

Document finalizat

Cod ECLI ECLI:RO:CAIAS:2019:001.000613

Dosar nr. 2016*

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL IASI
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA Nr. 2019

Sedință publică din data de 10 aprilie 2019

Completul constituit din:

PREȘEDINTE: Florin-Alexandru Andrei

Judecător: Mădălina Cioară

Judecător: Cristina Radu

Grefier: Angela Chirvasă



Pe rol se află judecarea cauzei în materia *contencios administrativ și fiscal* privind recursul declarat de recurrent DIRECȚIA REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE IAȘI prin ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE IAȘI, recurrent ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE IAȘI împotriva Sentinței nr. /2016*, pronunțate de Tribunalul Iași în dosarul nr. /2016*, intimată fiind SC SRL.

La apelul nominal făcut în sedință publică se prezintă intimata prin apărător Dumitache-Chironda Oxana (cu împuñericirea avocațială seria B nr. – fila 26 dosar), lipsă fiind reprezentantul recurrentelor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier care învederează faptul că:

- este primul termen de judecată
- intimata a depus întâmpinare

Interpelată de instanță să precizeze dacă sunt alte chestiuni prealabile, intimata, prin apărător, arată că Î.C.C.J. s-a pronunțat definitiv în dosarul nr. și a dispus suspendarea executării deciziei de impunere de reverificare, fiind o decizie executorie. Depune extras portal cu privire la soluția arătată (filele 40 – 42 dosar).

Nemaifiind alte chestiuni prealabile, Curtea constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în dezbateri asupra recursului declarat.

Intimata S.C. S.R.L., având cuvântul prin apărător Dumitache-Chironda Oxana, solicită respingerea recursului și menținerea sentinței instanței de fond. În principal, arată că sunt trei argumente pentru care solicită respingerea recursului.

Primul argument ar fi că soluția primei instanțe este rezultatul unui al doilea ciclu procesual. În primul ciclu procesual, Curtea de apel a casat o decizie anterioară, reținând că principal motiv că o circulară, o adresă internă, nu poate reprezenta în sine o motivare proprie, ea necesită alte argumente. Pentru a se discuta, analiza celelalte argumente care ar fi putut duce la reverificare, acestea ar fi trebuit prezentate în al doilea ciclu procesual, respectiv în fața tribunalului.

În al doilea ciclu procesual, ANAF nu a adus în fața tribunalului alte explicații sau interpretări ale motivării deciziei de reverificare, decât cele trei: primul argument a fost inactivitatea unuia dintre furnizorii intimatei - . al doilea argument ar fi fost o factură din 2013 de stornare a aceluiași furnizor iar al treilea argument: o adresă internă/circulară din 2004.

Susține că aceste trei elemente nu sunt noi și nu pot duce la redeschiderea unui control pentru că din 2011 până în 2015 societatea a făcut obiectul a 6 controale (toate procesele-verbale sunt depuse la dosarul cauzei). Toate aceste controale s-au referit la perioada mai 2011, respectiv iunie 2011, septembrie 2011, decembrie 2011.

Interpelată de instanță să precizeze câte inspecții au avut la bază cele 6 controale, intimata, prin apărător, arată că au fost 5 inspecții și un control inopinat, cu prezentări de inspectori care au stat la sediu, au analizat acte, au dispus procese-verbale și rapoarte de verificare. Din punctul său de vedere, toate sunt inspecții fiscale atâtă timp cât toate au analizat TVA-ul și impozitul pe profit și s-au prezentat cu inspectori la fața locului, cu decizii propriu-zise.

Revine la cele trei elemente pe care le-a invocat recurenta și pe care le susține și în recurs, care au fost demontate în fond, motiv pentru care susține aceste argumente de la fond.

Inactivitatea nu este un element de nouitate pentru că a făcut obiectul celor trei controale din 2011 care s-au soldat cu decizii de impunere, pentru care societatea a fost sanctionată și a plătit accesoriile. S-a considerat că TVA este deductibil dar trebuie să achite accesoriile aferente perioadei de inactivitate a furnizorului. Chiar și această măsură s-a dovedit ilegală raportându-se la jurisprudența C.J.U.E., care a susținut în mod repetat că inactivitatea în sine nu este un motiv de a sanctiona un contribuabil care, în mod corect își înregistrează facturile, le deduce și își achită TVA-ul. Cu toate acestea, nu a contestat atunci, ci a achitat accesoriile.

