

DECIZIA NR.655/CA/2009 – R

Ședința publică din 3 decembrie 2009

PREȘEDINTE :

- judecător

- judecător

- judecător

- grefier

&&&&&&&&

Pe rol fiind judecarea recursului în contencios administrativ și fiscal formulat de pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr.2-4, jud. Bihor în contradictoriu cu intimata reclamantă SC "SRL Valea lui Mihai" cu sediul în Valea lui Mihai, str. Lajos, nr. 36, jud. Bihor împotriva sentinței nr. 19/CA din 29 aprilie 2009, pronunțată de Tribunalul Bihor în dosarul nr. 17/2009, având ca obiect - **contestație act administrativ fiscal** -.

La apelul nominal făcut în ședința publică de azi, se prezintă pentru intimata reclamantă SC "SRL Valea lui Mihai" avocat în baza împuternicirii avocațiale nr.74 din 02.12.2009 emisă de Baroul Bihor – Cabinet de Avocat, lipsă fiind recurenta pârâtă DGFP Bihor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei, învederându-se instanței că recursul este scutit de plata taxei de timbru, precum și faptul că, se află la primul termen de judecată în recurs, după care:

Reprezentanta intimatelor depune la dosar practică judiciară, respectiv buletinul jurisprudenței 2007 – decizia nr. 17/2007 și anexa 8 – decizia civilă nr. 17/2005. Nu mai are alte cereri, solicită cuvântul asupra recursului.

Instanța nefiind alte cereri, chestiuni prelabile, consideră cauza lămurită și acordă cuvântul asupra recursului.

Reprezentanta intimatelor solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea ca legală și temeinică a sentinței recurate, fără cheltuieli de judecată. În esență învederează instanței că, recurenta prin recursul formulat a criticat soluția instanței de fond, prin aceea că, reclamanta a adus în apărare prevederile artr.105 alin.3 Cod procedură fiscală, conform căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare, impozit,

taxă, contribuție sau alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, același articol prevăzând și o excepție, respectiv conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificării. Apreciază intimata că, au fost încălcate de către recurentă dispozițiile invocate de reclamantă, respectiv ale art.105 alin.3 Cod procedură fiscală, decizia emisă fiind astfel nelegală. Apreciază totodată că au fost îndeplinite condițiile cerute de art.105 alin.3 Cod procedură fiscală, mai arătând și că TVA-ul a mai fost verificat, acesta fiind considerat ca fiind corect calculat și achitat. Cu privire la referatul nr. /A, susținerea recurenteii cum că s-a procedat la o reverificare în baza acestui referat este în opinia intimatei neîntemeiată, având în vedere că, acesta a fost întocmit pro cauza, acesta fiind și motivul pentru care a fost înregistrat sub un număr care primește un /A, adică în opinia intimatei se mai înregistrează încă un nou document față de cel inițial. În ceea ce privește fondul cauzei arată că, recurenta face o interpretare eronată a normelor de aplicare a Legii nr.571/2003, considerând prestările de servicii ca fiind o livrare de bunuri și în consecință ca fiind și impozabile din punct de vedere al TVA-ului. Mai arată că s-a depus două decizii date de Curtea de Apel Oradea, în care practica este una unitară. În consecință, solicită respingerea recursului, fără cheltuieli de judecată, mai precizând și că susține și concluziile scrise depuse la instanța de fond.

CURTEA DE APEL

Deliberând:

Asupra recursului în contencios administrativ și fiscal de față, constată următoarele:

Prin sentința nr.319/CA din 29 aprilie 2009, Tribunalul Bihor a admis cererea formulată de reclamanta SC / SODAY IMPLX SRL, cu sediul în loc.Valea lui Mihai, str. / sub Iajos nr.66, jud.Bihor, împotriva pârâtei D.G.F.P. BIHOR ORADEA, cu sediul în loc.Oradea, str.D.Cantemir nr.2/B, jud.Bihor, și în consecință a dispus anularea deciziei nr. / 2008, a raportului de inspecție fiscală nr. / 26.05.2008 și a deciziei de impunere nr. / 2008 emise de pârâtă și a exonerat pe reclamantă de la plata sumelor stabilite în sarcina sa prin aceste acte administrative, cu cheltuieli de judecată în sumă de 4,30 lei.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut următoarele:

Societatea reclamantă a făcut obiectul a trei inspecții fiscale, relevante sub aspectul litigiului de față.

