

ROMÂNIA  
TRIBUNALUL HUNEDOARA  
SECTIA A II-A CIVILĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

SENTINȚA NR. 679/CA/2018

DOSAR NR. 4729/97/2015\*

Ședința publică din data de 07 iunie 2018  
Complet constituit din:

PREȘEDINTE: 1  
1

-JUDECĂTOR  
-GREFIER

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra acțiunii în contencios administrativ după casare formulată de reclamanta SRL în contradicțoriu cu pârățele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, având ca obiect anulare act administrativ.

Procedura completă.

S-a făcut referatul cauzei, după care:

Instanța constată că mersul dezbaterilor și susținerile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 17.05.2018, care face parte integrantă din prezenta sentință.

TRIBUNALUL,

**Asupra cauzei de față, constată următoarele:**

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Hunedoara la data de 13.11.2015, sub dosar nr. 97/2015, reclamanta SRL a chemat în judecată pe pârâții Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, solicitând:

- anularea deciziei de soluționare a contestației nr. 1 /30.10.2015 a DGRFP Timișoara;

- anularea deciziei de impunere nr. F-HD /15.05.2015 și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /15.05.2015, ambele emise de AJFP Hunedoara;

- suspendarea deciziei de impunere nr. F-HD /15.05.2015, în temeiul art.15 din Legea nr.554/2004, pe perioada cuprinsă între data soluționării pe fond și data soluționării definitive a acțiunii în anularea deciziei de impunere;

- obligarea AJFP Hunedoara la restituirea sumelor executate silit nelegal, după data suspendării deciziei de impunere conform art.14 din Legea nr.554/2004, în cuantum total de lei, actualizate cu dobânda fiscală de la data plății și până la data restituirii efective;

- obligarea pârâtelor, în solidar, la plata cheltuielilor de judecată.

În esență, reclamanta a arătat că AJFP Hunedoara a efectuat o inspecție fiscală generală la societate, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014, verificând îndeplinirea obligațiilor în materia impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale și a taxei pe valoarea adăugată. Echipa de inspecție fiscală a stabilit un număr de 33 de obligații distincte de plată, pe care SRL a înțeles să le conteste, formulând obiecțiuni. Cu toate acestea, în raportul de inspecție și în decizia ce le-au fost remise la data de 22.05.2015 nu se regăsește nicio analiză a argumentelor prezentate de societate și nicio soluție/ nici un răspuns la solicitările acesteia.

În 25.05.2015 reclamanta a formulat contestație împotriva deciziei de impunere, contestație transmisă de AJFP Hunedoara către DGRFP Timișoara doar în 22.06.2015. Prin decizia nr. 1 din 30.10.2015 contestația a fost respinsă, însă prin sentința civilă nr. 1 din 24.06.2015 a Tribunalului Hunedoara decizia de impunere a fost suspendată în baza art.14 din Legea nr.554/2004. Cu toate acestea, în mod nelegal, AJFP Hunedoara a executat silit societatea, în perioada 20.07.2015-13.08.2015, pentru o sumă totală de lei.

În principiu, reclamanta solicită instanței a dispune anularea actelor administrative fiscale, ca urmare a survenienței amnistiei fiscale, conform Legii nr.209/2015, pentru obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită

pe perioada delegării și detașării de către angajați, pentru perioadele fiscale anterioare datei de 1 iunie 2015.

În subsidiar, reclamanta solicită a se constata nelegalitatea raportului de inspecție fiscală, urmare a aplicării eronate a dispozițiilor legislației fiscale. În primul rând, organul fiscal nu a invocat și nu a probat faptul că Directiva 96/71/CE are efect direct în România și că poate fi aplicată în lipsa unor măsuri de transpunere din partea legiuitorului român; a determinat greșit beneficiarii Directivei 96/71/CE și a interpretat eronat noțiunea de „salariu minim” din art.3 alin.1 lit.e din Directivă.

În al doilea rând, AJFP Hunedoara nu avea dreptul de a stabili obligații fiscale în sarcina societății, având în vedere convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Germania și Ungaria.

În al treilea rând, SRL susține că i-a fost încălcat dreptul la apărare în procedura fiscală, acesta fiind un motiv de anulare a deciziei de impunere.

