

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.....

Dosar nr...../108/ 2009

Ședința publică de la 24 noiembrie 2011

Președinte:	.	-judecător
	.	- judecător
	.	- judecător
	.	- Magistrat asistent

La 11 noiembrie 2011 s-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. X S.R.L. Arad prin administrator judiciar Y S.P.R.L. Arad împotriva sentinței nr. din 4 octombrie 2010 a Curții de Apel Timișoara - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheiere cu data de 11 noiembrie 2011 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 18 noiembrie 2011, respectiv 24 noiembrie 2011.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Prin acțiunea înregistrată, inițial pe rolul Tribunalului Arad și apoi precizată reclamanta S.C. X S.R.L. Arad, în contradictoriu cu pârâta

organul de soluționare a contestațiilor a făcut în mod greșit aplicarea art.214 lit b Cod procedură fiscală și a dispus suspendarea soluționării contestației pentru suma de lei TVA suplimentară, întrucât în cauză nu există un alt proces între aceleași părți, respectiv S.C X S.R.L. și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, ci pârâta a făcut trimitere la un alt proces în care este pârâtă într-o acțiune intentată de o altă societate comercială, cu privire la un alt act administrativ, fără legătură cu cauza de față, ca urmare solicită desființarea pct.4 din decizie și obligarea pârâtei la soluționarea contestației.

În ceea ce privește pct.3 din Decizia nr...../2008 prin care s-a respins contestația pentru suma de lei TVA suplimentară, reclamanta a susținut că atât organul fiscal cât și cel de soluționare a contestației au făcut de asemenea o aplicare greșită a dispozițiilor art.128 (8) lit b din Legea nr.571/2004, respectiv art.6 (9) (10) din H.G. nr.44/2004.

Reclamanta a arătat că organele fiscale au stabilit în sarcina acesteia suma de lei prin aplicarea cotei de TVA conform art. 40 alin. (1) din Legea nr.571/2003 asupra bazei de impozitare reprezentată de contravaloarea stocurilor degradate, înregistrate în evidența contabilă, ori cantitatea de kg reprezentând melasă, a fost depreciată, acest stoc de marfă fiind distrus conform avizului nr...../26.07.2007, prin evacuarea acesteia în stația de epurare situată pe str.

În această situație s-a făcut dovada îndeplinirii condițiilor cerute de art.6 (9) din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, respectiv: - degradarea mărfurilor din motive neimputabile subiectului fiscal, aceasta producându-se datorită temperaturilor foarte mari, iar marfa a fost distrusă.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, prin

calitativă să se datoreze unor cauze obiective, dovedită de documente și să se facă dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Raportat la aceste condiții reclamanta nu a făcut dovada degradării bunurilor datorită unor cauze obiective și nici dovada distrugerii mărfurilor.

Cu privire la TVA suplimentară în sumă de lei stabilită de organul fiscal, pârâta a arătat că aceasta a fost stabilită de organul fiscal, întrucât în perioada 2004-2006 reclamanta a emis facturi de avans marfă către S,C I S.R.L., care au fost stornate integral, deși marfa nu a fost livrată și plata efectivă a avansurilor nu a avut loc din cauza unor neînțelegeri între parteneri.

Cu privire la stabilirea TVA de lei aferentă datoriilor prescrise în sumă de lei, pârâta a considerat că reclamanta datorează TVA pentru aceste datorii, întrucât potrivit art.126 (1) lit. a din Legea nr.571/2003 din punct de vedere al TVA acestea sunt operațiuni taxabile, întrucât operațiunile nu au fost efectuate cu plată.

Soluția instanței de fond

Tribunalul Arad, prin sentința civilă nr./29.05.2009 a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C X S.R.L. Filiala Arad împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad pentru anularea Deciziei nr...../24.06.2008 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../ 06.11.2007.

Prin decizia civilă nr./19.01.2010, Curtea de Apel Timișoara a admis recursul declarat de S.C. X S.R.L. Arad - Filiala Arad împotriva sentinței civile nr...../29.V.2009 , a casat sentința cu reținere spre competență soluționare în primă instanță la Curtea de

de Administrare Fiscală, ca fiind introdusă împotriva unei persoane fără calitate procesuală pasivă.

Totodată, a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C X S.R.L. - Filiala Arad, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad.

