

R O M Ȃ N I A
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS
ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. /112/2009

DECIZIA CIVILĂ NR. 634/2011
Ședința publică de la 11 februarie 2011
Instanța constituită din:
PREȘEDINTE
JUDECĂTOR
JUDECĂTOR
GREFIER

S-au luat în examinare - în vederea pronunțării - recursurile declarate de către părțile DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE A JUDEȚULUI BISTRIȚA NĂSĂUD și ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BISTRIȚA împotriva sentinței civile nr. /CA/16.03.2010 pronunțată de Tribunalul Bistrița- Năsăud, în contradictoriu cu intimata-reclamantă SRL, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Dezbaterea pe fond a cauzei a avut loc în ședința publică din 28 ianuarie 2011, mersul dezbaterilor și concluziile părților fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, pronunțarea fiind amânată pentru data de 4 februarie 2011 și, ulterior, pentru termenul de azi.

CURTEA

Prin sentința civilă nr. /CA din 16 martie 2010 pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud, s-a respins, ca neîntemeiată excepția inadmisibilității formulării în cadrul acțiunii reclamantei a petiului de contestare a Deciziei de impunere nr. /27.01. 2009, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. / 26.01. 2009 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. /30.01.2009.

S-a admis acțiunea formulată de reclamanta SC SRL, în contradictoriu cu pârâții: DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD, și ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BISTRIȚA, și în consecință:
- s-a dispus anularea parțială a Deciziei nr. /10.07.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud în dosar nr. /2009, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /27.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice a mun. Bistrița - Activitatea de control, și a Raportului de inspecție fiscală generală înregistrat la A.F.P. Bistrița - A.I.F. nr. /30.01.2009, în privința impozitului pe profit suplimentar la plată în sumă de 5.788 lei, reclamanta fiind exonerată de obligația de plată a acestei sume.

Pentru a dispune în acest sens, prima instanță a reținut că SC SRL nu a beneficiat de TVA deductibil urmare a emiterii facturii nr. , iar reclamanta nu a încasat contravaloarea acestei facturi care nu poate fi luată în calcul la stabilirea bazei de impunere. S-a statuat că facturile în discuție nu au produs nici un efect fiscal, nici față de beneficiar, nici în privința autorităților finanțelor publice în sensul producerii unui prejudiciu fiscal. Tribunalul a statuat că, în urma operațiunilor de stornare înregistrate în contabilitatea SC SRL bugetul de stat nu a fost prejudiciat, reclamantei fiindu-i recunoscut dreptul de a storna factura inițială, întrucât operațiunea economică nu s-a realizat.

Împotriva acestei hotărâri judecătorești a declarat recurs Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița solicitând reformarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii în contencios administrativ. Sentința civilă nr. /CA/2010 a fost atacată cu recurs și de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud.

În motivarea recursului recurentele Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud și Administrația Finanțelor Publice au relevat că prima instanță a realizat greșit aplicarea a prevederilor legale incidente în materia analizată atât în privința modului în care a soluționat excepția inadmisibilității cât și în privința manierei în care a tranșat fondul raportului juridic litigios.

În motivele de recurs se arată că Tribunalul Bistrita Nasaud-Sectia Comerciala de Contencios Administrativ si Fiscal, a respins ca fiind neintemeiata exceptia inadmisibilitatii formularii in cadrul actiunii a petitului de contestare a Deciziei de impunere nr. /27.01.2009, a Dispozitiei privind masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala nr /26.01.2009 si a Raportului de inspectie fiscala nr. /30.01.2009 si a admis actiunea formulata de catre reclamanta-intimata dispunand anularea partiala a Deciziei nr ./10.07.2009 emisa de catre parata-intimata Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita Nasaud, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr ./27.01.2009 emisa de catre Administratia Finantelor Publice a municipiului Bistrita-Activitatea de Inspectie Fiscala si a Raportului de inspectie fiscala generala inregistrat sub nr. /30.01.2009 in privinta impozitului pe profit suplimentar la plata in suma de lei ca fiind nelegale si netemeinice,exonerand reclamanta-intimata de obligatia de plata a acestei sume.

Intimata prin întâmpinarea formulată s-a opus admitterii recursului.

Din actele și lucrările dosarului Curtea reține următoarele.