Astăzi, prin reverificarea din 2015, la pag. 1 alin. al 2-lea al deciziei de reverificare, ANAF susține că inactivitatea duce la necesitatea reefectuării și reverificării controlului. Față de argumentul prezentat, acest motiv deja a stat la baza unei sancțiuni, nu mai poate fi invocat ca element nou și încalcă principiul unicitatii controlului.

Al doilea argument al ANAF privește factura 55/2013 de stornare a furnizorului societății. Primul argument că nu reprezintă un element de nouitate este faptul că este menționată, ca și circulară, în procesul-verbal de control.

Interpelată de instanță să precizeze dacă simpla menționare a acestei facturi de stornare fără verificarea efectelor asupra obligațiilor ce iau naștere ca urmare a stornării prin menționarea în evidențele contabile ale celor două societăți a fost verificată ca și situație de fapt de către organul fiscal, dacă a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare, intimata, prin apărător, arată că a avut control în martie 2015 – procesul-verbal din 04.03.2015, deci ulterior acestei facturi, control care, în constatări, nu reține că ar fi o neregulă. Dacă ar fi constatat că este o problemă cu această factură, ar fi reținut acest aspect, era cunoscut în 2015. Abia după un an s-a dispus o decizie de reverificare. Mai mult, în 2013 a avut loc și un control la , ceea ce înseamnă că și un control încrucișat a avut loc între timp, în 2013, dată la care ANAF cunoștea această factură. El recunoște în adresa pe care o invocă că au luat cunoștință de această factură inclusiv în cadrul controlului încrucișat. Nu se poate spune în 2016 că era un element nou, așa cum este definit de art. 105 ind. 1 Cod procedură fiscală, pentru că trebuie să se raporteze la definiție. Din perspectiva legiuitorului, pe care o îmbrățișează, definiția se ia *ad litteram*, interpretările sunt oarecum limitate, mai sunt și normele de aplicare care detaliază ce este un element nou, respectiv orice element, inclusiv cel despre care iei cunoștință în controalele încrucișate, ori cu alte ocazii, nu spune că trebuie să existe un control efectiv pe subiectul respectiv. Dacă ANAF, admitând că societatea a greșit, dar a fost în control pe perioada respectivă, a avut actele și nu a sesizat vreo problemă dar după, vin alți inspectori care spun că este o problemă, dorința legiuitorului a fost să nu permită astfel de situații de a reveni la același contribuabil în toată perioada de prescripție.

Curtea declară debaterile închise, conform art. 394 Cod procedură civilă și lasă cauză în promisiune, dând soluția de față;

CURTEA,

Deliberând asupra recursului de fată, constată următoarele:

Prin Sentința nr. pronunțată de Tribunalul Iași s-a admis acțiunea formulată de către reclamanta SRL în contradictoriu cu părățele Direcția Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași și a dispus anularea deciziei nr., emisă de Direcția Regională a Finanțelor Publice Iași și a deciziei de reverificare nr. emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut că prin Decizia nr. DRc nr. din Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a respins contestația formulată de către reclamanta SRL împotriva Deciziei de reverificare nr. din emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspectia Fiscală.

Prin Decizia de reverificare nr din Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspectia Fiscală a dispus reverificarea obligațiilor fiscale ale reclamantei pentru perioada 01.05.2011-30.09.2011 - TVA; 01.10.2011-31.10.2011-TVA; 01.11.2011-30.11.2011-TVA și 01.01.2011-31.12.2011- impozit pe profit.

A reținut prima instanță prevederile art. 105 alin. 3 și ale art. 105 ind. 1 C.proc.fisc., arătând că societatea SRL Iași, anterior emiterii deciziei de reverificare a făcut obiectul a 6 controale distincte, finalizate prin emiterea proceselor verbale de control nr.: F-20274/28.10.2011; din 15.11.2011; din 06.01.2012; din

În perioadele 25.08.2014-26.01.2015, 1 ... și la data de
societatea ... S.R.L. a fost subiectul unor acțiuni de control efectuate de doi
consilieri din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, care au întocmit
procesul - verbal nr. ... din ... A arătat prima instanță că toate aceste 6 (șase)
controale au avut ca obiect verificarea perioadei mai - decembrie 2011.

Ulterior, s-a dovedit că societatea furnizorului fusese declarată inactivă, iar înregistrarea de platitor de taxă pe valoare adăugată, anulată începând cu data de 01.11.2010 și reactivată în data de 14.09.2011. Astfel, primele facturi din luna mai 2011, care au fost stornate, au fost emise în perioada în care era declarată inactivă, dar au fost stornate.