Inițial a fost supusă verificării perioada cuprinsă între 01.09.2001 }
31.12.2006 inspecție fiscală

fiscală nr. 72004/13.02.2007 din cuprinsul căruia rezultă „că s-au verificat integral documentele justificative ce au stat la baza înregistrării TVA deductibilă și colectată în jurnale pe perioada verificată și nu s-au constatat deficiențe”.

Ulterior în urma altei inspecții fiscale, a fost verificată perioada cuprinsă între 01.01.2007 - 31.03.2007, inclusiv sub aspectul TVA, întocmindu-se raportul fiscal nr. 72007/21.05.2007, din cuprinsul căruia rezultă că societatea nu are deficiențe sub aspectul TVA-ului.

Apoi, în urma avizului de inspecție fiscală nr. 72004/24.03.2008, reclamanta a fost anunțată că va avea loc o inspecție fiscală generală ce va viza perioada scursă de la data ultimului control de fond până la zi.

În urma acestei inspecții a fost întocmit raportul de inspecție fiscală contestat înregistrat sub nr. 72007/26.05.2008, prin care s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații suplimentare de plată, cu titlu de diferență TVA, inclusiv pentru perioada ce a făcut obiectul verificărilor anterioare, respectiv 01.01.2003 - 31.12.2007, în sumă de 104.000 lei și 93.574 lei majorări de întârziere.

În temeiul acestui act s-a întocmit decizia de impunere nr. 72007/26.05.2008, emisă de DGFP.

Împotriva acestor acte administrativ fiscale reclamanta a formulat contestația pe cale administrativă, care a fost respinsă prin decizia nr. 72007/14.08.2008 a DGFP Bihor.

Instanța a reținut că aceste obligații de plată au fost stabilite în sarcina reclamantei reținându-se obligația sa de a colecta și plăti la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă produselor agricole acordate în natură, persoanelor fizice proprietare de terenuri, cu titlu de contravaloare a arendei plătite acestora în natură, în baza contractelor dearendă.

Sub acest aspect reclamanta a invocat mai întâi nelegalitatea actelor administrativ fiscale prin raportare la dispozițiile imperative ale art. 105 Cod procedură fiscală.

Potrivit art.105 alin. 1 și 3 Cod procedură fiscală, referitor la regulile de inspecție fiscală „*Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere și „se efectuează, o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusa impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.*

Prin raportare la aceste dispoziții imperative instanța a reținut că susținerile reclamantei sunt întemeiate și că perioada pentru care i s-au stabilit obligațiile fiscale suplimentare prin actele administrative atacate au făcut obiectul altor inspecții fiscale finalizate cu actele de control anterior

menționate și care au vizat expres situația societății sub aspectul colectării TVA-ului.

Pe de altă parte, după cum se poate observa, într-adevăr textul de lege prevede și o excepție de la regula menționată, care îndreptățește pe conducătorul organului fiscal să dispună o reverificare a unei perioade dar numai dacă apar date suplimentare necunoscute la data efectuării verificării, ori erori de calcul.

În acest sens, pârâta a afirmat că aceste condiții cumulative au fost îndeplinite, respectiv, organul fiscal competent a dispus reverificarea prin referatul nr. [redacted] /A/30.04.2008 întrucât au apărut date noi, adică dovezi ale necolectării TVA-ului aferent distribuției produselor agricole după cum reiese din borderourile de repartiție.

