

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

Decizia nr.1218

Dosar nr.8251/2/2008

Ședința publică de la 4 martie 2010

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de „X” A.G., prin „X X” S.R.L. împotriva sentinței civile nr. X din 7 iulie 2009 a Curții de Apel X – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-a prezentat Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, reprezentată de consilierul juridic X, lipsind recurenta-reclamantă X X., precum și intimata-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului X – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii.

Procedura completă.

S-a prezentat referatul cauzei după care Curtea, constatând pricina în stare de judecată, a acordat cuvântul părții prezente.

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, a solicitat respingerea recursului declarat în cauză și menținerea ca legală și temeinică a hotărârii pronunțate de instanța de fond, invocând argumentele expuse pe larg în întâmpinare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel X, la data de 16 decembrie 2008, reclamanta S.C. X” X. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X, anularea deciziei nr.X/26 iunie 2008 prin care a fost soluționată contestația reclamantei împotriva deciziei nr. X/13 martie 2008.

Curtea de Apel X - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal prin sentința civilă nr. X din 7 iulie 2009 a respins acțiunea, ca neîntemeiată, respingând totodată și excepția inadmisibilității acesteia, invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Pentru a hotărî astfel instanța a reținut că, prin decizia nr. X/26 iunie 2008, emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a dispus respingerea contestației formulată de reclamantă pentru suma totală de X lei, reprezentând TVA, respins la rambursare, prin raportul de inspecție fiscală, TVA aferent stocurilor de materii prime importate în regim vamal suspensiv, în anul 2006 și puse în liberă circulație, prin definitivarea importurilor, în perioada iulie-noiembrie 2007.

S-a mai reținut că, astfel cum rezultă din actele depuse la dosar, perioada iulie-noiembrie 2007 a făcut obiectul unei inspecții fiscale finalizate prin raportul nr. X/20 ianuarie 2008 și decizia de impunere nr. X/30 ianuarie 2008, acte administrativ fiscale necontestate și în raport cu care nu a fost invocată excepția prevăzută de art. 105 alin.3 din O.G. nr. 92/2003, potrivit căroră conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade, dacă de la data încheierii inspecției și până la data îndeplinirii termenului de prescripție apar date suplimentare necunoscute lui la data verificării, împrejurare ce atrage incidența prevederilor tezei inițiale a dispoziției legale mai sus menționate potrivit căroră inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare taxă și pentru fiecare perioadă.

Cum prin cererea de chemare în judecată reclamanta a solicitat anularea unei alte decizii încheiată în urma inspecției fiscale din 13 martie 2008 și care a avut în vedere o altă perioadă, respectiv 21 februarie 2008 - 13 martie 2008, s-a apreciat că în cauză sunt incidente prevederile pct. 4.1 din Ordinul nr. 179/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA potrivit căroră corectarea TVA aferent perioadei anterioare nu este posibilă pentru perioada care a fost supusă inspecției fiscale sau pentru care inspecția fiscală este în curs de derulare.

În același context s-a apreciat că nu sunt incidente în speță prevederile pct. 47.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, reținându-se că acestea se referă la erori materiale cuprinse în actul administrativ fiscal, iar nu la drepturi și obligații stabilite prin acesta.

Împotriva sentinței civile nr. X din 7 iulie 2009 pronunțată de Curtea de Apel X - Secția a VIII a de contencios administrativ și fiscal a declarat recurs în termen legal reclamanta X X prin reprezentant SC X X SRL, prin care s-a solicitat admiterea căii extraordinare de atac și, în principal, casarea hotărârii recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare, sau, în

subsidiar, modificarea în tot a sentinței atacate în sensul admiterii acțiunii în contencios administrativ, a anulării deciziei nr. X din 20 iunie 2008 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a obligării pârâților la restituirea sumei de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată.