Ca urmare a controalelor fiscale din perioada 2011-2012, și anume 6 (șase) controale fiscale dintre care două inopinate (proces - verbal „ ”, proces - verbal F- „ ”, proces - verbal „ ” din 06.01.2012; proces - verbal „ ” din „ ”, tranzacțiile au fost reconsiderate prin același raport de inspecție fiscală, la data de „ ”, când furnizorul a redevenit activ, acordându-se drept de deducere pentru TVA deductibilă în suma de „ ” lei, fapt pentru care s-au calculat doar accesoriile pentru perioada 19.05.2011 - „ ”, cu termenele de plată aferente și care au fost achitate de către reclamantă „ ”.

Consideră prima instanță, contrar susținerilor intimatei, că decizia de reverificare nu are la bază date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuării verificărilor. Pentru ca datele suplimentare avute în vedere să fie apte să conducă la emiterea unei decizii de reverificare, trebuie ca acestea să îndeplinească neechivoc condițiile menționate în conținutul textului anterior citat: să fi fost necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuării verificărilor anterioare, să influențeze rezultatele acestor verificări și să se refere la informații,

documente sau alte înscrисuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție.

În legătură cu „tranzacțiile derulate în lunile mai și iunie 2011 între S.R.L. și ...” care au avut loc în perioada în care ... era contribuabil inactiv, conform OPANAF nr. ...” (pag 1 aliniatul al 2-lea al Deciziei de reverificare nr. ...), instanța observă că acest aspect nu numai că era cunoscut de către intimată, însă și făcut în mod expres obiectul controlului din luna noiembrie 2011 și a controlului din ... fiind menționat ca atare în Procesele - verbale de inspecție fiscală nr. ... și nr. ...

Mai mult, intimata chiar a săcționat reclamanta pentru această fapta, apreciind că taxa pe valoare adăugată este deductibilă, punându-i în sarcină majorările de întârziere aferente Deciziei de impunere nr. ... privind taxa pe valoare adăugată și Decizia de impunere nr. ... privind impozitul pe profit aferent perioadei mai-decembrie 2011.

În legătură cu „exercitarea dreptului de deducere a TVA în baza facturilor fiscale reprezentând avansuri utilaje care nu au fost achitate și ulterior, în anul 2013, au fost stornate fără ca SC ... Iași să înregistreze în evidență contabilă această stornare”, cu referire directă la factură de storno nr. 55/2013, emisă de ... cu încălcarea dispozițiilor art. 138 din Codul fiscal, despre care intimata a pretins că nu a avut cunoștință până în luna mai 2015, instanța a reținut, de asemenea, că susținerea intimatei este neadevărată. Așa cum subliniază și contestatoarea, intimata nu doar că avea cunoștință despre această factura de stornare, dar a și dezvoltat pe larg aceste aspecte în cadrul controlului care a început în toamna anului 2014 și s-a finalizat în luna martie 2015, prin procesul verbal din 04.03.2015, aspecte ce rezultă din chiar conținutul acestuia.

A mai arătat prima instanță că părâta a dat dovadă de nesinceritate în apărările sale scrise, susținând în calea de atac că la baza controlului finalizat în martie 2015 (început în 23.08.2014), a stat solicitarea transmisă de către Cabinetul Vicepreședintelui ANAF prin circulară nr. ...”, când din conținutul procesului verbal nr. ... rezultă cu necesitate că părâta a efectuat acel control în baza Adresa nr. ... nu a Circularei nr. ...

Părâta a invocat că și înscris nou pentru decizia de reverificare, aceeași adresa internă nr. ... Or, această adresă, pe lângă împrejurarea că emana de la o altă direcție a aceleiași entități, nu cuprinde elemente de noutate, informații și date suplimentare care să fi influențat rezultatul verificărilor, întrucât “neconcordanțele invocate” nu numai că existau, dar erau și cunoscute organului fiscal la data efectuării controalelor anterioare.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs, în termen legal, recurenta Direcția Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, considerând-o nelegală și netemeinică.

În motivare a arătat că, întrucât au rezultat suspiciuni cu privire la realitatea și legalitatea operațiunilor comerciale desfășurate între S.C. ... S.R.L. și alte societăți la care Buzincu Petru deține calitatea de asociat/administrator, prin circulara nr. ... Cabinetul Vicepreședintelui A.N.A.F. a dispus efectuarea de verificări la un număr de 14 societăți comerciale, inclusiv S.C. ... R.L. Potrivit adresei

Direcției Generale de Informații Fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. ... din ... din analiza datelor înregistrate în aplicația "Tablou de bord - D 394 neconcordanțe", în perioada anilor 2011 -2013, rezultă neconcordanțe între livrările/achizițiile declarate de ... S.A. București și S.C. ... S.R.L. Iași în anul 2011, iar în luna iulie 2013 ... S.A. București a stornat o livrare în valoare de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, în timp ce S.C. ... S.R.L. Iași nu a înregistrat și declarat această operațiune.



