea de rambursare a TVA s-ar fi admis, din suma obținută în acest mod s-ar fi restituit creditul bancar, iar societatea nu ar fi fost nevoită să suporte în continuare dobânda practică de bancă la creditul contractat.

În fine, a fost criticată și soluția de rezolvare a cererii privind cheltuielile de judecată, impunându-se instanței de fond că nu a acordat și cheltuieli de judecată constând în onorariul de avocat. Se susține că în fața primei instanțe reclamanta a depus dovada din care rezultă că s-a angajat o astfel de cheltuielă în procesul respectiv, imputernicirea avocațială prin care s-a atestat de avocat plata și respectiv încasarea sumei cu titlu de onorariu avocațial, fapt care face dovada până la înscrierea în fals.

2. In recursul sau, parata D.G.F.P.... a solicitat modificarea hotararii atacate in sensul respingerii actiunii in contencios-fiscal intentata de reclamanta, cu consecinta mentinerii in totalitate a deciziei nr...

S-a sustinut in motivarea recursului ca teza retinuta de instanta cu privire la interpretarea data de practica judiciara a documentelor pe baza carora se analizeaza favorabil cererea de rambursare a TVA nu este corecta. Se retine ca elementele de fapt pe baza carora instanta a retinut realitatea operatiunilor economice constau tocmai in faptul ca aceste operatiuni sunt fictive, iar imprejurarea ca sunt inregistrate in jurnalul de cumparari si ca bunurile cumparate se regasesc in fisa de magazie si in registrul de gater, existand si bonuri de consum, iar pentru cladirile cumparate existand in fisa mijlocului fix, nu conduc la admiterea cererii de rambursare deoarece aceste din urma acte nu sunt documente cu regim special si astfel puteau fi intocmite si ulterior datei controlului intrucat teza sustinuta de expert poate fi amendata de instanta. Se conchide astfel ca existenta acestor acte prin faptul ca au fost inregistrate in aceste documente bunurile achizitionate prin facturile respective nu sunt argumente suficiente pentru a proba realitatea operatiei economice.

Se mai critica, totodata, modul in care prima instanta a analizat probatoriul administrat in cauza dand prevalenta raportului de expertiza care este vadit partinitor si cu ignorarea probelor propuse de parata. Se conchide astfel ca nu poate fi ignorata imprejurarea ce rezulta din starea de fapt circumscrisa cauzei, respectiv ca nici una din facturile pentru care s-a solicitat rambursarea TVA nu indeplineste conditiile cerute de lege, iar cu prilejul analizarii cererii de rambursare a TVA organul de control a avut in vedere mai multe aspecte redate atat in procesul-verbal de control, in decizia atacata cat si in memoriul de recurs. Concluzia care s-a impus a fost aceea ca organul fiscal a retinut, in urma demersurilor facute, ca in cauza este vorba de o "miscare a hartiilor", de vanzari in cascada intre aceleasi firme ale unor bunuri in scopul obtinerii ilegale de TVA si nu de operatiuni reale de trecere efectiva in proprietate a unor bunuri pentru desfasurarea activitatii si realizarea unor operatiuni impozabile.

Se combate apoi argumentul retinut de instanta de fond referitor la faptul ca administratorul reclamantei a fost scos de sub urmarire penala, ceea ce ar conduce la retinerea ca operatiunile facturate au avut loc in realitate. Se arata ca dispozitia de neincepere a urmaririi penale este justificata de lipsa unui element al infractiunii prevazuta de art. 36 din Legea nr. 345/2002, mai precis nu s-a dovedit urmarea socialmente periculoasa prevazuta de lege in sensul ca nu s-a realizat si obtinerea nelegala a sumei de rambursat, astazi pedepsita penal, ca si tentativa la aceasta infractiune. Se conchide ca solutia de neincepere a urmaririi penale nu conduce imediat la concluzia ca cererea reclamantului pentru plata sumei de... cu titlu de TVA de rambursat este intemeiata.

