

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

DECIZIA nr.833

Dosar nr.1487/54/2010

Ședința publică de la 17 februarie 2012

Președinte: X	- judecător
X	- judecător
X	- judecător
X	- magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în numele propriu și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr.X din 9 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurentele-pârâte D.G.F.P. .X. și A.N.A.F. prin D.G.F.P. .X., ambele reprezentate de consilierul juridic X, lipsind intimata-reclamantă S.C. .X. .X. SRL .X..

Procedura completă.

Nemaifiind alte cereri de formulat sau probe de administrat, Înalta Curte a acordat cuvântul reprezentantei recurentelor cu privire la recursul ce face obiectul cauzei de față.

Consilierul juridic X a susținut recursul, solicitând admiterea acestuia și modificarea sentinței recurate în sensul respingerii contestației formulate de intimata-reclamantă S.C. .X. .X. .X. SRL, ca neîntemeiată.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Sesizarea instanței de fond

Prin cererea adresată Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. .X. SRL a solicitat în contradictoriu cu Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. anularea Deciziei nr..X. din 23.04.2008, prin care a fost respinsă contestația împotriva Deciziei de impunere nr..X. din 27.05.2005, anularea acestei decizii de impunere pentru suma de .X. lei (respectiv TVA în valoare de .X. RON și accesorii aferente de .X. lei).

Inițial, Curtea de Apel .X. prin Sentința nr..X. din 9.06.2009 a admis în parte contestația, a anulat în parte decizia de impunere nr..X. din 27.05.2005 emisă de D.G.F.P. .X., raportul de inspecție fiscală și decizia nr..X. din 23.04.2008 emisă de A.N.A.F. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și pentru accesoriile aferente acestor sume.

Recursul declarat de D.G.F.P. .X. în nume propriu și pentru A.N.A.F. a fost admis prin Decizia nr..X. din 9.02.2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal, a fost casată sentința și trimisă cauza spre rejudecare la aceeași instanță cu motivarea că sentința a fost dată cu aplicarea greșită a dispozițiilor art.214 alin.4 Cod procedură fiscală și fără a fi depusă la dosar Sentința nr.X din 15.10.2007 a Judecătorei X și Decizia nr.X din 22 noiembrie 2007 a Tribunalului .X..

S-a arătat că Ordinul nr.211/P/2007 al Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. nu a avut ca obiect răspunderea societății intime, ca persoană juridică și nu poate constitui temei pentru exonerarea acesteia de răspundere fiscală stabilită prin actele administrativ-fiscale deduse judecății, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor care-i revin în calitate de plătitor de TVA.

S-a apreciat și că hotărârea instanței de fond s-a întemeiat greșit și pe concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, pentru că acestea nu au fost raportate la prevederile art.19 din O.G. nr.3/2000, art.19 din O.G. nr.3/1992, art.19 lit.A și art.25 lit.B din O.U.G. nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) din H.G. nr.401/2000, art.6 din H.G. nr.831/1997 și nu a fost analizată în cauză Decizia nr.V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiile Unite.

La rejudecare, dosarul a fost înregistrat sub nr..X./54/2010 la Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

2. Soluția instanței de fond

Prin Sentința nr..X. din 9.03.2011 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal a fost admisă în parte contestația formulată de S.C. .X. .X. SRL, a fost anulată în parte Decizia de impunere nr..X. din 27.05.2005 și Decizia nr..X. din 23.04.2008 emisă de A.N.A.F. sub aspectul sumei de .X. lei reprezentând TVA și accesoriile aferente acestor sume.

În motivarea soluției, instanța de fond a reținut că sub aspectul sumei de .X. lei TVA și accesoriile acestora, facturile fiscale și chitanțele care privesc această sumă îndeplinesc condițiile de documente justificative prevăzute de Legea nr.82/1991, Legea nr.345/2002 și Legea nr.571/2003 și sunt purtătoare de TVA, conținând toate elementele de identificare.

Pentru că inspectorii fiscali au susținut că facturile nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, instanța de fond a arătat că societatea reclamantă nu a procurat aceste documente ci ele au fost aduse

de furnizori cu mărfurile respective, iar în urma cercetărilor penale s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății pentru săvârșirea infracțiunilor de fals intelectual și uz de fals, prevăzute de art.289 și 291 Cod penal.