În baza adresei nr. A.J.F.P. Iași au finalizat o verificare inopinată pentru perioada iulie 2011 - 14.05.2015, ale cărei constatări au fost cuprinse în Procesul Verbal nr. AIF 3043/04.03.2015.

În baza constatarilor cuprinse în Procesul Verbal nr. AIF 3043/04.03.2015, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspectia Fiscală a emis Decizia de reverificare nr. 105 ind. 1 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la acea dată, reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.05.2011 - 30.11.2011 și a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2011 - 31.12.2011 la S.C. S.R.L. Iași.

Consideră că soluția instanței de fond este nelegală și netemeinică, raportat la situația de fapt prezentată și la probatoriu administrat în cauză, fiind pronunțată cu interpretarea greșită a normelor de drept material și cu nesocotirea probelor administrate în cauză, astfel încât este incident motivul de recurs prevăzut de art. 488 pct. 8 Cod Nou Procedură Civilă.

Apreciază că instanța de fond a interpretat greșit prevederile legale speciale ale art. 105 alin. 3 și pe cele ale art. 105 ind. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește unicitatea controlului, a arătat recurenta că acest principiu nu a fost încălcat ca urmare a existenței unor elemente de noutate și a unor date suplimentare, fiind respectate astfel prevederile art. 105 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, având în vedere faptul ca adresa nr. emisa de Direcția Generală de Informații Fiscale și adresa nr. transmisă de către Direcția Generală Cordonare Ispiecție Fiscală fac parte din categoria „datelor suplimentare” prevăzute de art. 105 ind. 1 alin. 3.

A invocat recurenta și prevederile din HG nr. pct. 102.4 și 102.6 referitoare la regulile de inspecție fiscală, arătând că datele suplimentare care au stat la baza Deciziei de reverificare nr. constau în informațiile primite de la A.N.A.F. - Direcția Generală de Informații Fiscale prin adresa nr. dir. transmisă de către A.N.A.F. - Direcția Generală Cordonare Ispiecție Fiscală cu adresa nr. din Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrată sub nr. DR/ din

Recurenta a mai menționat că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au efectuat controlul inopinat la S.C. S.R.L.. concretizat prin Procesul verbal nr. în baza adresei nr. emisă ca urmare a adresei nr.

S-a mai invocat faptul că elementul de noutate care a stat la baza emiterii Deciziei de reverificare nr. nu constă în starea de inactivitate a partenerului S.A. cum greșit a reținut instanța de fond, ci acesta este reprezentat de informațiile obținute din adresa Direcției Generale de Informații Fiscale nr. din 02.07.2014, transmisă de către Direcția Generală Cordonare Ispiecție Fiscală cu adresa nr. din ambele din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași unde a fost înregistrată sub nr. DR/ și constă în: exercitarea dreptului de deducere a TVA în baza facturilor fiscale reprezentând avansuri utilaje care nu au fost achitate, încalcându-se astfel prevederile legale și ulterior în anul 2013 au fost stornate fără ca S.C. S.R.L. Iași să înregistreze în evidență contabilă această stornare.

Elementele de noutate au rezultat în anul 2014, în urma analizei centralizate efectuate de către Direcția Generală de Informații Fiscale din cadrul A.N.A.F. în baza datelor financiare anuale depuse de contribuabili pentru anii 2011 – 2013, care au înscris la rubrica „sume datorate acționarilor/asociaților (ct 455)” o sumă mai mare de lei, cel puțin în unul din cei trei ani analizați. În urma acestei analize, au rezultat neconcordante între datele declarate prin Declarația 394 (declarația informativa privind livrările/prestările și achizițiile

de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul României) depusa de către S.C. S.R.L. Iași și alte societăți.