Cu privire la obligațiile fiscale reprezentând TVA și obligații fiscale accesorii, reclamanta învederează că inspectorii fiscali au apreciat că în relația cu partenerii SRL Aninoasa și SRL C SRL Aninoasa ar exista o problemă, datorită anulării codului de TVA al acestor societăți, încă nu au făcut dovada că, la data efectuării tranzacțiilor cu SRL, aceste societăți aveau codul de TVA anulat. Independent de dovedirea acestui aspect, însă, reclamanta susține că nu poate fi privată, cu titlu retroactiv, de dreptul de deducere al TVA, invocând art.148 alin.2 și 4 din Constituția României și interpretarea dată de CJUE Directivei 2006/112/CE.

Cererea a fost legal timbrată (fila 18 vol.1).

Prin întâmpinarea depusă la data de 14.12.2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a solicitat respingerea ca neîntemeiată a capetelor de cerere prin care se solicită anularea deciziei nr.

30.10.2015 privind modul de soluționare a contestației, a Deciziei de impunere nr. F-HD 11.05.2015 privind obligațiile suplimentare de plată și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală nr. F-HD 11.05.2015, respingerea cererii de suspendare a deciziei de impunere nr. F-HD 11.05.2015 ca fiind neîntemeiată; respingerea cererii de obligare a AJFP Hunedoara la restituirea sumelor executate silit ca neîntemeiată.

În motivare se arată, în esență, că reclamanta a solicitat în principal anularea actelor administrative fiscale ca urmare a survenienței amnistiei fiscale, conform Legii nr. 209/2015. Referitor la acest aspect, părțile susțin că, potrivit deciziilor de detașare și actelor adiționale încheiate de SRL, în perioada detașării salariații beneficiază de salariul minim din statul în care prestează munca, salariu care este alcătuit din salariul stabilit, conform Contractului individual de muncă plătit în România și alocațiile specifice detașării plătite în euro, sume contabilizate de societate cu titlu de diurnă, așa cum rezultă din nota explicativă dată de administratorul societății.

În Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, care la art. 2 alin. (1) stipulează:

„Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.”

Având în vedere că reclamanta a acordat salariaților sume de bani sub forma alocațiilor specifice detașării, menite să completeze veniturile până la concurența salariului minim din statul membru în care și-au desfășurat activitatea salariații, sumele plătite salariaților deplasați la muncă în Germania și Ungaria fiind acordate pe criteriul salarizării muncii, în funcție de numărul de zile și ore prezente, rezultă că în speță nu sunt aplicabile prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Cu privire la cererea subsidiară de anulare a actelor administrative urmare a aplicării eronate a dispozițiilor legislației fiscale, arată că, urmare a încheierii inspecției fiscale, prin adresa nr. 11.05.2015, înmănată reprezentantului legal al societății, împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală privind constatările și consecințele lor fiscale, organele de inspecție fiscală au înștiințat reclamanta pentru discuția finală. Data stabilită pentru discuția finală cu contribuabilul a fost 12.05.2015 și aceasta a avut loc la adresa punctului de lucru din localitatea

... județul Hunedoara, discuție la care a participat administratorul societății Daraban Ioan; cu ocazia discuției finale, administratorul și-a exprimat propunerile și argumentele în contradictoriu cu argumentele organelor de inspecție fiscală. La data de 15.05.2015, reprezentantul legal al societății, în colaborare cu Societatea Civilă de Avocați ... au prezentat în scris punctul de vedere cu privire la constatările din proiectul de Raport de inspecție fiscală.

Astfel, contrar susținerilor reclamantei, aceasta a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au reținut că argumentele reclamantei cu privire la nelegalitatea și netemeinicia obligațiilor fiscale suplimentare nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală, fiind menținute constatările și consecințele fiscale ale inspecției fiscale.

Organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege. Obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Referitor la TVA în sumă de ... lei, a arătat că, în perioada 01.08.2012 – 31.12.2014, reclamanta a înregistrat TVA deductibilă în cuantum de ... lei în baza facturilor emise de SC SRL Aninoasa și TVA deductibilă în cuantum de ... lei în baza facturilor emise de SC SRL Aninoasa.

... potrivit bazei de date a ANAF - SI INFOPC, din data de 01.08.2012 furnizorul SC SRL Aninoasa i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, în baza Deciziei nr. 01.08.2012 privind anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA, iar furnizorul SC SRL Aninoasa a fost înregistrat în scopuri de TVA în perioada 07.01.2009 - 01.02.2011, data la care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat reclamanta SC SRL Petroșani a dedus TVA în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturi emise de furnizori cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv societăți neplătitoare de TVA.

Conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, legiuitorul reglementează la pct. 46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel: (...) numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

În consecință, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: (...) d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, al persoanei impozabile care emite factura; (...) respectiv art. 155 alin. (19) din același act normativ, în vigoare începând cu 1 septembrie 2012.

De asemenea, conform art.11 alin.1<sup>d</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili cărora li s-a anulat înregistrarea în

scopuri de TVA și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

Mai mult, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, reclamanta avea obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, iar în acest sens să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid.

În ceea ce privește cererea de restituire a sumelor executate silit, pârâtele învederează că, la data de 26.06.2015, reclamanta a notificat AJFP referitor la suspendarea deciziei de impunere nr. F-HD- /15.05.2015 prin sentința nr. /24.06.2015 pronunțată de Tribunalul Hunedoara. De la această dată nu s-au mai efectuat nici un tel de stingeri din obligațiile stabilite suplimentar.

Până la data notificării reclamantei, însă, din debitele stabilite suplimentar s-au stins, prin distribuirea plăților efectuate în conturile unice, și nu prin executare silită, obligații în sumă de ei.

La data de 28.03.2016, reclamanta a depus la dosar o precizare de acțiune (filele 40-41 vol. VIII), solicitând ca, prin hotărârea ce se va pronunța, să se dispună și anularea Deciziei n 9.03.2016 emisă de AJFP Hunedoara, și a Deciziei nr. 2.03.2016 emisă de AJFP Hunedoara, prin care au fost soluționate, cu mare întârziere, contestațiile societății.

În motivare se arată că aceste decizii au o strânsă legătură cu dosarul principal, și de aceea a considerat necesar să-și consolideze pretențiile în acest caz, în vederea unei mai bune administrări a justiției și pentru soluționarea unitară a întregului litigiu fiscal.

Cu privire la Decizia n 9.03.2016, învederează faptul că în cererile de aplicare a prevederilor Legii nr.207/2015, societatea s-a plâns că pârâta nu a dat curs cererilor repetate ale societății de aplicare a prevederilor Legii nr. 207/2015, aceste cereri nu au fost soluționate prin emiterea unui act administrativ fiscal, motiv pentru care reclamanta SRL a contestat refuzul de soluționare a unei cereri de competența AJFP Hunedoara.

Decizia nr 2.03.2016 are la bază un singur motiv: societatea a urmat procedura de contestare a deciziei de impunere F-HD nr. /15.05.2015, o procedură administrativ juridicțională, astfel încât contestația a fost respinsă ca inadmisibilă.

Cât privește natura juridică a acestei proceduri prealabile, istoric vorbind, ea a fost calificată în doctrină, în practică sau de legiuitor fie ca o procedură administrativă, fie ca o procedură administrativ-jurisdicțională. Dacă legiuitorul a consacrat expres această procedură ca o procedură administrativă (succesiv, prin Legea nr. 105/19971, O.U.G. nr. 13/20012, O.G. nr. 92/2003 și Legea nr. 174/20043), de fiecare dată Curtea Constituțională a calificat procedura drept una administrativ-jurisdicțională. În doctrină s-a susținut atât că procedura este una administrativă, cât și că procedura este administrativ-jurisdicțională:

- calificarea procedurii prealabile ca una administrativ-jurisdicțională s-a făcut pe baza unor elemente ca: obligativitatea motivării contestației în fapt și în drept, obligativitatea motivării deciziei de soluționare, structura identică a deciziei cu cea a unei hotărâri judecătorești. Pe cale de consecință, în special după revizuirea Constituției, această procedură nu ar mai fi obligatorie, fiind incident art. 21 alin. (4) din Constituție, care dispune că „Jurisdicțiile speciale administrative sunt facultative și gratuite”. Astfel, contribuabilul ar putea ataca actul direct la instanță;

- nu este însă lipsită de argumente nici calificarea procedurii prealabile drept o procedură administrativă. În acest sens, autorii citați invocă faptul că organul care soluționează contestația nu se bucură de o reală independență sau că nu este respectat principiul contradictorialității.

Prin urmare, dacă procedura prealabilă este o procedură administrativă, ea este obligatorie înainte de sesizarea instanței judecătorești.

În aceste condiții, Decizia nr din 9.03.2016 apare ca fiind vădit nelegală și trebuie anulată ca atare, urmând ca instanța să decidă pe fond asupra îndreptăririi acestora de a beneficia de amnistia fiscală prevăzută de Legea nr. 207/2015.