Pentru a se pronunța astfel instanța a constatat, așa cum reiese din considerentele sentinței, următoarele:

Prin precizarea acțiunii, reclamanta a arătat că înțelege să se judece în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin întâmpinarea formulată a invocat, pe cale de excepție, lipsa calității sale procesual pasive, având în vedere că în cauză nu se atacă un act emis de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, astfel că aceasta nu poate fi parte în raportul juridic dedus judecății și de aceea nu există motive pentru a se pronunța o hotărâre judecătorească în contradictoriu cu ea.

A reținut instanța că în prezenta cauză, reclamanta S.C. X S.R.L., a contestat legalitatea Deciziei nr...../24.06.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Serviciul soluționare contestații și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspekția fiscală nr...../06.11.2007, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspekție Fiscală.

În ceea ce privește excepția lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală, instanța a constatat că este întemeiată, sens în care admis-o, arătând că pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală nu a emis actul de impunere contestat de reclamantă - respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspekția fiscală nr...../06.11.2007.

De asemenea, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală

Pe fondul cauzei, instanța a reținut * că, prin Decizia de impunere nr..../06.11.2007, s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații suplimentare de natura TVA în sumă totală de ... lei, respectiv:

- lei TVA suplimentară,
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA și -... lei penalități de întârziere aferente TVA.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că TVA suplimentară în suma totală de ... lei este alcătuită din:

- suma de lei, reprezentând TVA suplimentară de ... lei aferentă lunii iunie 2007 și suma de lei TVA aferentă lunii iulie 2007, prin aplicarea cotei de TVA conform art.140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, asupra bazei de impozitare reprezentată de contravaloarea stocurilor degradate, înregistrate în evidența contabilă de lei - melasă, în calitate de lei.

- suma de ... lei reprezentând TVA aferentă valorii evidențiate în facturi ca reprezentând contravaloarea unor avansuri pentru marfă, fără a se fi realizat plata efectivă a avansurilor, în condițiile în care facturile au fost stornate ulterior fără a fi finalizate printr-o operațiune de livrare de bunuri, instanța constată că organul de soluționare a contestației prin Decizia nr.319/24.06.2008 (fila 5) a suspendat soluționarea contestației formulată de reclamantă în temeiul art.212 (1) lit. b din O.G. nr'.92/2003.

- suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară calculată asupra contravalorii datoriiilor prescrise de lei.

Cu privire la TVA suplimentară în sumă de lei, reprezentând TVA suplimentară aferentă bazei de impozitare reprezentată de contravaloarea stocurilor degradate, instanța a reținut că atât organul de control cât și organul de soluționare a contestației au arătat că reclamanta nu a făcut dovada îndeplinirii cumulative a condițiilor prevăzute de pct6 alin. (9) din Hotărârea de Guvern nr 44/2004 pentru aplicarea art 128 (1) lit b

temperaturilor ridicate din vara anului 2007, nu există nici o probă cu privire la temperaturile înregistrate în perioada respectivă în regiunea în care este situat depozitul reclamantei.

Astfel, instanța a reținut că nu există nici o probă asupra cauzei degradării melasei. Conform Raportului tehnic de specialitate privind fenomenele care puteau să conducă la degradarea materiei prime melasă, melasa se depozitează în rezervoare metalice curățate și dezinfectate, iar în timpul depozitării, în masa de melasă pot avea loc fenomene de degradare având cauze obiective, respectiv ca urmare a unor procese chimice și biochimice având ca efect scăderea concentrației melasei și a cantității de zahăr și creșterea acidității și a cantității de zahăr invertit.

Or, instanța a constatat că, în speță, nu există date certe cu privire la condițiile de depozitare a melasei în litigiu și nici alte informații obiective care să ateste susținerea comisiei de inventar a reclamantei conform căreia melasa s-a degradat datorită temperaturilor ridicate din vara anului 2007. De altfel, acesta a fost și motivul pentru care instanța a respins proba cu expertiza tehnică solicitată de reclamantă, în condițiile în care nu mai era posibilă examinarea unor probe materiale care să permită stabilirea cauzelor degradării melasei și determinarea cantității de melasă deversată efectiv de reclamantă, o expertiză neputând evidenția decât din punct de vedere teoretic posibilitatea degradării melasei în anumite condiții, respectiv posibilitatea deversării unei anumite cantități de melasă - ceea ce nu ar putea constitui o probă că melasa în litigiu s-a degradat din cauza căldurii și că acea melasă a fost efectiv deversată în luna iulie 2007.