Astfel, potrivit constatărilor consemnate în Procesul verbal nr. , S.R.L. Iași, încheiat urmăre controlului inopinat efectuat la S.C. S.R.L. Iași, tranzacțiile care făceau obiectul contractului încheiat între S.C. și

și S.A. București, pentru perioada iulie 2011 până la data de 14.05.2015 nu au avut loc, între cele două societăți neexistând operațiuni economico-financiare. Tranzacțiile derulate între cele două societăți în lunile mai și iunie 2011 au avut loc în perioada în care

S.A. București a fost declarat contribuabil inactiv conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. din începând cu data de 01.11.2010. Astfel, având în vedere aceste aspecte, prevederile art. 11 alin.(1^a) și (1^b) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că S.C.

S.R.L. Iași a dedus taxa pe valoarea adăugată și a înregistrat cheltuieli aferente achiziției de utilaje în baza documentelor emise de un contribuabil inactiv, fiind astfel încălcate prevederile art.146 alin. (1) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a mai reținut faptul că

S.A. București a emis către S.C.

S.R.L. Iași un număr de 5 facturi fiscale reprezentând contravaloare avansuri utilaje conform contractului cadru și actelor adiționale în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei, avansuri din care s-a achitat numai suma de lei, fiind astfel încălcate prevederile art. 134^a2 alin.(1) și (2)^b lit. b) coroborate cu prevederile art.146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste facturi S.C.

S.R.L. Iași și-a exercitat dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată, a solicitat rambursarea prin depunerea deconturilor privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiunea de rambursare care au fost soluționate de către organele de inspecție fiscală cu control anticipat și ulterior. Întrucât operațiunea economică de încasare a avansului nu a avut loc, plata nefiind efectuată de S.C. S.R.L. Iași, obiectul emiterii facturii nu a fost realizat, impunându-se corectarea documentelor în conformitate cu prevederile legale.

În ceea ce privește Raportul de inspecție fiscală nr. , care a stat la baza emiterii Decizie de impunere nr. , la care a făcut trimitere instanța de fond, a menționat faptul că acesta a fost întocmit ca urmare a inspecției fiscale efectuate pentru taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.05.2011 - 31.07.2011, accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată fiind calculate pentru perioada 27.06.2011 - 11.11.2011, în baza facturilor emise de respectiv în perioada în care era declarată contribuabil inactiv,

Raportul de inspecție fiscală nr. , a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 1 , a fost întocmit urmăre inspecției fiscale efectuate pentru impozitul pe profit pe perioada 01.01.2011- 31.12.2011, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2011 și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pe perioada 01.05.2011 - 30.06.2012, accesoriile calculate pentru perioada 25.07.2011 - 24.09.2012, fiind aferente impozitului pe profit stabilit pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de respectiv , în perioada în care aceasta din urmă era declarată contribuabil inactiv, respectiv 19.05.2011-14.09.2011.

Așa cum rezultă din Referatul pentru solicitarea reverificării nr. , factura fiscală nr. 55 privind stornarea operațiunilor, emisă de către S.C.

S.R.L., a fost emisă în data de 30.07.2013 și nu a fost înregistrată în evidența contabilă a S.C. S.R.L., fapt constatat ca urmăre a controlului inopinat prin Procesul verbal nr. , în care se menționează că factura a fost comunicată prin postă cu confirmarea de primire nr. , ulterior celor două

inspecții fiscale la care se referă instanța. Prin factura nr. stornat facturile nr. și nr. reprezentând contravaloare avans utilaje, neîncasate, emise în perioada care a format obiectul inspecției fiscale anterioare și pentru care s-a acordat drept de deducere, impunându-se astfel reverificarea, având în vedere că efectul neînregistrării facturii nr. de către S.C. S.R.L. era de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare;

Consideră că, de la data ultimei verificări și până la încheierea Procesului verbal în , au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale sus menționate, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în emiterea facturii nr. de către neînregistrată și în evidența contabilă a S.C. S.R.L., fiind astfel întrunite cerințele legale pentru reverificare prevăzute la art.105¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fapt care a condus la emiterea Deciziei de reverificare nr.

Intimata S.R.L., legal citată, a depus întâmpinare, solicitând respingerea recursului ca neîntemeiat și menținerea Sentinței Civile nr. a Tribunalului Iași ca temeinică și legală.

Analizând actele și lucrările dosarului, sentința recurată prin prisma motivelor de recurs și a dispozițiilor legale aplicabile, instanța de control judiciar constată că recursul este întemeiat pentru următoarele considerente:

Potrivit art. 105 alin. 3 din OG nr. 92/2003, C.proc.fisc. (act normativ în vigoare la data dispunerii reverificării fiscale), *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.*

Această normă legală definește, de fapt, principiul unicitatii inspecției fiscale, ca principiu de bună administrare, însă de la acest principiu, legiuitorul a prevăzut două excepții, respectiv cea de reverificarea fiscală (art. 105¹ C.proc.fisc.) și refacerea inspecției fiscale, ca urmare a admiterii contestației și desființării deciziei de impunere.