Cu privire la Decizia nr. din 9.03.2016, societatea a contestat și dispoziția de măsură, apreciind că a fost în mod nelegal obligată să înregistreze în contabilitate contribuții sociale obligatorii și impozit pe venit pe care nu le datora. Această contestație a fost respinsă de asemenea,

apreciindu-se că societatea a contestat decizia de impunere din 15.05.2015, ce constituie titlu de creanță.

În opinia reclamantei, soluția dată contestației este nelegală. Astfel, obligațiile fiscale ale societății SRL sunt departe de a fi definitive. Decizia de impunere din 15.05.2015 a fost suspendată, dar dispoziția de măsuri continuă să producă efecte juridice. Prin urmare, contestația formulată trebuia cel puțin analizată. În lipsa oricăror argumente juridice pentru soluția pronunțată, Decizia nr. 135/15.03.2016 este un act administrativ esențialmente nelegal, sens în care solicită Tribunalului Hunedoara să procedeze la desființarea ei.

Prin urmare, solicitarea primordială adresată Tribunalului Hunedoara este aceea de anulare a deciziei de impunere, deciziei de soluționare a contestației și respectiv de constatare a nelegalității raportului de inspecție fiscală, ca urmare a faptului că obligațiile fiscale sunt amnistiate conform Legii nr. 209/2015.

Soluția subsidiară este aceea de anulare a deciziei de soluționare a contestației și a deciziei de impunere, respectiv constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală, urmare a aplicării eronate a dispozițiilor legislației fiscale.

Prin întâmpinarea formulată la 29.04.2016 de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, s-a solicitat, pe cale de excepție, să se constate că reclamanta este decăzută din dreptul de a-și preciza cererea de chemare în judecată, iar pe fond, respingerea precizării de acțiune și menținerea ca temeinice și legale a Deciziei nr. 135/15.03.2016 și a Deciziei nr. 135/15.03.2016.

Cu privire la Decizia nr. 135/15.03.2016, s-a arătat că reclamanta Societatea SRL Petrosani a formulat către instanță, în baza art. 2 din Legea nr. 209/2015, mai multe cereri prin care a solicitat anularea obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD 135/15.05.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare; în aceste cereri, s-a menționat că reprezintă, "în sensul art. 7 din Legea nr. 554/2004, respectiv art.205 Cod procedură fiscală, îndeplinirea procedurii administrative prealabile obligatorii, înainte de sesizarea instanței de contencios fiscal".

Cererile de anulare a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD 135/15.05.2015 reprezintă o cale administrativă de atac ce intră în competența de soluționare a organelor constituite la nivelul AJFP Hunedoara, așa cum stipulează art.209 alin.2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 209 alin. 1 lit. a din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, structura specializată de soluționare a contestațiilor poate soluționa doar contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate acestora, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurilor de diminuare a pierderii fiscale stabilite dispoziție de măsuri.

Decizia nr. 135/15.03.2016 este temeinică și legală, întrucât, fiind vorba de obligații fiscale stabilite în baza unui titlu de creanță emis de organele fiscale, respectiv Decizia de impunere nr. F-HD 135/15.05.2015, pentru ca acestea să poată fi anulate, este obligatoriu să existe o hotărâre judecătorească sau o decizie care să se pronunțe asupra legalității stabilirii în sarcina reclamantei a obligațiilor fiscale; or, până în prezent, Decizia de impunere nr. F-HD 135/15.05.2015 nu a fost anulată.

Reclamanta a formulat contestație împotriva acestei Decizii de impunere, soluționată prin Decizia nr. 135/30.10.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, astfel că a fost epuizată procedura prealabilă prevăzută de art.7 alin.1 din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ.

Conform art. 110 alin. 3 din O.G. nr.92/2003, coroborat cu art.21 alin. 1 din același act normativ, titlul de creanță este actul întocmit de organele competente sau îndreptățite potrivit legii, prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, ce rezultă din raporturile de drept material fiscal.

Având în vedere cele expuse mai sus, precum și faptul că cererea reclamantei a fost formulată în baza dispozițiilor art. 7 din Legea nr. 554/2004 și a art.205 din O.G. nr. 92/2003, și ținând cont că prin cerere s-a solicitat anularea obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD 135/15.05.2015, în speță sunt incidente dispozițiile art. 7 alin. 2 din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, conform căruia: „prevederile alin.1 sunt aplicabile și în ipoteza în care legea specială prevede o procedură administrativ-jurisdicțională, iar partea nu a optat pentru aceasta”.

