

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

D E C I Z I A nr.720

Dosar nr. 12492/2/2010

Ședința publică de la 14 februarie 2014

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. „X.” SRL, prin administrator judiciar A.A. X., împotriva sentinței civile nr. X. din 23 martie 2012 a Curții de Apel X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal

La apelul nominal se prezintă intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, lipsind recurenta-reclamantă SC X. SRL și intimata-pârâtă Administrația Finanțelor Publice Sector X X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, după care, nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părții prezente în raport cu recursul declarat.

Consilierul juridic al intimatei-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală solicită respingerea recursului ca nefondat, menținerea sentinței recurate ca fiind temeinică și legală.

În susținerea celor prezentate, partea depune concluzii scrise.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul cauzei și procedura derulată de prima instanță

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta S.C. „.X.” S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, anularea deciziei nr. X/17.02.2010 emisă de A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în sensul admiterii contestației formulate de reclamantă împotriva deciziei de impunere nr. X/19.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice.

În întâmpinarea formulată în cauză, pârâta a invocat excepția lipsei de interes a reclamantei în formularea capătului de cerere având ca obiect anularea pct. 1 din decizia de soluționare a contestației administrative. Pe fond, pârâta a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Prin încheierea de ședință din data de 28.06.2011, instanța a dispus introducerea în cauză, în calitate de pârâtă, a Administrației Finanțelor Publice Sector X .X., care, prin întâmpinare, a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri, fiind depuse la dosar actele administrativ-fiscale contestate, documentația ce a stat la baza emiterii acestora, precum și procesul-verbal întocmit în urma controlului încrucișat efectuat la S.C. „.X.” S.A.

Proba cu expertiză contabilă, propusă de reclamantă, a fost respinsă de instanță, ca nefiind concludentă pentru soluționarea cauzei.

2. Hotărârea Curții de Apel

Curtea de Apel .X. – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. .X. din 23.03.2012, a respins ca lipsit de interes capătul de cerere având ca obiect anularea pct. 1 din decizia nr. 58/17.02.2010 emisă de A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor. Totodată, instanța a respins în rest acțiunea reclamantei S.C. „.X.” S.R.L., ca nefondată.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, prima instanță a reținut următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./19.01.2009 întocmit de pârâta Administrația Finanțelor Publice Sector X .X., care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .X./19.01.2009, s-a constatat, printre altele, că în anul 2005 reclamanta S.C. „.X.” S.R.L. a

achiziționat mărfuri cu facturi fiscale în lei, fără TVA, de la S.C. „X.” S.A., și a facturat, fără TVA, către clienți externi din Iran marfa astfel achiziționată și comisionul. Reclamanta a justificat scutirea de TVA cu următoarele documente: contractul de comision încheiat cu S.C. „X.” S.A., factura de achiziție marfă emisă de aceasta către S.C. „X.” S.R.L., copie de pe declarația vamală de export întocmită pe numele S.C. „X.” S.A., care a completat cu pixul „Exportator: SC .X. SRL”, și factura externă emisă către clientul din Iran.

Pentru aceste operațiuni comerciale, organele fiscale au procedat la colectarea de TVA în sumă de .X.lei, reținând că reclamanta nu a prezentat documentele necesare justificării scutirii de TVA.

Prin același raport de inspecție fiscală s-a mai constatat că, în anii 2005-2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri scutite din comisioanele aferente unor facturi fiscale, prezentând ca documente justificative doar contractul de comision încheiat cu S.C. „X.” S.A. și facturile respective.

Pentru aceste comisioane, organele fiscale au procedat la colectarea de TVA în sumă de .X.lei, reținând că reclamanta nu a prezentat documentele necesare justificării scutirii de TVA, respectiv copie DVE.

De asemenea, organele fiscale au constatat că societatea, în anii 2006 și 2007, a înregistrat pierderi fiscale, astfel că au procedat la colectarea de TVA aferentă facturilor de protocol în sumă de 2.271 lei.

În ceea ce privește TVA deductibilă, organele fiscale nu au acceptat la deducere anumite sume, pe motiv că achizițiile nu au fost realizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății sau că furnizorul de servicii de închiriere imobile a depus notificarea privind opțiunea de taxare după emiterea facturilor.

În urma recalculării TVA deductibilă și colectată, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X.lei.

Prin decizia nr. X/17.02.2010 (fila 72), Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat în parte decizia de impunere nr. .X./19.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X, pentru suma de .X.lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și

rămasă de plată în sumă de .X.lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele fiscale, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și a aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate prin decizie. În rest, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.