Art. 105¹ C.proc.fisc. stabilește că se poate decide de către conducerul inspecției fiscale *reverificarea unei anumite perioade, prin aceasta înțelegându-se inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.*

Definind datele suplimentare, legiuitorul a stabilit că acestea sunt *informații, documente sau alte înscrișuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.*

Decizia prin care se stabilește o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă și aceleasi impozite și taxe ce au mai făcut odată obiectul inspecției în trecut se poate emite doar pentru motive noi, respectiv dacă de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar *date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.*

Mai mult, trebuie subliniat că efectul emiterii acestei decizii nu este stabilirea unor impozite și taxe, ci doar începerea unei noi inspecții fiscale, urmând, doar eventual, o nouă procedură de impunere, constituind, după cum s-a arătat și mai sus, o excepție legală de la aplicarea principiului unicitatii inspecției fiscale, cu consecința înălțării caracterului definitiv al actului administrativ fiscal cu care s-a încheiat inspecția anterioară.

Or, pentru a se lua această măsură a reverificării fiscale, care poate avea efecte cu privire la situația fiscală a contribuabilului supus anterior inspecției, trebuie îndeplinite cumulativ două condiții: pe de o parte, existența unor date suplimentare față de cele investigate de inspectorul fiscal necunoscute organelor de inspecție fiscală la data verificării,

iar, pe de altă parte, necunoașterea nu se datorează culpei organului fiscal, care să influențeze rezultatul inspecției fiscale anterioare.

Mai mult, cu privire la prima cerință, este necesar, așa cum rezultă din art. 105¹ alin. 2 C.proc.fisc., să existe un element de nouitate, care trebuie să fie unul de certitudine și nu o interpretare subiectivă a aceluiași organ fiscal sau a altuia, respectiv a unei alte echipe de control asupra aceleiași operațiuni sau ansamblu de operațiuni. Astfel, elementele noi trebuie să fie obiectivizate în informații, documente și/sau înscrисuri, obținute prin modalități alternative, respectiv: controale încrucișate, controale inopinate, comunicate de către alte instituții sau autorități (organe de urmărire penală, alte autorități publice) sau care au intrat în posesia organelor de inspecție în orice mod.

Prin Normele metodologice ale C.proc.fisc. aprobată prin HG nr. 1050/2004, la pct. 102.4 lit. b și d, citate și de recurrentă în cererea de recurs, se specifică faptul că decizia de reverificare a unei anumite perioade poate rezulta și din *obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale sau informații obținute în orice alt mod.*

În speță, asemenea informații reprezintă tocmai aspectele legate de unul din partenerii comerciali ai reclamantei, respectiv stornarea unor facturi fiscale, neachitate, emise în anul 2011 verificate din punct de vedere al TVA și al impozitului pe profit prin rapoartele de inspecție fiscală nr. din (cu privire la decontul TVA pentru luna septembrie 2011); nr. din (cu privire la decontul TVA pentru luna octombrie 2011); nr. din (cu privire la decontul TVA pentru luna noiembrie 2011); nr. din 06.01.2012 (cu privire la decontul TVA pentru luna decembrie 2011) și nr. din (cu privire la impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011).

Această factură de stornare nr. emisă de prin care a fost stornată suma de lei și TVA decontat de reclamantă de lei, nu a fost avută în vedere de către inspectorii fiscali la momentul inspecțiilor fiscale anterioare efectuate cu privire la perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, referitor la impozitul pe profit și cu privire la perioada mai – noiembrie 2011, referitor la TVA. Această factură nici nu putea fi avută în vedere de către inspectorii fiscali întrucât a fost emisă după finalizarea ultimei inspecții fiscale, respectiv după data de 26.09.2012.

Or, tocmai descoperirea acestei facturi fiscale în evidențele contabile ale partenerului comercial al reclamantei, constituie elementul obiectiv care conține date și informații suplimentare față de cele investigate de inspectorul fiscal necunoscute organelor de inspecție fiscală la data verificărilor anterioare.