În speță reclamanta a optat pentru procedura administrativ - jurisdicțională prevăzută de legea specială prin formularea contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD 05.2015, astfel cum a arătat mai sus. Prin urmare, în baza dispozițiilor art. 7 alin. 2 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prin Decizia nr. 09.03.2016 s-a respins ca inadmisibilă cererea de anulare a obligațiilor fiscale stabilite în sarcina Societății S.R.L.

Cu privire la Decizia nr. 09.03.2016, reclamanta a depus contestație împotriva dispoziției nr. 27.05.2015, prin care organul fiscal fixează în sarcina societății SRL obligația de a întocmi și de a depune declarațiile privind obligația de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate - rectificative, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabile, întocmit în conformitate cu prevederile art. 105 alin. 9 din O.G. nr. 92/2003.

Cu privire la competența organelor din cadrul AJFP Hunedoara de a soluționa contestația formulată împotriva Dispoziției nr. 27.05.2015, solicită să se aibă în vedere temeiurile invocate de reclamantă cu privire la legalitatea deciziei nr. 09.03.2016.

Prin încheierea pronunțată în ședința publică din 22.06.2016 instanța a respins excepția inadmisibilității precizării de acțiune.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri și cu un raport de expertiză tehnică judiciară fiscală (filele 94-107 vol.VIII).

Prin sentința nr. /CA/2017 pronunțată la data de 28.06.2017, instanța a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamantă SRL în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, și, în consecință, a dispus anularea deciziei de soluționare a contestației nr. 30.10.2015 a DGRFP Timișoara.

A anulat decizia de impunere nr. F-HD 15.05.2015 și a constatat nelegalitatea raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /15.05.2015 emise de către AJFP Hunedoara.

A dispus anularea actelor subsecvente, respectiv a deciziilor nr.1 și 2 din 09.03.2016 emise de AJFP Hunedoara.

A obligat AJFP Hunedoara la restituirea sumelor executate silit după data suspendării deciziei de impunere, în cuantum total de 105.768 lei actualizată cu dobânda fiscală de la data plății și până la data restituirii efective.

Totodată, au fost obligați pârâții la plata către reclamantă a sumei de lei cu titlul cheltuieli de judecată.

Prin decizia nr. /2018 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia a fost admis recursul declarat de pârâta AJFP Hunedoara, în nume propriu și pentru DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA, fiind casată în parte încheierea de ședință din 22.06.2016 și admisă excepția tardivității precizării de acțiune, cu consecința anulării precizării de acțiunea având ca obiect anularea Deciziei nr. 09.03.2016 și a Deciziei nr. 09.03.2016.

De asemenea, a fost casată în tot sentința nr. /CA/2017, și drept urmare:

A fost anulată în parte Decizia de soluționare a contestației nr. 30.10.2015, Decizia de impunere nr. F-HD 15.05.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD 15.05.2015 în ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții și accesorii aferente acestora.

Acțiunea formulată de către reclamantă în ceea ce privește cererea de anulare a Deciziei de soluționare a contestației nr. /30.10.2015, a Deciziei de impunere nr. F-HD /15.05.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /15.05.2015, având ca obiect stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând TVA și accesorii aferente acestora și cererea de restituire a sumelor executate după data suspendării deciziei de impunere a fost trimisă spre rejudecare aceleiași instanțe, Tribunalul Hunedoara.

Dosarul a fost reînregistrat pe rolul Tribunalului Hunedoara -Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, la data de 16.04.2018, sub nr. 97/2015\*.

La data de 12.04.2018 reclamanta / SRL a depus la dosar o cerere de restituire a cauțiunii în cuantum de lei, consemnată la CEC Bank în dosarul nr. /97/2015 al Tribunalului Hunedoara, achitată cu ordinul de plată nr. 18.01.2016.

În motivarea cererii, a învederat că cererea de suspendare a Deciziei de impunere nr. F-HD /15.05.2015, pentru care a achitat cauțiunea, a fost admisă prin încheierea din data de 03.02.2016, soluția fiind menținută în recurs, în dosarul nr. /97/2015/a1, prin decizia nr. /2016.

Conform art.1064 alin.1 Cod proc.civilă, cauțiunea se restituie la cerere, după soluționarea prin hotărâre definitivă a procesului în legătură cu care a fost stabilită, respectiv după încetarea efectelor măsurii pentru care aceasta s-a depus.