Reclamanta a solicitat instanței de contencios administrativ anularea în întregime a deciziei nr. 58/17.02.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Curtea de apel a apreciat că reclamanta nu are interes în formularea cererii de anulare a pct. 1 din decizia anterior arătată, deoarece pârâta a dispus doar reverificarea taxei pe valoarea adăugată și a perioadei respective.

De asemenea, instanța a reținut că reclamanta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Astfel, din actele contabile rezultă faptul că reclamanta a achiziționat .X.bucăți țevi din oțel fără sudură de la S.C. „.X.” S.A., pe care le-a vândut clientului din Iran, acționând ca un cumpărător și revânzător din punct de vedere al TVA.

În această calitate, de vânzător-exportator, reclamanta trebuia, potrivit art. 128 alin. (3) lit. d), art. 143 alin. (1) lit. a) C.fiscal, pct. 5 alin. (1) lit. a) din H.G. nr. 44/2004, să justifice regimul de scutire de TVA cu factura fiscală și factura externă și cu declarația vamală de export în nume propriu din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă.

Or, reclamanta nu a prezentat decât factura externă nr. .X.X.-D01/03.10.2005, în timp ce declarațiile vamale de export prezentate de aceasta nu pot fi primite ca documente justificative, întrucât din cuprinsul lor rezultă că exportul a fost realizat în nume propriu de S.C. „.X.” S.A., cum de altfel susține reclamanta și prin contestația administrativ-fiscală și prin prezenta acțiune (contrar celor afirmate în fața organelor de inspecție fiscală). În plus, reclamanta a recunoscut că nu a emis factura fiscală internă aferentă facturii externe.

În opinia primei instanțe, faptul că reclamanta a emis factură fiscală pentru comision pentru exportul efectuat de S.C. „.X.” S.A., susținând că a acționat în calitate de intermediar, nu exclude

calitatea sa de cumpărător și revânzător din punct de vedere al TVA în ceea ce privește operațiunile comerciale atestate de facturile interne de achiziție de țevi fără sudură de la S.C. „X.” S.A. și de factura externă nr. .X.X.-D01/03.10.2005 emisă către clientul din Iran.

Or, în această calitate, reclamanta nu a prezentat documentele necesare, potrivit art. 2 alin. (1), (2) și (4) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1846/2003 pentru a justifica regimul de scutire de TVA.

În legătură cu TVA colectată aferentă facturilor de protocol și TVA neacceptată la deducere, reclamanta nu a invocat niciun motiv de fapt sau de drept în susținerea acțiunii, la fel procedând și în cazul contestației administrativ-fiscale, limitându-se la a solicita anularea în întregul său a deciziei de soluționare a contestației, astfel că sub acest aspect acțiunea este vădit neîntemeiată.

3. Recursul declarat de reclamanta S.C. „X.” S.R.L.

În recursul său, reclamanta a solicitat modificarea sentinței, în sensul admiterii acțiunii.

În motivarea căii extraordinare de atac, încadrată în drept în dispozițiile art. 304 pct. 9 C.proc.civ., recurenta a susținut faptul că sentința contestată este dată cu aplicarea greșită a art. 128 alin. (3) lit. d), art. 143 alin. (1) lit. a) C.fiscal (forma în vigoare în anul 2005) și pct. 5 alin. (1) lit. a) din H.G. nr. 44/2004.

În dezvoltarea acestui motiv de recurs au fost formulate de către recurentă următoarele critici de nelegalitate cu privire la hotărârea judecătorească atacată:

În raport de prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) C.fiscal, S.C. „X.” S.R.L. nu datora TVA în sumă de .X.lei și majorări în sumă de .X.lei, deoarece a acționat în calitate de comisionar al S.C. „X.” S.A., societate care a exportat în afara Comunității, respectiv către Kala Naft Co, Teheran, Iran, conform DVE nr. .X. din 02.10.2005 și DVE nr. .X. din 30.09.2005.

S.C. „X.” S.A. a emis facturile fiscale în regim de scutire de TVA seria NTXKL nr. .X. din 05.10.2005 (în valoare de .X.lei) și seria XKK nr. .X. din 30.09.2005 (în valoare de .X.lei).

Recurenta a precizat faptul că, pentru această intermediere, a primit doar comision, motiv pentru care nu a emis factura fiscală internă aferentă facturii externe nr. .X.X. D01 din 03.10.2005. Ca

atare, în opinia sa, datorează TVA doar pentru acest „comision în export”, iar nu pentru exportul propriu-zis pe care nu l-a efectuat în nume propriu.