Referitor la excepția inadmisibilității formulării în cadrul acțiunii a petitului de contestare a deciziei de impunere nr. /2009, a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. /2009 și a raportului de inspecție fiscală /2009, Curtea apreciază că în mod corect prima instanță a respins-o în condițiile în care actele mai sus menționate au natura unor acte administrativ fiscale, ele fiind atacate de reclamantă cu contestația ce i-a fost soluționată prin decizia nr. /2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud. Nu pot fi reținute apărările recurenteii Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud conform cărora nu a fost îndeplinită procedura prealabilă cu Administrația Finanțelor Publice Bistrița în ceea ce privește dispoziția privind măsurile stabilite de organele inspecției fiscale nr. /2009 și raportul de inspecție fiscală nr. /2009 întrucât contestația administrativă soluționată prin decizia nr. /2009, a fost înaintată Administrația Finanțelor Publice a

municipiului Bistrița, purtând viza acestei instituții, în cuprinsul deciziei nr. /2009 reținându-se faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată cu soluționarea contestației de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Finanțelor Publice Bistrița.

Interpretarea recurentelor nu este corectă fiind inadmisibil ca actele administrative fiscale să nu stea la baza emiterii deciziei să poată fi cenzurată pe cale separată.

Prin Decizia nr. /10.07.2009, dată în dosar nr. /2009 al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud – Biroul de soluționare a contestațiilor (f.9-23), s-a decis: 1) Desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. /27.01.2009 cu privire la impozit pe profit în sumă de lei (lei) și s-a dispus refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005; 2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petentă, pentru suma de 5.788 lei reprezentând impozit pe profit și pe cale de consecință, menținerea în parte a Deciziei de impunere nr. /27.01.2009 pentru această sumă; 3) Desființarea în totalitate a măsurilor referitoare la majorări de întârziere de lei aferente impozitului pe profit din Decizia de impunere nr. /27.01.2009.

Prin acțiunea introductivă, reclamanta a solicitat anularea parțială a Deciziei nr. /10.07.2009, precum și a Deciziei de impunere nr. /27.01.2009, a Dispoziției nr. /26.01.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. /30.01.2009, privind impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei.

În ce privește soluția de respingerea contestației pentru suma de lei, în considerentele deciziei nr. /10.07.2009, Biroul de soluționare a contestațiilor a reținut, în esență, următoarele:

La data de 19.04.2005, reclamanta a emis factura fiscală cu nr. reprezentând servicii de „asistență tehnică” prestate în favoarea SC SRL București, în valoare totală de lei, iar la data de 21.06.2005, a întocmit factura fiscală cu nr. către același beneficiar, cu mențiunea „Storno F: /19.04”. Organul fiscal a reținut că nu toate cele trei exemplare ale facturii în discuție se aflau la data efectuării controlului în posesia emitentului, mențiunea „ANULAT” fiind înscrisă doar pe exemplarele albastru și verde, care se aflau la cotor și care purtau semnătura administratorului societății, fără însă a se putea face dovada că acestea au fost primite cu confirmare de primire de către beneficiar. Organele de control au constatat că această factură s-a înregistrat eronat în evidența contabilă ca fiind stornată.

În ceea ce privește factura cu seria emisă către SC SRL București, organele de control au relevat că petenta nu deține decât două exemplare ale acesteia (cel roșu și verde), cel original (exemplarul albastru) lipsind. În cuprinsul explicațiilor date de reclamantă cu ocazia efectuării controlului de către organele fiscale, aceasta a arătat că urmare a emiterii facturii nr. /21.06.2005 a fost stornată integral factura cu seria , deoarece colaborarea dintre societatea emitentă și beneficiar nu s-a mai concretizat. În privința operațiunilor de anulare a facturii cu seria reclamanta a relevat că ea s-a realizat dintr-o gravă eroare.

Controlul încrucișat efectuat de organele fiscale a atestat că beneficiarul facturii fiscale cu seria , SC SRL

municipiului Bistrița, purtând viza acestei instituții, în cuprinsul deciziei nr. /2009 reținându-se faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată cu soluționarea contestației de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Finanțelor Publice Bistrița.

Interpretarea recurentelor nu este corectă fiind inadmisibil ca actele administrativ fiscale care au stat la baza emiterii deciziei să poată fi cenzurată pe cale separată.