Având în vedere că prin Decizia nr. /12.02.2018 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia a fost soluționată în mod definitiv acțiunea formulată de reclamantă având ca obiect anularea Deciziei de impunere nr. F-HD /15.05.2015, apreciază că cererea de restituire a cauțiunii este admisibilă, fiind îndeplinite condițiile legale, și anume: cererea de suspendare a fost soluționată definitiv, iar AJFP Hunedoara nu a solicitat plata despăgubirilor cuvenite în termen de 30 de zile de la rămânerea definitivă a hotărârii.

În ședința publică din 17.05.2018 reprezentantul părților a depus la dosar un set de înscrisuri în susținerea afirmației potrivit căreia de la data suspendării deciziei de impunere contestate nu s-au mai efectuat nici un fel de stingeri pe obligațiile stabilite suplimentar prin această decizie.

În termenul de amânare a pronunțării, părțile au depus la dosar concluzii scrise.

**Analizând actele și lucrările dosarului prin prisma situației de fapt și a dispozițiilor legale incidente, dar și a limitelor trasate prin Decizia nr. /2018 a Curții de Apel Alba Iulia, instanța reține următoarele:**

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD încheiat la data de 15.05.2015 de AJFP Hunedoara (filele 89-106 din vol.I) s-a reținut, între altele, că pe perioada supusă verificării (01.01.2012-31.12.2014) societatea / SRL „și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a achizițiilor de bunuri/servicii de la contribuabili neplătitori de TVA, deși acestea au emis facturi fiscale, având înscris sume la rubrica TVA, astfel:

- de la SC SRL Aninoasa achiziții în valoare totală de lei, pentru care SC SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de lei (...). Analizând baza de date a ANAF –SI- INFOPC s-a constatat că societățile comerciale SRL i s-a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA în baza deciziei nr.12969/01.08.2012, potrivit prevederilor art.153 alin.9 lit.e din Codul fiscal, întrucât în deconturile de TVA aferente perioadelor fiscale din semestrul anterior, depuse la organul fiscal, nu au fost evidențiate operațiuni realizate în cursul acestor perioade de raportare. În perioada 01.08.2012-31.12.2014 în care au avut loc tranzacțiile SC SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA deși aceasta emitea facturi fiscale, având înscris sume la rubrica TVA.

- de la SC SRL Aninoasa achiziții în valoare totală de lei pentru care SC SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în suma de lei (...) Menționăm că societatea a fost plătitoare de TVA în perioada 07.01.2009-01.02.2011. În perioada 01.08.2012-31.12.2014 în care s-au identificat tranzacții comerciale între cei doi parteneri SC SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA.”

În sinteza celor prezentate anterior s-a constatat că societatea reclamantă a dedus TVA de pe facturi emise de societăți neplătitoare de TVA, diminuând astfel baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată cu suma de lei, aferent căreia, în timpul inspecției fiscale, s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de lei. Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar s-au calculat dobanzi în sumă lei și penalități de întârziere de lei, fiind emisă decizia de impunere nr. F-HD din 15.05.2015 (filele 74-88 din vol.I).

C SRL a ridicat obiecțiuni la raportul de inspecție fiscală, și ulterior a formulat contestație atât împotriva Raportului, cât și a Deciziei de impunere, contestație respinsă prin Decizia nr. /30.10.2015 a DGRFP Timișoara (filele 20-54 din vol.I). Referitor la TVA suplimentară în suma de lei, la soluționarea contestației s-au avut în vedere dispozițiile art.11 alin.1 și alin.1<sup>4</sup>, art.170 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar și pe cele ale art.153 alin.9 lit.c și e din aceeași lege, conform cărora beneficiarii care

achiziționează bunuri și/sau servicii efectuate de la contribuabili cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, întrucât în deconturile de TVA depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, și au fost înscrise în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor respective.

La data de 11.11.2015 SRL a formulat prezenta acțiune, solicitând anularea deciziei de soluționare a contestației nr. 30.10.2015 a DGRFP Timișoara, anularea deciziei de impunere nr. F-HD /15.05.2015 și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /15.05.2015, ambele emise de AJFP Hunedoara, precum și obligarea AJFP Hunedoara la restituirea sumelor executate *siliu* după data suspendării deciziei de impunere conform art.14 din Legea nr.554/2004, actualizate cu dobânda fiscală.

În ceea ce privește obligațiile fiscale reprezentând TVA și accesorii, reclamanta susține, în primul rând, că nu s-a făcut dovada că, la data efectuării tranzacțiilor cu SC SRL și cu SC SRL, aceste societăți aveau codul de TVA anulat. În al doilea rând, apreciază că, prin prisma art.148 alin.2 și 4 din Constituția României și a Directivei 2006/112/CE, astfel cum aceasta a fost interpretată de CJUE, nu poate fi privată, cu titlu retroactiv, de dreptul de deducere al TVA.