Cu trimitere la decizia civila nr... a Curtii de Apel..., recurenta argumenteaza ca si in speta de fata o parte din bunurile achizitionate - vopselele si grund, respectiv material lemnos, nu au ajuns la sediul societatii cumparatoare nici dupa un an de la achizitionarea acestora, incat fiind in situatii similare si astfel se poate conchide ca lasarea in custodie atesta ca achizitionarea acestor bunuri nu are nicio legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile.

Examinand ambele recursuri, Curtea retine urmatoarele:

Problema de drept ce a preocupat atat prima instanta si care se reia in ambele recursuri vizeaza, in principal, stabilirea daca recurenta - reclamanta se incadreaza si indeplineste conditiile prev. de art. 22 alin. 4 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata in vigoare la data formularii cererii de rambursare a TVA.

Potrivit acestor dispozitii legale, persoanele impozabile inregistrate ca platitori de TVA au dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Pe de alta parte, Curtea retine ca potrivit disp.art. 24 alin.2 lit.a din aceeași lege, dreptul de deducere a TVA este limitat, intre altele, si la operatiunile care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

In cursul controlului efectuat de organele de specialitate in perioada 21.04.2003-24.04.2003 la societatea reclamanta, in urma solicitarii rambursarii TVA in suma de... s-a retinut ca bunurile achizitionate in baza celor... facturi mentionate in procesul-verbal de control nu existau la sediul social si la locul unde reclamanta isi desfasoara activitatea, o parte gasindu-se in curtea comuna cu alta societate comerciala, altele fiind lasate in custodie si altele nefiind aduse de vanzator. Din analiza celor... facturi prezentate ca documente justificative pentru rambursarea de TVA s-a conchis ca nu indeplinesc exigentele legale care confirma si dau dreptul contribuabilului la rambursarea TVA.

Exigentele impuse de lege pentru a determina nasterea dreptului solicitat de reclamanta sunt atat de forma cat si de fond.

Asa cum a relevat controlul incrucisat al facturilor fiscale s-a dovedit ca facturile, in realitate, nu acopera operatiuni comerciale reale, iar imprejurarea ca aceste facturi au fost inregistrate in jurnalul de cumparari si ca au anexate diferite acte (fise de magazie, registru de gater, fise mijloc fix) nu acopera viciile semnalate de organul de control fiscal. Astfel, listele de inventariere, registrul de intrare material lemnos, bunurile de consum nu sunt in sine documente financiar-contabile cu regim special apte sa conduca la concluzia ca operatiunile care le consemneaza sunt operatiuni comerciale reale si ca pot astfel complini lipsurile semnalate in facturile fiscale de achizitie si, in final, toate acestea sa fie compatibile cu prev. Legii nr.345/2002.

Ipoteza conform careia documentele prezentate conduceau la concluzia ca... ar avea puncte de lucru in judetele..., ... si... este nereala, ca bunurile achizitionate de reclamanta nu se aflau la sediul ori punctul de lucru al acesteia pentru a fi astfel luate in gestiune si a intra in activitatea economica a acesteia, fiind dispersate conform mentiunilor de pe facturi in custodie la diverse societati al caror administrator era identic cu administratorul reclamantei, ca in urma controalelor efectuate nu s-au gasit efectiv nici in aceste locatii, fiind deplasate intre diverse firme al caror unic asociat este administratorul societatii-reclamante sunt tot atatea aspecte pertinente pentru a se retine ca cererea de rambursare a TVA solicitata de reclamanta nu este intemeiata, iar concluzia instantei ca facturile fiscale prezentate justifica operatiuni economice taxabile din punct de vedere al TVA nu este fundamentata. Dimpotriva, se poate conchide ca operatiunile evidentiata in cele... facturi se inscriu in prev art. 24 alin.2 din Legea nr. 345/2002 care nu dau dreptul la deducere si nici la rambursarea TVA.

Pe de alta parte, in ce priveste cele... facturi fiscale emise de... pentru valoarea totala a TVA de..., Curtea retine ca organele de control au stabilit din investigatiile efectuate ca la data tranzactiilor, ambele societati, vanzatoare si cumparatoare au avut acelasi administrator si unic asociat, in persoana domnului...