A mai reținut instanța că reclamanta nu beneficiază de dispozițiile art.128 alin.8 lit. b Cod fiscal și avea obligația colectării TVA-ului pentru cantitatea de melasă înregistrată ca degradată și deversată, astfel că organele fiscale au stabilit corect în sarcina sa obligația de plată a sumei de lei, reprezentând TVA suplimentară aferentă bazei de impozitare

de judecată în cauză privind S.C I S.R.L. există o strânsă interdependență.

Arată în continuare că organul fiscal a reținut că - în condițiile în care S.C I S.R.L.* a solicitat anularea actelor administrativ fiscale prin care s-au calculat obligații fiscale de natura TVA în legătură cu facturile emise de reclamanta S.C. X S.R.L. - rezolvarea contestației reclamantei depinde de soluția ce se va da cu privire la acțiunea judiciară formulată S.C. I S.R.L.

La rândul său, reclamanta a susținut că este vorba despre un litigiu care se derulează între alte părți, respectiv între Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și S.C I S.R.L. și că întârzierea soluționării contestației sale conduce la încălcarea dreptului reclamantei la un proces echitabil, prin încălcarea duratei rezonabile a litigiului.

Sub acest aspect, instanța a constatat că, așa cum rezultă din cererea de chemare în judecată formulată de S.C. I S.R.L., această societate a contestat legalitatea Deciziei de impunere nr...../10.08.2008, și în legătură cu refuzul organului fiscal de a accepta deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de reclamanta S.C. X S.R.L. pentru S.C. I S.R.L., facturi având ca obiect acele avansuri de plată care nu au fost plătite efectiv reclamantei de S.C. IS.R.L. și care au fost ulterior stornate.

În aceste condiții, instanța a reținut că obiectul litigiului având ca parte S.C. I S.R.L. vizează și legalitatea operațiunilor economice generatoare de TVA care au format și obiectul Deciziei de impunere nr./06.11.2007, contestată de reclamantă în prezenta cauză.

Astfel, instanța a constatat că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art 214 alin. 1 lit. b) Cod de Procedură Fiscală pentru suspendarea soluționării contestației reclamantei având ca obiect legalitatea stabilirii

diverși furnizori ai reclamantei - facturi în valoare totală de lei - în condițiile în care se împlinise dreptul furnizorilor respectivi de a acționa reclamanta în justiție pentru obligarea acesteia la plata acestor sume de bani.

Instanța a mai reținut că nu a fost contestat aspectul că reclamanta nu a plătit furnizorilor, respectiv sumele datorate conform facturilor respective și că s-a împlinit termenul prescripție a dreptului furnizorilor de a recupera sumele respective.

În consecință, instanța a arătat că reclamanta nu a plătit furnizorilor respectivi sumele datorate conform acestor facturi, deci nu a plătit nici taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în sumă de ... lei.

Or, conform art. 145 alin. 1 și 3 *Cod* fiscal, care reglementează dreptul de deducere al TVA, în condițiile în care dreptul la acțiune al furnizorilor reclamantei era prescris, reclamanta nu mai avea, din punct de vedere juridic, obligația', de a le plăti acestora sumele menționate în facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

Nefiind vorba despre o sumă datorată sau achitată de reclamantă, aceasta nu îndeplinea condițiile pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată respective.

Recursul

Împotriva sus-menționatei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. X S.R.L.

În motivarea recursului său, reclamanta a arătat în esență următoarele:

- Referitor la suma de lei - TVA suplimentar calculat asupra stocurilor degradate, consideră recurenta că, a făcut dovada degradării materiei prime precum și a distrugerii acesteia prin documentele depuse la dosarul cauzei și deci îndeplinirea cumulativă a prevederilor art. 6 alin. 0

A mai arătat de asemenea recurenta că, avizul de însoțire marfă a fost întocmit ca document justificativ pentru întreaga cantitate de materie degradată și a fost înregistrat în contabilitatea societății.

- Referitor la desființarea pct. 4 din decizia nr. 319/24.06.2008 (suma de lei) - arată recurenta că solicită obligarea părții intimat la soluționarea contestației.

Consideră recurenta că, în soluționarea acestui capăt de cerere trebuie avut în vedere că orice factură greșit întocmită sau care nu mai este urmată de o livrare de bunuri, poate fi anulată doar prin stornarea acesteia. Astfel, se arată că ambele societăți au înregistrat în contabilitate facturile emise iar ulterior au înregistrat facturile stornate, fiind deci puse în situația anterioară emiterii facturilor.

- Referitor la suma de lei reprezentând TVA calculat asupra datoriilor prescrise - recurenta arată că instanța de fond a reținut greșit că operațiunile au fost efectuate cu plată, având în vedere că societatea recurentă nu a achitat aceste facturi în termenul general de prescripție de 3 ani.