Prin Decizia nr. /10.07.2009, dată în dosar nr. /2009 al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud – Biroul de soluționare a contestațiilor (f.9-23), s-a decis: 1) Desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. /27.01.2009 cu privire la impozit pe profit în sumă de lei și s-a dispus refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005; 2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petentă, pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit și pe cale de conștiință, menținerea în parte a Deciziei de impunere nr. /27.01.2009 pentru această sumă; 3) Desființarea în totalitate a măsurilor referitoare la majorări de întârziere de lei aferente impozitului pe profit din Decizia de impunere nr. /27.01.2009.

Prin acțiunea introductivă, reclamanta a solicitat anularea parțială a Deciziei nr. /10.07.2009, precum și a Deciziei de impunere nr. /27.01.2009, a Dispoziției nr. /26.01.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. /30.01.2009, privind impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei.

În ce privește soluția de respingerea contestației pentru suma de lei, în considerentele deciziei nr. /10.07.2009, Biroul de soluționare a contestațiilor a reținut, în esență, următoarele:

La data de 19.04.2005, reclamanta a emis factura fiscală cu nr. reprezentând servicii de „asistență tehnică” prestate în favoarea SC SRL București, în valoare totală de lei, iar la data de 21.06.2005, a întocmit factura fiscală cu nr. către același beneficiar, cu mențiunea „Storno F: 19.04”. Organul fiscal a reținut că nu toate cele trei exemplare ale facturii în discuție se aflau la data efectuării controlului în posesia emitentului, mențiunea „ANULAT” fiind înscrisă doar pe exemplarele albastru și verde, care se aflau la cotor și care purtau semnătura administratorului societății, fără însă a se putea face dovada că acestea au fost primite cu confirmare de primire de către beneficiar. Organele de control au constatat că această factură s-a înregistrat eronat în evidența contabilă ca fiind stornată.

În ceea ce privește factura cu seria emisă către SC

SRL București, organele de control au relevat că petenta nu deține decât două exemplare ale acesteia (cel roșu și verde), cel original (exemplarul albastru) lipsind. În cuprinsul explicațiilor date de reclamantă cu ocazia efectuării controlului de către organele fiscale, aceasta a arătat că urmare a emiterii facturii nr. /21.06.2005 a fost stornată integral factura cu seria , deoarece colaborarea dintre societatea emitentă și beneficiar nu s-a mai concretizat. În privința operațiunilor de anulare a facturii cu seria reclamanta a relevat că ea s-a realizat într-o gravă eroare.

Controlul încrucișat efectuat de organele fiscale a atestat că beneficiarul facturii fiscale cu seria SC SRL

București nu a înregistrat în evidența sa contabilă această factură și în consecință nu a beneficiat de taxa pe valoare adăugată.

Corectarea informațiilor înscrise în documentele fiscale este reglementată, pentru perioada incidentă speței, de art.160 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003, așa cum a fost modificată de O.G. nr.83/2004, care cuprinde dispoziții cu caracter imperativ, expres și implicit în privința procedurii obligatorii de urmat pentru corectarea informațiilor înscrise eronat în facturile fiscale (sau alte documente care țin loc de factură), orice alte modalități de corectare fiind inadmisibile sub aspect fiscal.

În speță, petenta nu a urmat calea stipulată de art.160 alin.2 din Codul fiscal, aflându-se în situația prevăzută la art.138 lit.a din același cod, referitoare la ajustarea bazei de impunere, în ipoteza în care factura fiscală a fost emisă, iar ulterior operațiunea a fost anulată înainte de prestare serviciilor. Astfel, petenta trebuia să emită un nou document (factură fiscală), cu valorile înscrise cu semnul minus, diminund astfel baza de impunere, document care urmează a fi transmis și beneficiarului.

Atâta vreme cât factura nr. /21.06.2005 nu reprezintă nici document de stornare și nici document de anulare a operațiunilor inițiale (anularea a vizat numai două exemplare ale facturii), este limpede că un asemenea document în sensul normei juridice a art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991, nu reprezintă act justificativ în baza căruia să se efectueze corectarea erorilor, iar din această perspectivă nu pot fi primite nici apărările petentei, prin atașarea ca document probatoriu a procesului-verbal încheiat la data de 06.06.2009 la beneficiar, SC SRL, conform cărora cele două facturi nu s-au înregistrat în contabilitatea beneficiarului, având în vedere că în situația dată petenta, trebuia să transmită beneficiarului documentul corectat.