Analizând apărările reclamantei, Tribunalul le apreciază fondate. În esență, ceea ce i se impută societății este împrejurarea că a dedus TVA pentru serviciile achiziționate de la două societăți cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, în ceea ce privește furnizorul SC SRL, căruia SC A SRL i-a achitat facturi, bilunar, în perioada ianuarie 2012 – decembrie 2014 (fișele 325-330 din vol.III), prin Decizia nr. 01.08.2012 a Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Petroșani (fila 335 din vol.III) acestuia i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 alin.9 lit.e Cod fiscal, întrucât în deconturile de TVA aferente perioadelor fiscale din semestrul anterior, depuse la organul fiscal, nu au fost evidențiate operațiuni realizate în cursul acestor perioade de raportare. Codul de TVA înscris pe facturi a fost cel corect și valid la momentul inițierii tranzacțiilor comerciale dintre părți - „RO2”, iar în cuprinsul acestor facturi quantumul taxei pe valoare adăugată a fost evidențiat distinct (aspect ce rezultă din Anexa 13 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /15.05.2015 -filele 336-405 din vol.III, și confirmat de altfel în Raport).

Or, conform art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie „să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155”, care să cuprindă și codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care emite factura. În speță, facturile emise de SC A SRL conțineau codul de înregistrare în scopuri de TVA (iar acestea au fost incluse în Declarația 394 de către reclamantă), astfel că justificarea deducerii taxei s-a făcut cu respectarea dispozițiilor legale.

În același sens, CJUE a stabilit, în cauza C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski, că art.18 alin.1 lit.a și art.22 alin.3 lit.b din A șasea Directivă 77/388/CEE trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.3 lit.b, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile și a naturii serviciilor furnizate. De asemenea, în hotărârea dată la 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14 PPUH Stehcamp sp. Florian Stefanek s.a., CJUE a apreciat că dispozițiile celei de A șasea Directive 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri –sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate, pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat drept un operator inexistent și să este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.



Aceste soluții ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, chiar dacă au fost pronunțate în spețe cu elemente factuale distincte de cauza pendinte, permit instanței să aprecieze asupra obligației impuse indirect reclamantei de către organele fiscale, și anume aceea de a verifica, periodic, pe parcursul derulării relațiilor comerciale cu SC [redacted] SRL, dacă aceasta din urmă mai deține un cod de TVA valid și dacă-și îndeplinește, la rândul său, obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată. Or, o astfel de obligație apare ca fiind excesivă și nelegală, și nu poate priva, retroactiv, reclamanta, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în lipsa unor dovezi concrete în sensul că aceasta avea cunoștință de anularea, pe parcursul derulării raporturilor comerciale dintre părți, a înregistrării în scopuri de TVA a partenerului SC [redacted] SRL.

În ceea ce privește SC [redacted] SRL, careia SC [redacted] SRL i-a achitat contravaloarea facturilor (conținând codul de TVA RO [redacted]) emise în perioada februarie 2012-decembrie 2014, instanța constată că la dosar nu s-a depus dovada anulării înregistrării acestei societăți în scopuri de TVA, și nici dovada disponibilității mențiunilor privind anularea înregistrării în scopuri de TVA în sistemul VIES, la data de 29.02.2012 (când au debutat relațiile dintre cei doi parteneri). Or, în lipsa acestor probe, este superfluu a mai aprecia asupra conduitei reclamantei, aceasta neputând fi privată de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de acest partener.

Față de considerentele expuse, constatând că actele emise de către părâte sunt nelegale, instanța va admite solicitarea reclamantei și va dispune anularea Deciziei de soluționare a contestației nr. [redacted] /30.10.2015, a Deciziei de impunere nr. F-HD [redacted] /15.05.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD [redacted] /15.05.2015, și în ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia.