Prin urmare, instanța de fond a considerat că în conformitate cu art.19 din O.G. nr.3/1992, art.19 lit.a) și art.25 lit.b) din O.U.G. nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) din H.G. nr.401/2000 și art.6 din H.G. nr.831/1997, facturile sunt deductibile TVA, iar societatea reclamantă, cumpărător de bună-credință, a înregistrat în evidența contabilă proprie facturile în discuție pentru a respecta reglementările legale în vigoare și pentru dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, fiind plătitor de TVA.

În ceea ce privește celelalte sume contestate, respectiv suma de .X. lei, instanța a apreciat că facturile referitoare la această sumă nu cuprind elementele prevăzute de art.155 alin.8 Cod fiscal, ca și în cazul facturilor referitoare la suma de .X. lei.

3. Calea de atac exercitată.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs D.G.F.P. .X. în nume propriu și în numele și pentru A.N.A.F., considerând-o nelegală și netemeinică.

În motivele de recurs se arată că în mod greșit instanța de fond a reținut că din conținutul facturilor în discuție nu rezultă date privind caracterul nereal al operațiunilor economice efectuate de intimata-reclamantă.

S-a susținut că în perioada 2000-2001 intimata-reclamantă a dedus suma de .X. lei TVA în baza unor facturi de aprovizionare cu fier vechi și mijloace fixe emise de societăți care nu există în baza de date a direcțiilor județene ale finanțelor publice.

Deși în obiecțiunile la raportul de expertiză au fost invocate dispozițiile art.6 din H.G. nr.831/1997, instanța de fond în mod greșit a reținut că înregistrarea în contabilitate a respectat reglementările legale în vigoare, că bunurile aprovizionate sunt destinate pentru nevoile firmei.

S-a apreciat că nu prezintă relevanță în cauza dedusă judecării faptul că administratorul intimatei reclamante nu a fost condamnat pentru săvârșirea infracțiunilor de fals intelectual și uz de fals atâta timp cât facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, iar reclamanta a încălcat prevederile art.19 din O.G. nr.3/1992, art.19 lit.a) din O.G. nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) din H.G. nr.401/2000 și art.25 lit.b) din O.U.G. nr.17/2000.

Referitor la deducerea TVA sunt incidente și prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 publicată în Monitorul Oficial nr.732 din 30.10.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție.

În ceea ce privește accesoriile aferente TVA, pentru că a fost stabilit debitul, atunci reclamanta datorează și obligațiile accesorii aferente acestuia.

S-a solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței atacate în sensul respingerii contestației formulate de S.C. .X. .X. SRL, ca neîntemeiată.

4. Soluția instanței de recurs

După examinarea motivelor de recurs, a dispozițiilor legale incidente în cauză, Înalta Curte va admite recursul declarat pentru următoarele considerente:

Sentința nr..X. din 9.03.2011 a Curții de Apel .X. a fost pronunțată ca urmare a casării primei sentințe cu trimitere spre rejudecare prin Decizia nr..X. din 9.02.2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal.

Prin decizia de casare a fost dezlegată problema de drept a incidenței soluției date prin Ordonanța nr.211/P/2007 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. și s-a subliniat faptul că aceasta nu poate constitui temei pentru exonerarea de răspundere fiscală stabilită prin actele administrativ-fiscale deduse judecății ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor care-i revin, ci în calitate de plătitor TVA.

Cauza a fost trimisă spre rejudecare pentru a se verifica incidența prevederilor art.19 din O.G. nr.3/1992, art.19 lit.a) și art.25 lit.b) din O.U.G. nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) din H.G. nr.401/2000 și art.6 din H.G. nr.831/1997, precum și ale Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secțiile Unite.

Potrivit art.315 alin.1 Cod procedură civilă „În caz de casare, hotărârile instanței de recurs asupra problemelor de drept dezlegate, precum și asupra necesității administrării unor probe sunt obligatorii pentru judecătorii fondului”.

Cu toate acestea, instanța de fond, la rejudecare, prin sentința atacată, în considerente, a reținut că se impune admiterea acțiunii pentru că Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății reclamante pentru săvârșirea infracțiunilor de fals intelectual și uz de fals, deși această problemă a fost soluționată de instanța de recurs care a subliniat că această împrejurare nu prezintă relevanță în exonerarea de răspundere fiscală stabilită prin actele administrative contestate în cauză.

Nici problema incidenței actelor normative indicate de instanța de recurs nu a fost rezolvată de instanța de fond după casarea cu trimitere spre rejudecare.