Însă după cum afirmă reclamanta și reiese explicit din rapoartele de inspecție fiscală anterioare, inspectorii fiscali au avut în vedere toate documentele justificative din contabilitate (jurnalele de cumpărări și vânzări, balanțele de verificare etc.), inclusiv aceste borderouri de repartiție care deși nu au fost enumerate în actele de control au stat la baza întocmirii documentelor contabile finale.

Pe de altă parte, instanța a constatat că, în nici unul dintre rapoarte nu s-a reținut că societatea ar fi încălcat obligația de a conduce contabilitatea, ori că nu ar fi evidențiat toate operațiunile în contabilitate.

Prin raportare la aceste împrejurări, se ajunge la concluzia că, în realitate nu au existat date suplimentare necunoscute și nici erori de calcul, astfel cum pretind prevederile art. 105 alin.3 Cod procedură fiscală.

Instanța a reținut că reclamanta a invocat neregularități și sub aspectul înscrisului constatator al deciziei organului competent prin care s-a dispus reverificarea, împrejurare care, coroborată cu cele anterior reținute prezintă relevanță și este de natură a crea suspiciuni sub aspectul datei înregistrării sale, întrucât este adevărat că în raportul de inspecție fiscală contestat, nu se face trimitere cum ar fi fost normal la acest referat cu nr. [redacted] /A/30.04.2008 prin care s-a dispus reverificarea ci doar la avizul inițial nr. [redacted] /25.03.2008, ce anunța inspecția.

Pentru aceste considerente, în temeiul art. 18 din Legea nr.554/2004, privind contenciosul administrativ a admis în întregime cererea formulată și pe cale de consecință a dispus anularea actelor administrativ-fiscale contestate, respectiv decizia nr. [redacted] /14.08.2008 emisă de pârâtă, raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] /26.05.2008, precum și decizia de impunere nr. [redacted] /26.05.2008 și a exonerat pe reclamantă de la plata sumelor stabilite în sarcina sa prin aceste acte administrative, fără a mai intra în analiza celorlalte susțineri ale părților a căror analiză apare de prisos prin raportare la cele reținute.

În temeiul art.274 Cod procedură civilă a obligat pe pârâtă la plata sumei de 4,30 lei cheltuieli de judecată constând în taxa de timbru.

Împotriva acestei sentințe în termen legal a declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, solicitând admiterea recursului, modificarea sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii

În motivarea recursului, recurenta a arătat că, potrivit pct.102.4 lit.d din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobată prin H.G. nr.1050/2004 „date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații cum sunt: d) – informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior”.

De remarcat este faptul că, inspecția fiscală desfășurată pe perioada 01.09.2001 – 31.12.2006 și finalizată cu raportul de inspecție fiscală nr. W/...2007 a reprezentat o inspecție fiscală parțială pentru soluționarea deconturilor de TVA cu suma negative și opțiunea de rambursare depuse de reclamantă și nicidecum o inspecție fiscală generală în care organele de control să aibă posibilitatea verificării diferențelor de TVA necolectate de reclamantă rezultate din distribuția produselor agricole reprezentând contravaloarea arendei pentru folosirea terenurilor agricole luate în arendă de la persoane fizice.

Prin urmare, datele suplimentare au rezultat cu ocazia efectuării inspecției fiscale generale, aprobate conform prevederilor art.105 alin.3 Cod procedură fiscală și pct.102.4 lit.d din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobată prin H.G. nr.1050/2004, prin referat pentru aprobarea reverificării TVA-ului pe perioada de prescripție 01.01.2003 – 31.12.2007, când inspectorii fiscali au constatat că, reclamanta a achitat arenda în natură și în perioada anterioară datei de 31.03.2007 fără a respecta prevederile legale în sensul colectării TVA-ului.