Totodata, s-a retinut ca situatia societatii comerciale vanzatoare era dezastruoasa, fiind deschisa procedura insolventei prin sentinta nr... a Tribunalului..., figurand cu datorii la bugetul de stat in quantum de... In aceste imprejurari apararea invocata de aparatoarea reclamanta ca nu avea date din care sa cunoasca daca societatea reprezentanta de acelasi administrator si unic asociat a declarat si achitat la bugetul de stat TVA-ul aferent facturilor este greu de crezut, mai ales ca, data fiind situatia societatii vanzatoare si pentru a i se diminua patrimoniul si implicit masa credala, a eludat nu numai drepturile creditorilor ci si legislatia fiscala prin aceea ca nu a declarat si platit TVA-ul aferent tranzactiilor oferind astfel posibilitatea, formala si fictiva, societatii cumparatoare pentru a solicita rambursarea sumei cu titlu de TVA necolectat si neachitat.

Intr-o astfel de situatie, chiar daca tribunalul a retinut formal disp.art. 62 alin.2 din Normele de aplicare a legii nr. 345/2002, operatiunile economice materializate in cele ... facturi avand caracter ilicit nu pot genera drepturi in favoarea cumparatorului, numai daca acesta este de buna-credinta. Or, data fiind legatura dintre cele doua societati comerciale vanzatoare, buna-credinta a cumparatorului nu poate fi retinuta.

Astfel fiind, in mod corect organele fiscale si mai apoi prin decizia organului de solutionare a contestatiei s-a statuat ca intr-o astfel de situatie dreptul la rambursarea sumei de... aferent celor... facturi nu poate fi realizat.

Cat priveste retinerea ca argument in sprijinul tezei ca confirma realitatea operatiunilor economice din rezolutia de neincepere a urmaririi penale, Curtea retine ca potrivit disp. art. 22 alin. 1 din Cod procedura penala numai hotararea judecatoreasca definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savarsit-o si a vinovatiei acesteia.

Fata de cele ce preced, Curtea retine ca recursul declarat de Directia Generala a Finantelor Publice... este fondat, prima instanta facand o interpretare si aplicare gresita dispozitiilor legale pertinente in materia institutiei deductiei si rambursarii TVA prevazute de Legea nr. 345/2002 motiv pentru care in temeiul art. alin...din Legea nr. 554/2004 corelat cu art. 312 Cod procedura civila, se va admite recursul paratei, se va casa in intregime sentinta primei instante si rejudecand in fond, se va respinge actiunea in contencios administrativ vizand anularea deciziei nr... emisa de... din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice... si a procesului verbal de control incheiat la data de 24.04.2003 de catre Directia de Control Fiscal a D.G.F.P. ... Ca efect al respingerii actiunii vizand anularea celor doua acte administrativ-fiscale si capetele de cerere accesorii vizand plata dobanzilor legale si a despagubirilor mentionate la Cap. II lit. d, e si f din actiunea introductiva se vor respinge acestea avand aceeasi soarta ca si capatul principal conform principiului de drept consacrat in adagiul *accessorium sequitur principale*.

Avand in vedere solutia data, recursului declarat de parata D.G.F.P. ..., Curtea apreciaza ca recursul reclamantei ce vizeaza si urmareste admiterea in intregime a actiunii in contencios administrativ nu poate fi admis, date fiind motivele expuse cu prilejul analizarii recursului paratei, sens in care, in temeiul art. 312 Cod procedura civila se va respinge ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
IN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursul declarat de parata Directia Generala a Finantelor Publica... impotriva sentintei civile nr... din 24 ianuarie 2007 pronuntata in dosarul nr... (format vechi...) al Tribunalului..., pe care o caseaza in intregime in sensul ca respinge in intregime actiunea in contencios fiscal formulata de reclamanta... impotriva paratei D.G.F.P. ..., avand ca obiect anularea Deciziei nr... si a procesului-verbal de control din 24.04.2003 si pretentii.

Respinge recursul declarat de reclamanta ... impotriva aceleiasi sentinte.

Decizia este irevocabila.

Pronuntata in sedinta publica din 26 aprilie 2007.

PRESEDINTE,

JUDECATORI,

GREFIER,