Mai mult, prin adresa nr. a Direcției Generale de Coordonare a Inspectiei Fiscale din cadrul ANAF a fost transmisă adresă nr. a Direcției Generale de Informații Fiscale din cadrul ANAF, care cuprindea informații cu privire la decontarea TVA pe baza unor facturi fiscale, neachitate, care ulterior au fost stornate în anul 2013, fără să apară ca fiind stornate și în evidențele reclamantei. În baza acestor informații, părâta a dispus efectuarea unui control inopinat la reclamantă, control finalizat cu întocmirea procesului verbal nr.

Acest control inopinat s-a desfășurat, pentru verificarea și confirmarea informațiilor cuprinse în adresa nr. a Direcției Generale de Informații Fiscale și înaintată spre verificare de către Direcția Generală de Coordonare a Inspectiei Fiscal prin adresa nr., în perioada 25.08.2014 – 26.01.2015, 18.02.2015 – 20.02.2015 și 02.03.2015.

În ceea ce privește actul de control, organul fiscal, cu privire la situația impozitului de profit și TVA pentru perioadele 01.01.2011 – 31.12.2011, respectiv 01.05.2011 – 30.11.2011, s-a constatat că în această perioadă au fost emise facturi fiscale de către București, reprezentând contravaloare avansuri, în perioada în care acesta era inactiv, facturi

care în luna august 2011 au fost stornate, aceste aspecte fiind avute în vedere de către inspectorii fiscali cu ocazia inspecției fiscale privind impozitul de profit, finalizată cu raportul de inspecție fiscală nr. din Cu toate acestea, s-a mai reținut în procesul verbal de control faptul că sumele reprezentând avansuri au fost refacturate în data de imediat după ce SRL București a redevenit activ, însă la data de

prin factura fiscală nr. 55 au fost din nou stornate. Cu ocazia controlului inopinat s-a confirmat faptul că reclamanta nu a înregistrat în contabilitate această factură de stornare din 30.07.2013.

Prin urmare, aceste împrejurări de fapt referitoare la stornarea în anul 2013 a unor facturi fiscale emise în luna septembrie 2011, în baza cărora a fost exercitat dreptul de deducere al TVA achitat în amonte și neînregistrarea facturii de stornare în contabilitatea reclamantei, aspecte sesizate prin adresa nr. de către Direcția Generală de Coordonare a Inspectiei Fiscale, verificate și constataate prin procesul verbal de control inopinat nr. , au constituit elementul de noutate care stat la baza emiterii deciziei de reverificare nr.

Curtea constată că soluția primei instanțe de anulare a deciziei de reverificare a avut la bază premisa indusă de reclamantă că procesul verbal de control inopinat nr. reprezintă un act de inspecție fiscală.

Se observă, astfel că, atât reclamantă, cât și prima instanță, confundă o procedură de control fiscal, cum este controlul inopinat reglementat de art. 97 alin. (1) lit. a C.proc.fisc. și care vizează doar verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, cu formele inspectiei fiscale reglementate de art. 96 C.proc.fisc., respectiv inspectia fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată și inspectia fiscală parțială care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

Or, principiul unicității inspectiei fiscale reglementat de art. 105 alin. 3 C.proc.fisc. se referă la efectuarea inspectiei o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, ceea ce nu este cazul în spătă, întrucât prin procesul-verbal de control inopinat nu a fost verificat un impozit anume, ci doar modul de reflectare în evidența contabilă a relațiilor reclamantei cu anumiți parteneri comerciali.

Mai mult, aşa cum se prevede prin art. 96 alin. 2 din C.proc.fisc., la finalizarea controlului se întocmesc un proces-verbal, care poate constitui cel mult un mijloc de probă care să justifice demararea unei proceduri de inspecție fiscală sau de reverificare fiscală, iar nu o opinie referitoare la o soluție care se impune a fi dată, chiar dacă acest proces-verbal conține o propunere cu privire la consecințele care decurg din constatăriile rezultate în urma verificărilor prevăzute de art. 97 C.proc.fisc.

Totodată, instanța de recurs are în vedere faptul că, deși controlului inopinat i se aplică unele dintre prevederile care reglementează inspectia, aşa cum se prevede prin art. 97 alin. 1 lit. a C.proc.fisc., totuși stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creația fiscală și/sau stabilită, după caz și stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesoriile aferente acestora [art. 94 alin. 3 lit. e și f C.proc.fisc.] și sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale [art. 94 alin. 2 lit. c C.proc.fisc.] sunt specifice doar inspectiei fiscale.