Din probele administrate în cauză a rezultat că lucrările de „asistență tehnică”, pentru care reclamanta SC SRL a emis, către SC SRL București, factura fiscală nr. din 19.04.2005, în valoare totală de lei ROL (f.16 din dosar nr. /2009 al D.G.F.P. B-N) nu au fost efectuate și ulterior, reclamanta a emis factura nr. /21.06.2005, către același client (f.15 din dosar nr. /2009), prin care a stornat factura inițială și în care este înscrisă mențiunea „STORNO /2009”, iar valorile, inclusiv totalul de plată (col.5+col.6) lei, sunt înscrise cu semnul minus.

Accastă situație nu este contestată nici de părțile și din procesul-verbal încheiat la 06.06.2008 al D.G.F.P. a mun. București – Activitate de Control Fiscal Inspecție Fiscală 4 (f.9-14 din dosar nr. /2009), rezultă că facturile în discuție nu au fost primite de către SC SRL și din verificarea jurnalelor de cumpărături pentru lunile aprilie și iunie 2005, s-a constatat că reclamanta nu figurează printre furnizorii SC SRL.

SRL în perioada mai sus amintită, iar din compararea jurnalelor de cumpărări pe lunile aprilie și iunie 2005, cu datele înscrise în balanțelor de verificare și deconturile de T.V.A. s-a constatat că nu sunt diferențe în ceea ce privește TVA-ul deductibil.

Așa fiind, SC SRL nu a beneficiat de TVA deductibil prin prisma facturilor în discuție, iar reclamanta nu a încasat vreo sumă de bani de la SC SRL, în considerarea facturilor mai sus menționate, ceea ce înseamnă, în principiu, că suma de lei ROL nu intră în baza de impunere a reclamantei, inclusiv în privința TVA.

Factura de stornare a fost întocmită cu respectarea prevederilor art.159 alin.2 din Codul fiscal (în prezent art.160 alin 2 din același cod), care nu prevăd anularea tuturor celor 3 exemplare ale facturii inițiale (reclamanta făcând dovada anulării a două exemplare), iar împrejurarea că SC SRL nu a confirmat primirea facturilor în discuție, nu poate constitui cu acțiunea în considerare a stornării și cu obligarea reclamantei la plata TVA aferentă sumei de lei ROL, în condițiile în care reclamanta nu a încasat suma, care nici nu i se cuvine, iar de TVA deductibil nu a beneficiat nici SC SRL.

În condițiile în care SC SRL nu a beneficiat de TVA deductibil din prima factură, iar reclamanta nu a încasat vreo sumă de la această societate, suma de lei nu poate intra în baza de impunere a intimatei.

Operațiunea de stornare înregistrată în contabilitate de către intimată, a avut la bază un document justificativ, și anume factura nr. /2005. Emiterea facturii fiscale /2005 s-a realizat în condițiile legii cuprinzând valorile înscrise cu semnul minus. În urma operațiunii de stornare înregistrată în contabilitate de către SC Cotuțiu Construct SRL, bugetul de stat nu a fost prejudiciat, reclamanta având dreptul de a storna factura inițială atât timp cât operațiunea economică nu s-a realizat. Atât timp cât aceste operațiuni nu au fost înregistrate în contabilitatea beneficiarului, plata facturii nici nu putea să se realizeze în favoarea reclamantei. Din factura nr /2005 au fost anulate din eroare doar două exemplare nr.1 și 3 care se găsesc la cotorul facturii, exemplarul nr.2 aflându-se la dosarul cu acte de contabilitate, fără a purta mențiunea anulării. Intimata a făcut o confuzie între stornarea unei operațiuni economice și anularea unui document justificativ cu regim special, dar această greșală nu a avut caracter intențional și nici nu a fost săvârșită în scopul diminuării bazei impozabile.

Pentru considerentele mai sus arătate, Curtea apreciază că prima instanță a realizat o corectă aplicare a prevederilor legale incidente în materia analizată, motiv pentru care întemeiat pe dispoz.art.312 C.proc.civ., va respinge recursurile promovate de pârâte și va menține ca legală și temeinică hotărârea primei instanțe.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
D E C I D E

Respinge recursurile declarate de pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI BISTRIȚA NĂSĂUD și ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI BISTRIȚA, împotriva sentinței civile nr. dir 16.03.2010, pronunțată în dosarul nr /112/2009 al Tribunalului Bistrița-Năsăud, pe care o menține în întregime.

Decizia este irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 11 februarie 2011.

PREȘEDINTE,

JUDECĂTORI,

GREFIER.