A învederat recurenta reclamantă, prin motivele de recurs, că hotărârea pronunțată de prima instanță este netemeinică și nelegală, din următoarele considerente. La primul termen de judecată în fond, s-au depus din partea reclamantei note de ședință prin care s-a invocat excepția nulității deciziei nr. X/20.06.2008 pentru lipsa motivării în fapt a acestei decizii, note scrise ce au fost comunicate pârâtelor tocmai datorită invocării acestei excepții. Instanța a intrat în soluționarea fondului fără a analiza și aceasta excepție, motiv pentru care recurenta a înțeles să invoce această excepție și în fața instanței de recurs, cu aceeași motivație. În principal, reclamanta a arătat că organul care a analizat contestația formulată împotriva deciziei de impunere s-a mulțumit doar a înșirui faptele, poziția recurentei și textul de lege prezumat a fi aplicabil de către organul fiscal, fără a se proceda și la analizarea elementelor de fapt ale cauzei și la arătarea împrejurărilor care justifică înlăturarea criticilor făcute prin contestație. Dacă simpla reluare a punctelor de vedere exprimate de organul fiscal de control și de contribuabilul verificat reprezintă considerente de menținere a concluziilor stabilite de organul de control și de înlăturare a criticilor formulate de contestatoare, atunci înseamnă că întreaga activitate de interpretare și de aplicare a dispozițiilor fiscale de către reprezentantul statului în teritoriu este pusă sub semnul întrebării.

Aspectul litigios al cauzei îl reprezintă, a precizat recurenta, dacă este sau nu permisă o reverificare a reclamantei în condițiile în care au intervenit date suplimentare, respectiv documente justificative legale și reale. Reclamanta, în termenul legal de prescripție, intrând în posesia documentelor justificative a scutirii de TVA, a solicitat organelor fiscale, prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007, având bifată opțiunea de rambursare a TVA-ului, reverificarea perioadei respective ca urmare a noilor documente justificative, iar organul fiscal a refuzat acest lucru și a respins cererea recurentei de rambursare a sumei de X lei. Prin această modalitate de a nu face reverificarea documentelor financiar-contabile, organul fiscal a încălcat prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 2421/2007, art. 159 alin. (1) din Codul fiscal, precum și dispozițiile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal. Argumentul instanței de fond, în sensul că în condițiile în care reclamanta nu a contestat raportul de inspecție fiscală aferent perioadei iulie - noiembrie 2007 aceasta nu poate invoca prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2421/2007, nu

poate fi primit, el reprezentând o aplicare greșită a legii, cu atât mai mult cu cât această argumentație nici nu este motivată.

Reclamanta a mai relevat că Ordinul nr. 2421/2007 al ministrului finanțelor publice a fost emis tocmai pentru a evita astfel de situații, iar interpretarea instanței nu este în spiritul avut în vedere de emitent, ordinul în discuție fiind dat tocmai cu privire la modalitatea de stabilire a drepturilor și obligațiilor fiscale stabilite în baza diverselor documente justificative. Pe de altă parte, reclamanta nu a contestat raportul de inspecție fiscală aferent perioadei iulie-noiembrie 2007 întrucât nu avea nici un motiv legal sau de procedură pentru a face acest lucru, mai ales ca exprima situația reală. DVI-urile reprezintă documentele legale în baza cărora s-a înregistrat TVA în jurnalul de achiziție al lunii decembrie 2007 și Decontul de TVA nr. X/25.01.2008 pentru perioada de raportare luna decembrie 2007. Or, DVI-urile menționate conțin stocurile de materii prime puse în libera circulație la XXX și ele nu au făcut obiectul verificărilor anterioare efectuate de organele de control deoarece compartimentul financiar-contabil din fabrica nu a intrat în posesia acestor DVI-uri până la data de 27.12.2007, data întocmirii decontului de TVA. DVI-urile care conțin stocuri de materii prime puse în libera circulație la 02.11.2007, în mod logic, au făcut obiectul verificării lunii noiembrie 2007, însă TVA-ul solicitat la rambursare în luna noiembrie 2007 reprezintă TVA deductibilă parțial, diferența de TVA fiind solicitată în luna decembrie 2007. Această diferență a rezultat din faptul că în luna noiembrie 2007 s-a calculat valoarea stocului la un curs de schimb mai mic, rezultând în acest caz TVA deductibilă mai mică. La luna decembrie 2007, în urma analizei documentelor, s-a constatat diferența și s-a înregistrat această diferență în luna decembrie 2007 în jurnalul de achiziție și respectiv, decontul de TVA nr. X/13.03.2008.