Precizează că, în speță sunt aplicabile prevederile art.1 alin.2, art.3 alin.1 și art.29 pct.c lit.a și pct.d lit.a din Legea nr.345/2002 – privind taxa pe valoare adăugată (pentru perioada 01.08.2003 – 31.12.2008), respectiv prevederile art.126, art.128, art.130 și art.150 alin.1 lit.a din Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2007), conform cărora plata prin produse agricole acordate în natură către persoanele fizice proprietare de terenuri în schimbul cedării dreptului de a utiliza terenurile în cauză, se consideră livrare de bunuri și constituie operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Prin urmare, conform prevederilor legale amintite anterior, pentru bunurile acordate în natură în sumă de 814.730 lei reclamanta avea obligația să colecteze taxa pe valoare adăugată aferentă în sumă de 154.800

Arată recurenta că, singurele argumente invocate de reclamantă în apărare sunt prevederile art.105 alin.3 Cod procedură fiscală conform cărora „inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare, impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”, ori același articol prevede și o excepție conform căreia „conducătorul inspecției fiscale competent, poate decide reverificarea unei anumite perioade, dacă de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar

date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor”.

Concluzionează că, reclamanta nu contestă fondul cauzei, ci invocă nelegalitatea actelor de control raportat la prevederile art.105 alin.3 Cod procedură fiscală, prevederi legale pe care recurenta le-a respectat întocmai.

Intimata reclamantă SC „AGRODAV INTIM” SRL nu a formulat întâmpinare, dar reprezentanta acesteia prezentă în instanță a solicitat respingerea recursului, fără cheltuieli de judecată.

Instanța de recurs analizând recursul declarat prin prisma motivelor invocate, cât și din oficiu, reține că este nefondat, urmând ca în baza prevederilor art.312 Cod procedură civilă să dispună respingerea lui ca atare și menținerea în totalitate a sentinței atacate, pentru următoarele considerente:

Conform art.105 alin.1 și 3 Cod procedură fiscală, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante, ea efectuându-se o singură dată pentru fiecare impozit, taxă ori contribuție și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Legiuitorul a prevăzut că prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În speță, recurenta pârâtă prin referatul nr. 7/A/30.04.2008 a dispus reverificarea perioadei 01.01.2003 – 31.12.2007, deoarece ar fi apărut date noi, respectiv dovezi ale necolectării TVA-ului aferent distribuției produselor agricole la societatea reclamantă.

Această societate a fost verificată cu privire la TVA anterior prin raportul de inspecție fiscală nr. 33/13.12.2007 pentru perioada 01.09.2001 – 31.12.2006 și prin raportul fiscal nr. 7/21.05.2007 pentru perioada 1.01.2007 – 31.03.2007. Din cuprinsul celor două rapoarte de inspecție fiscală întocmite pe seama reclamantei intimat anterior, rezultă cu claritate că la întocmirea rapoartelor de inspecție fiscală au fost avute în vedere toate acțiunile întocmite de societate privitoare la TVA, taxă ce a fost analizată de inspectorii fiscali sub toate aspectele pentru perioadele respective.

Într-adevăr prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 9.02.2007, înregistrat sub nr. 33/13.12.2007 s-a efectuat o inspecție fiscală parțială, dar această inspecție fiscală parțială a avut drept obiectiv verificarea modului în care societatea reclamantă a înregistrat, colectat și dedus TVA-ul, inspectorii fiscali menționând la capitolul III constatări fiscale că verificarea TVA deductibilă și colectată s-a efectuat în întregime pe perioada verificată prin confruntarea datelor din documentele primare cu jurnale de cumpărări, vânzări, decont TVA, respectiv balanțe de verificare. Această inspecție fiscală a fost una parțială, deoarece activitatea

contribuabilului s-a verificat pentru perioada respectivă doar pe baze de TVA, însă în privința acestei taxe, organele fiscale nu pot susține cu drept temei că verificarea a fost una parțială și nu totală.