Astfel, din interpretarea coroborată a prevederilor art. 97 alin. 1 lit. a și art. 96 alin. 1 C.proc.fisc., rezultă că, procedura controlului inopinat reprezintă doar una de verificare faptică și documentară că urmare a unor sesizări, în cazul controlului inopinat, organele fiscale încheind un proces verbal, cum este cazul în spătă (proces verbal din 04.03.2015), indiferent dacă se constată sau nu încălcări ale prevederilor legale, prin procesul verbal

nestabilindu-se diferențe de impozite și taxe. În situația în care se constată că faptele au influență asupra sumelor declarate de contribuabili ca datorate la bugetul general consolidat, organele fiscale propun efectuarea unei inspecții fiscale sau a unei reverificări.

Pe de altă parte, inspecția fiscală are ca scop verificarea unui contribuabil sub aspect fiscal, în sensul că vor fi verificate bazele de impunere și stabilite eventualele diferențe privind obligațiile fiscale suplimentare de plată la buget, inclusiv dobânzile și penalitățile de întârziere.

Este adevărat că potrivit normelor legale în vigoare la data efectuării controlului inopinat și emiterii deciziei de reverificare, activitatea de documentare faptică se putea realiza inclusiv în timpul unei inspecții fiscale, însă prin Normele metodologice de aplicare ale Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004, pct. 94.3 se prevede că un control inopinat ce implică o verificare faptică și documentară se poate desfășura oricând, respectiv inclusiv înainte de începerea unei proceduri de inspecție fiscală inițială sau de reverificare. În acest sens, controlul inopinat apare ca un precursor al inspecției fiscale, fiind o procedură de control în afara inspecției fiscale, având ca scop verificarea contribuabilului și fiind realizată, în general, ca urmare a unei sesizări a unei instituții sau autorități publice sau solicitări din partea unui terț, privind o temă punctuală, faptică, concretă.

În consecință, instanța de recurs constată, în dezacord cu prima instanță, că decizia de reverificare îndeplinește cerințele legale cuprinse în art. 105¹ C.proc.fisc. referitoare la existența unor date suplimentare, ce nu au fost avute în vedere de inspectorii fiscale cu ocazia verificărilor efectuate la ultimele inspecții fiscale referitoare la impozitul pe profit și TVA, pentru perioadele 01.01.2011 – 31.12.2011, respectiv mai – noiembrie 2011, date ce rezultă și din procesul verbal de control inopinat nr. , ca act ce justifică decizia de reverificare.

În ceea ce privește aplicarea în cauză a jurisprudenței CJUE referitoare la dreptul de deducerea al TVA, Corte arată că, într-adevăr, *principiul securității juridice impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit*, așa cum s-a statuat în cauza Ecotrade, și , par. 44, aspecte reluate în cauza SC Fatorie SRL, C-424/12, par. 46.

Cu toate acestea, în cauza Uniunii Europene a stabilit că o reglementare precum cea cuprinsă în art. 105 alin. 3 C.proc.fisc. (art. 105¹ C.proc.fisc.), prin care se permite, prin excepție, reverificarea, în termenul de prescripție, a unei anumite perioade dacă apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora, normă a cărei claritate și previzibilitate pentru persoana impozabilă nu au fost serios puse la îndoială, respectă principiul securității juridice.

Totodată, aspectele de fapt relevate de reclamantă referitoare la relațiile comerciale derulate în cursul anului 2011 și împrejurările în care au fost stornate facturile fiscale emise în perioada supusă reverificării fiscale, precum și modul de aplicare a prevederilor legale și a deductibilității TVA, nu pot face obiectul verificărilor în prezentă cauză, având în vedere că judecata este limitată la analizarea legalității emiterii deciziei de reverificare, iar nu a actelor emise în procedura de inspecție și impunere fiscală.

Pentru toate aceste considerente, Curtea va admite recursul formulat de recurrenta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași împotriva sentinței nr. 1 a Tribunalului Iași, pe care o va șăză înăuntru, cu consecința respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:



Admite recursul formulat de recurenta Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași împotriva sentinței nr. a Tribunalului Iași, pe care o casează în tot.

Respinge ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta SRL, cu sediul social în Municipiul Iași, s.os. , jud. Iași, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. în contradictoriu cu părâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, cu sediul în Iași, str. A. Panu nr. 26, jud. Iași.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică azi,

Președinte,
Florin-Alexandru Andrei

Judecător,
Mădălina Cioară

Judecător,
Cristina Radu

Grefier,
Angela Chirvasă



Red./tehnored. M.C.
2 ex. /25.04.2019

Tribunalul Iași – judecător fond Zaharia-Lefter Oana Maria
Tehnored. A.C.
E. 3 com. 7