În considerentele sentinței atacate în prezentul recurs au fost indicate dispozițiile legale, respectiv, art.19 din O.G. nr.3/1992, art.19 lit.a)

și art.25 lit.b) din O.U.G. nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) din H.G. nr.401/2000 și art.6 din H.G. nr.831/1997, dar nu s-a analizat dacă reclamanta a respectat sau nu aceste prevederi, în schimb s-a concluzionat că în raport de aceste prevederi, facturile sunt deductibile de TVA.

Această concluzie a instanței de fond este contrară prevederilor legale invocate, astfel că este incident motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

Cele X de facturi pentru care a fost calculat TVA în sumă de .X. RON și accesorii de .X. lei nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative.

Aceste facturi au fost emise începând cu 26.02.2000.

În anul 2000, până la 15.03.2000, erau incidente prevederile art.19 din O.G. nr.9/1992 privind taxa pe valoare adăugată, iar după 15.03.2000 au devenit incidente prevederile art.19 lit.a) din O.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoare adăugată.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite prin Decizia nr.V din 15.01.2007 a stabilit că „Taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea de TVA”, tocmai având în vedere modificările legislative întocmite în materie fiscală.

Potrivit art.19 din O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoare adăugată „Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați: a) să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei”.

Ulterior, după 15.03.2000 a intrat în vigoare O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoare adăugată, sau în art.19 prevede obligația întocmirii de documente, potrivit legii, pentru efectuarea dreptului de deducere a TVA.

În art.25 lit.b) din O.U.G. nr.17/2000 s-a prevăzut că pentru realizarea operațiunilor impozabile, contribuabilul are următoarele obligații:

a) să consemneze livrările de bunuri și/ sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoare adăugată mai mare de X milioane lei, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoare adăugată;

b) contribuabilii plătitori de TVA sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru

toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corect a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoare adăugată mai mare de X milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului sau prestatorului”.

Și potrivit pct.119 din H.G. nr.704/1993 de aprobare a Regulamentului de aplicare a Legii contabilității, documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentelor;
- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- numărul și data întocmirii documentului;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);
- conținutul operațiunii patrimoniale și când este cazul și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, coroborate cu prevederile art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 care precizează că „Orice operațiune patrimonială se consemnează la momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ”.

Din analiza facturilor ce vizează suma de plată a TVA și a accesoriilor aferente rezultă că acestea nu au fost completate cu toate mențiunile prevăzute de lege, respectiv, în multe cazuri lipsesc datele privind sediul societății și aproape în toate cazurile lipsesc mențiunile privind expediția, mai ales că facturile se referă la cantități mari de fier vechi (X kg., X kg, X kg.) și transportul lor nu se putea face decât cu mijloace de transport și în prezența unui delegat.

Cu toate acestea, facturile nu conțin datele privind expediția, ceea ce înseamnă nerespectarea prevederilor legale mai sus citate.

Deși s-a dispus casarea sentinței pentru a se verifica incidența dispozițiilor art.19 lit.a) și art.25 lit.b) din O.U.G. nr.17/2000 și a fost efectuată o expertiză tehnică la dosarul cauzei nu au fost depuse documentele indicate de textele de lege mai sus amintite, respectiv în cazul facturilor cu valoarea TVA adăugată mai mare de X milioane lei (X lei noi), documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului sau prestatorului.

Pentru că una din condițiile impuse de lege pentru a se obține deducerea TVA înscrisă în facturi era aceasta, se constată că reclamanta nu a dovedit îndeplinirea acestei condiții, astfel că, în mod corect, organele fiscale au stabilit în sarcina acesteia TVA de plată în sumă de .X. RON și accesoriile aferente.

Este de remarcat că reclamanta-intimată nici nu a susținut că deținea astfel de documente referitoare la firmele emitente ale facturilor.

Pentru că hotărârea instanței de fond a fost dată cu nerespectarea deciziei de casare pronunțată de instanța de recurs și a prevederilor legale, în baza art.312 Cod procedură civilă raportat la art.20 din Legea nr.554/2004, va fi admis recursul, modificată sentința atacată în sensul că va fi respinsă în totalitate acțiunea reclamantei, ca neîntemeiată.

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

Admite recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în numele propriu și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 9 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. .X. .X. SRL .X., ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 17 februarie 2012.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X