Drept urmare, motivul de recurs invocat de recurentă sub acest aspect nu poate fi primit ca fiind fondat, neputându-se susține că ulterior, după verificarea modului de aplicare a dispozițiilor legale cu privire la o taxă anume se poate veni ulterior, sub forma unui control general care să vizeze toată activitatea contribuabilului și să se verifice din nou aceeași taxă verificată anterior.

Legiuitorul a prevăzut expres că pentru o anumită perioadă se poate face un singur control în privința unei taxe sau a unui impozit, neputându-se dispune de reverificarea decât pe cale de excepție.

Cu privire la aceste situații de excepție în care se poate dispune de către conducătorul inspecției fiscale competente reverificarea unei anumite perioade cu privire la anumite taxe se reține că în mod judicios prima instanță a reținut că recurenta pârâtă nu a făcut dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de lege pentru reverificarea TVA-ului în perioada 1.01.2003 – 31.12.2007.

Astfel, după cum a reținut și prima instanță, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. [redacted].2008, contestat în cauză nu se face nici un fel de referire la faptul că în privința TVA-ului colectat, dedus și rambursat reclamantei are loc o reverificare datorită apariției unor date noi și nici nu se reține ca temei al reverificării referatul nr. [redacted].2008 întocmit de organele fiscale. Ori, dacă ulterior organele fiscale ar fi intrat în posesia unor date suplimentare necunoscute, ar fi trebuit să procedeze și la întocmirea referatului privind reverificarea și abia apoi să procedeze în mod concret la efectuarea inspecției fiscale, iar raportul întocmit să arate clar și explicit că este întocmit ca urmare a unei reverificări a situației contribuabilului respectiv.

Datele noi invocate de organele fiscale în referatul nr. [redacted]/A/[redacted].2008, constând în dovezi ale necolectării TVA-ului aferent distribuției produselor agricole, respectiv a borderourilor de repartiție întocmite, de fapt nu reprezintă date noi suplimentare și necunoscute inspectorilor fiscali ce au efectuat primul control, deoarece din rapoartele de inspecție fiscală anterioare a rezultat că la analizarea situației contribuabilului au fost avute în vedere toate documentele contabile pe care acesta le-a întocmit în perioadele respective.

Ori, câtă vreme nu s-a dovedit că aceste borderouri au fost întocmite ulterior datei inspecției, ori că s-au constatat deficiențe în modul de ținere și conducere a evidenței contabile, nu se poate susține cu drept temei că acestea sunt date noi în sensul vizat de legiuitor pentru a se dispune în mod egal de reverificarea.

Cât privește fondul cauzei și neinvocarea de către reclamantă a unor

incidente. Nelegalitatea dispunerii și efectuării controlului fiscal prin prisma prevederilor art.105 Cod procedură fiscală, nu poate fi acoperită prin necontestarea pe fondul cauzei a măsurilor dispuse în urma controlului respectiv.

Drept urmare, instanța de recurs reține că motivele de recurs invocate în cauză sunt nefondate, recursul declarat urmând a fi respins ca nefondat.

Instanța nu va acorda cheltuieli de judecată, deoarece acestea nu s-au solicitat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE :

RESPINGE ca nefondat recursul declarat de recurenta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BIHOR**, împotriva sentinței nr.319/CA din 29 aprilie 2009, pronunțată de Tribunalul Bihor, pe care o menține în totul.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

I R E V O C A B I L Ă .

Pronunțată în ședința publică, azi 3 decembrie 2009.

PREȘEDINTE, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR, GREFIER,
// *[Signature]* // *Sotz. Daniela* // *[Signature]* // *Sabău Mircea*

Red. dec. – Tabu I.

- în concept – 08.12.2009

- jud. fond. – Galea I.

- tehoredact. – S.M./ D.F. – 4 ex.

- 08.12.2009

- DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BIHOR
- SC „SOCIETATEA IMPEX SRL

Ptr. conformitate cu originalul