A considerat reclamanta - întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor materii prime puse în libera circulație (importuri) a intervenit la data când acestea au încetat a mai fi plasate în regimul vamal special prevăzut la art. 144 lit.a din Legea 571/2003, respectiv în perioada iulie-noiembrie 2007, însă această perioadă a fost supusă inspecției fiscale, dar nu a fost exercitat dreptul de deducere al TVA conform prevederilor art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal întrucât recurenta nu era în posesia DVI-urilor - că este îndreptățită la rambursarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de X lei.

Ca ultim aspect, recurenta a contestat calitatea de parte a pârâtei Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X, în condițiile în care pe de o parte această entitate nu are personalitate juridică, și, pe de altă parte, ea nici nu mai exista la data formulării întâmpinării. A

apreciat reclamanta că se impune lămurirea acestui aspect, întrucât hotărârea judecătorească reprezintă actul final și de dispoziție al instanței prin care se soluționează, cu putere de lucru judecat, litigiul dintre părți, fiind cel mai important act al justiției. Nulitatea hotărârii judecătorești nu poate fi analizată decât în strânsă legătură cu elementele structurale ale acestui act de procedură, iar cuprinderea în hotărârea recurată a Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X are ca efect schimbarea în totalitate a obligațiilor stabilite prin sentința ce formează obiectul căii de atac, încălcându-se principiul stabilității raporturilor juridice.

Prin întâmpinările formulate în cauză Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Examinând sentința recurată prin prisma motivelor de recurs invocate de reclamanta X AG prin reprezentant SC X X SRL, se rețin următoarele.

Critica recurenței vizând nulitatea deciziei nr. X din 20 iunie 2008 prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă împotriva respingerii la rambursare a sumei de 320.102 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pe motivul lipsei motivelor de fapt ale actului administrativ contestat nu este întemeiată, întrucât rezultă în mod evident, din analiza deciziei emise de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, că aceasta întrunește toate cerințele prevăzute de art. 211 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv motivele de fapt și de drept care au format convingerea organului de soluționare competent în emiterea deciziei.

Cât privește fondul recursului, se constată că reclamanta a fost verificată în ceea ce privește perioada martie - august 2007 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice X - Activitatea de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr. X din 26 octombrie 2007, întocmindu-se decizia de impunere nr. X din 29 octombrie 2007 prin care s-au stabilit următoarele: taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare X lei; taxa pe valoarea adăugată cu drept de rambursare X lei; taxa pe valoarea adăugată nejustificată la rambursare X lei. Reclamanta a fost verificată și în ceea ce privește perioada septembrie - noiembrie 2007 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii prin raportul de inspecție fiscală din data de 28 ianuarie 2008, întocmindu-se decizia de impunere nr. X din 30 ianuarie 2008 prin care s-au stabilit următoarele: taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare X lei; taxa

pe valoarea adăugată cu drept de rambursare X lei; taxa pe valoarea adăugată nejustificată la rambursare X lei. Cele două decizii de impunere nu au fost contestate de către recurenta reclamantă.

Prin decizia de impunere nr. X din 13 martie 2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă pe baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 13 martie 2008 de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice X, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - care au fost solicitate să efectueze inspecția fiscală în vederea soluționării deconturilor de taxa pe valoarea adăugată cu sume negative și opțiuni de rambursare nr. X/25 ianuarie 2008 și nr. X/25 februarie 2008, prin care s-a solicitat rambursarea sumei de X lei, respectiv X lei - s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și a fost respinsă la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În mod indiscutabil, obiectul contestației reclamantei 1-a constituit suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin decizia de impunere nr. X/13 martie 2008 încheiată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X - Activitatea de Inspecție Fiscală, taxă aferentă stocurilor de materii prime puse în libera circulație în perioada iulie -noiembrie 2007, taxa astfel: X lei taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor de materii prime puse în libera circulație la data de 31 iulie 2007 conform DVI de la nr. X la X; X lei taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor de materii prime puse în libera circulație la data de 28 august 2007 conform DVI de la nr. X la nr. X, și de la data de 30 august 2007 cu DVI nr. X și nr. X; X lei taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor de materii prime puse în libera circulație la data de 13 septembrie 2007 conform DVI de la nr. X la nr. X lei taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor de materii prime puse în libera circulație conform DVI nr. X din 23 octombrie 2007; X lei taxa pe valoarea adăugată aferentă stocurilor de materii prime puse în libera circulație la data de 2 noiembrie 2007 conform DVI de la nr. X la nr. X.