Mai precizează recurentul că instanța de fond nu are în vedere faptul că, prin emiterea unei facturi, furnizorul are obligația de a achita TVA-ul la bugetul statului iar beneficiarul are obligația de a înregistra în contabilitate facturile primite.

În drept cererea de recurs se întemeiază pe dispozițiile art 304¹ și art. 304 pct. 5 CPC.

întâmpinarea

Pârâta - intimată Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea recursului ca neîntemeiat și menținerea sentinței civile atacate ca legală și temeinice.

Recurenta a formulat răspuns la întâmpinare și a depus înscrisuri

din H.G. nr. 44/2004 raportat la art. 128 alin. 8 din Legea nr. 571/2003.

Potrivit art. 128 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal raportat la prevederile pct. 6 alin. 9 și alin. 10 din H.G. nr. 44/2004 pentru a fi deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: - nu sunt imputabile; - degradarea calitativă a bunurilor se datorează unei cauze obiective dovedite cu documente; - se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Ajustarea dreptului de deducere se efectuează în condițiile în care aceste bunuri nu sunt imputabile.

Înalta Curte apreciază că în mod corect a reținut instanța de fond că reclamanta nu îndeplinește condițiile prevăzute de pct. 6 alin. 9 din H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea art 128 alin. 8 din Legea nr. 571/2003.

Astfel, reclamanta - recurentă nu a dovedit că degradarea calitativă a bunurilor s-a datorat unei cauze obiective - existând doar notă explicativă a administratorului societății și proces verbal de constatare în laboratorul societății, care nu se coroborează cu altceva (filele 104 -110 dosar fond).

De asemenea nu este probată modalitatea de distrugere a bunurilor, având în vedere că stația de epurare situată în str. prezintă un grad mare de uzură fizică și tehnologică și a fost închisă oficial la 1.01,2007 iar cheltuielile cu materia primă degradată neimputabilă au fost evidențiate în contabilitate în perioada iunie-august 2007.

Nici modalitatea de transport a cantității de melasă de aproximativ ... kg înspre stația de epurare, nu este dovedită. Avizul nr./26.07.2007 emis de societatea recurentă nu menționează nici un mijloc de transport, a fost completat în timpul controlului fiscal, nu îndeplinește calitatea de document justificativ (filele 114-115 dosar fond) și nu a fost avizat de supraveghetorul fiscal conform art. 223 Cod fiscal.

Prin adresa nr./2.11.2007 - S.C. Compania de Apă Arad S.A. își

Deoarece nu s-a făcut dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, se constată că în mod corect organele fiscale au colectat TVA.

- *In ceea ce privește al doilea motiv de recurs* - desființarea pct. 4 din Decizia nr./24.06.2008 - se reține că din oficiu organul de soluționare a contestației a introdus în soluționarea contestației formulată pe S.C. X și S.C. I S.R.L., interesele sale juridice de natură fiscală fiind afectate în urma emiterii deciziei de soluționare, în sensul că baza de impozitare a TVA este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de S.C. S.C. X în calitate de furnizor iar S.C. Interamerican în calitate de beneficiar"- conform art 137 din Legea nr. 571/2004.

S.C. I a atacat decizia nr. 296/25.10.2007 iar organul fiscal a constatat că există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă și a suspendat soluționarea contestației.

Înalta Curte apreciază că nici acest motiv de recurs nu este fondat având în vedere dispozițiile art. 244 alin. 1 lit. b) din O.G. nr. 92/2003, care prevede că organul de soluționare competent poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

Cum dosarul petentei S.C. I nu s-a soluționat, recurenta nefăcând dovada soluționării acestuia în mod definitiv și irevocabil, nu poate fi obligat organul fiscal la soluționarea contestației recurente întrucât așa cum s-a arătat anterior există o strânsă interdependență între cauze.

- *Referitor la suma de ,,... lei - TVA calculat asupra datoriiilor*

Prin urmare, organele fiscale au procedat corect prin regularizarea dreptului de deducere exercitat de cumpărătorul recurent.

Fată de cele arătate mai sus, constatând că nu există motive care să atragă modificarea sau casarea sentinței de fond, înalta Curte în conformitate cu prevederile art 312 alin. 1 Cod procedură civilă va respinge recursul ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. X S.R.L. Arad prin administrator judiciar Y S.P.R.L. Arad împotriva sentinței nr. din 4 octombrie 2010 a Curții de Apel Timișoara - Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 24 noiembrie 2011.