SC [redacted] SRL a mai solicitat, subsecvent, restituirea sumelor executate silit după data suspendării deciziei de impunere. Sub acest aspect, tribunalul reține că prin sentința nr. [redacted] /CA/2015 pronunțată la data de 24.06.2015 în dosarul nr. [redacted] /97/2015 al Tribunalului Hunedoara (filele 114-115 din vol.I), definitivă prin Decizia nr. [redacted] /23.09.2015 a Curții de Apel Alba Iulia (filele 116-118 din vol.I), a fost admisă cererea formulată de către reclamanta SC [redacted] SRL, dispunându-se suspendarea executării deciziei de impunere nr. F-HD [redacted] /15.05.2015, până la pronunțarea instanței de fond. Din Fișa analitică „Taxa pe valoarea adăugată” depusă de către AJFP Hunedoara în ședința publică din 17.05.2018 (filele 24-32) rezultă însă că, ulterior datei de 24.06.2015, nu au mai fost stinse nici un fel de obligații din Decizia de impunere nr. F-HD [redacted] /15.05.2015, nici din plățile efectuate voluntar de către reclamantă, și nici prin executare silită, în consecință, solicitarea reclamantei este nefondată și va fi respinsă.

În ceea ce privește cererea de restituire a cauțiunii în cuantum de [redacted] lei, consemnată de SC [redacted] SRL la CEC Bank S.A. cu ordinul de plată nr. [redacted] din 18.01.2016, sunt incidente prevederile art.1064 Cod proc.civilă, conform cărora cauțiunea depusă se va restitui, la cerere, după soluționarea prin hotărâre definitivă a procesului în legătură cu care aceasta s-a stabilit, respectiv după încetarea efectelor măsurii pentru care aceasta s-a depus.

În speță, cauțiunea în cuantum de [redacted] lei a fost achitată de către reclamantă în scopul soluționării cererii de suspendare a executării deciziei de impunere nr. F-HD [redacted] /15.05.2015, pe perioada cuprinsă între data soluționării pe fond și data soluționării definitive a acțiunii în anularea deciziei de impunere. Această acțiune nu este însă soluționată definitiv, integral, întrucât prin Decizia nr. [redacted] /2018 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia acțiunea formulată de către reclamantă, în ceea ce privește cererea de anulare a Deciziei de soluționare a contestației nr. [redacted] /30.10.2015, a Deciziei de impunere nr. F-HD [redacted] /15.05.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD [redacted] /15.05.2015, având ca obiect stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia și cererea de restituire a sumelor executate după data suspendării deciziei de impunere, a fost trimisă spre rejudecare Tribunalului Hunedoara. În consecință, numai la rămânerea definitivă a prezentei hotărâri devin incidente dispozițiile antementionate, iar SC [redacted] SRL va putea ridica suma consemnată cu titlu de cauțiune.

În baza art.453 Cod proc.civilă instanța va obliga părătele la plata către reclamantă a sumei de [redacted] lei cu titlul cheltuieli de judecată, din care taxă judiciară de timbru în cuantum de 3 [redacted] lei, onorariu expertului de [redacted] lei, [redacted] lei cheltuieli de transport și 17 [redacted] lei onorariu de

avocat redus în conformitate cu prevederile art.451 alin.2 Cod procedurii civile, prin raportare la valoarea cauzei și circumstanțele speței.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
HOTĂRĂȘTE:**

Admite în parte acțiunea formulată de reclamanta / SRL, în contradicție cu pârățile DIRECȚIA REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA și ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA, și în consecință:

Anulează Decizia de soluționare a contestației nr.1 /30.10.2015, Decizia de impunere nr. F-HD /15.05.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /15.05.2015 în ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia.

Respinge cererea de restituire a sumelor executate după data suspendării deciziei de impunere, ca neîntemeiată.

Dispune restituirea către reclamantă, la rămânerea definitivă a prezentei hotărâri, a cauțiunii în cuantum de lei consemnată de aceasta la CEC Bank S.A. cu ordinul de plată nr.4 /18.01.2016.

Obligă pârățile la plata către reclamantă a sumei de lei cu titlul cheltuielii de judecată.

Cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare, cerere ce se înregistrează la Tribunalul Hunedoara, sub sancțiunea nulității.

Pronunțată în ședința publică din 7 iunie 2018.

**PREȘEDINTE**

**GREFIER**

Dosar nr. 4729/97/2015\*

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL ALBA IULIA  
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

COPIA MINUTEI DECIZIEI Nr. 63/2019

ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE

Respinge ca nefondat recursul declarat de pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara împotriva sentinței nr. 63/CA/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr. 4729/97/2015\*.

Obligă recurentele la plata sumei de lei în favoarea intimatei reclamante cu titlu de cheltuieli de judecată în recurs.

Definitivă.

Pronunțată în ședința publică din 23.01.2019.

Președinte  
Ss/indescifrabil

Judecător  
Ss/indescifrabil

Judecător  
Ss/indescifrabil

CONFORM  
CU ORIGINALUL