În mod legal și întemeiat, prin decizia nr. X din 20 iunie 2008 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost respinsă contestația formulată de S.C. X X. din X, prin reprezentant fiscal S.C. X X SRL, întrucât solicitarea reclamantei de reverificare a perioadei iulie-noiembrie 2007, pentru care au fost emise deja două decizii de impunere, necontestate, nu mai putea fi primită. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, solicitată a fi rambursată prin decontul aferent lunii decembrie 2007 este aferentă stocurilor de materii prime importate în regim vamal suspensiv în anul 2006 și care au fost puse în libera circulație prin definitivarea importurilor în perioada iulie-noiembrie 2007, iar materiile prime puse în libera

circulație până la data de 20 noiembrie 2007 au făcut obiectul verificării prin rapoartele de inspecție fiscală din 26 octombrie 2007 și din 28 ianuarie 2008, în temeiul cărora au fost emise deciziile de impunere nr. X din 29 octombrie 2007 și nr. X din 30 ianuarie 2008, necontestate de reclamantă. În plus, raportul de inspecție fiscală în temeiul căruia s-a emis decizia de impunere nr. X din 13 martie 2008 contestată pe cale administrativă nu a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru lunile iulie-noiembrie 2007, ci perioada decembrie 2007-ianuarie 2008.

Prevederile legale incidente în cauză, cum corect a reținut organul de soluționare a contestației și apoi instanța de fond, sunt dispozițiile art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, și nu cele cuprinse în Ordinul nr. 2421/2007 al ministrului finanțelor publice și în art. 47.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004. Într-adevăr, în condițiile art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, 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 și numai 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 sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora. Or, rezultă din datele dosarului că, prin raportare la împrejurarea că documentele (DVI) au fost invocate de recurentă în actele de control precedente și au fost astfel cunoscute inspectorilor fiscali la data verificărilor anterioare, nu au apărut elemente suplimentare care să conducă la reverificarea perioadei iulie-noiembrie 2007.

Nu este întemeiat nici motivul de recurs referitor la nelegalitatea hotărârii instanței de fond pe considerentul greșitei includeri în dispozitiv, în calitatea de pârâtă, a Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X, întrucât această entitate a participat în proces în această calitate, urmare introducerii ei în cauză de către prima instanță, cu acordul reclamantei, la termenul de judecată din 24 februarie 2009. Participarea în proces a Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X s-a și impus de altfel, în calitatea acesteia de emitent al deciziei de impunere nr. X din 13 martie 2008, în condițiile în care reclamanta a formulat în cursul judecății la prima instanță, pentru termenul de judecată din data de 7 aprilie 2009, o completare la cererea de chemare în judecată, prin care a solicitat, pe lângă anularea deciziei nr. X din 20 iunie 2008 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, și anularea deciziei de

impunere nr. X din 13 martie 2008 a Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii X.

În raport de cele mai sus arătate, se constată că motivele de recurs invocate în cauză nu sunt întemeiate și că hotărârea recurată este temeinică și legală, astfel că se va dispune, în temeiul dispozițiilor art. 312 alin. (1) din Codul de procedură civilă respingerea ca nefondat a recursului declarat de reclamanta SC X AG. X, prin S.C. X SRL X împotriva sentinței civile nr. X din 7 iulie 2009 a Curții de Apel X, Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de „X” X., prin „X X” S.R.L. împotriva sentinței civile nr. X din 7 iulie 2009 a Curții de Apel X – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 4 martie 2010.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X