Totodată, recurenta a subliniat că a desfășurat această activitate de intermediere în baza contractului comercial nr. 101 din 21.12.2001 încheiat cu S.C. „X. S.A. .X. , societate care și-a schimbat denumirea în S.C. „X.” S.A.

4. Apărările formulate de intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală

Intimata a formulat concluzii scrise în care a solicitat respingerea recursului ca nefondat pentru argumentele prezentate la filele 28-32 dosar ICCJ.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Analizând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurentă și a apărărilor cuprinse în notele scrise, dar și din oficiu, în baza art. 304¹ C.proc.civ., sub toate aspectele, Înalta Curte apreciază că recursul este nefondat pentru considerentele care vor fi expuse în continuare.

1. Argumentele de fapt și de drept relevante

Recurenta-reclamantă S.C. „X.” S.R.L. a investit instanța de contencios administrativ cu acțiunea având ca obiect anularea deciziei nr. 58/17.02.2010 emisă de A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în sensul admiterii contestației formulate de aceasta împotriva deciziei de impunere nr. .X./19.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector 5 – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice.

Prima instanță a respins acțiunea pentru argumentele prezentate rezumativ la *pct. 1.2* din decizia de față.

Reevaluând ansamblul probator administrat în cauză și răspunzând la criticile formulate în recurs, Înalta Curte reține următoarele:

Referitor la TVA în sumă de .X.lei și la majorările aferente acesteia

Conform *pct. 2 din decizia nr. 58/17.02.2010*, intimata A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a menținut decizia de impunere nr. .X./19.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA stabilită suplimentar și rămasă la plată în sumă de .X. lei, ca urmare a stabilirii suplimentare de TVA în sumă de .X. lei și a respingerii la rambursare a TVA în sumă de .X. lei;

- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

Judecătorul fondului cauzei a reținut că recurenta-reclamantă datorează TVA în cuantum de .X. lei - aferentă facturii externe nr. .X.X. D01 din 03.10.2005 - și accesorii calculate de intimată.

Potrivit *art. 128 alin. (3) lit. d) C.fiscal*, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor comerciale:

„(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

d) transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare, atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.”

Pct. 5 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevede următoarele:

„(1) În sensul art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător și revânzător. În funcție de locul unde vânzătorul, cumpărătorul și comisionarul își au stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită, se disting situații precum:

b) atunci când vânzătorul și comisionarul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, iar cumpărătorul este o persoană stabilită în străinătate - vânzătorul face o livrare de bunuri către comisionar, emite factura fiscală în regim de scutire cu drept de deducere, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, comisionarul, la rândul său, face o livrare de bunuri către cumpărătorul străin, emite factura fiscală, de asemenea în regim de scutire cu drept de deducere, dacă îndeplinește condițiile prevăzute de lege, factura externă și întocmește declarația vamală de export în nume propriu, respectiv la rubrica "exportator" din declarația vamală de export își înscrie numele său.

Prin urmare, potrivit dispozițiilor normative anterior citate, este considerată *livrare de bunuri cu plată* transmiterea de bunuri

efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare în situația în care comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului; din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, comisionarul este considerat cumpărător și revânzător.

Într-adevăr, art. 143 lit. alin. (1) lit. a) C.fiscal stabilește scutirea de taxă pe valoare adăugată pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau altă persoană în contul său, iar alin. (2) al aceluiași articol de lege face trimitere la norme pentru stabilirea documentelor necesare justificării acestei scutiri.

În acest sens, la data efectuării operațiunilor comerciale, documentele necesare erau cele reglementate de art. 2 alin. (1), (2) și (4) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1846/2003. Așadar, pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu dar în contul unui comitent din țară, scutirea de TVA se aplică atât de comisionar, care este exportatorul bunurilor în sensul TVA și care trebuie să justifice regimul de scutire cu factura fiscală și factura externă și cu declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă, cât și de comitent.

În cauza dedusă judecății, din probatoriile administrate în cauză rezultă faptul că recurenta-reclamantă a încheiat cu S.C. „X.” S.A. (fosta S.C. „X.” S.A. .X.) contractul comercial nr. 101/21.12.2001, care prevede, printre altele, că recurenta-reclamantă acționează în calitate de comisionar pentru S.C. „X.” S.A. în Iran.

În baza acestui contract, reclamanta a achiziționat de la S.C. „X.” S.A. țevi din oțel fără sudură laminate la cald sau la rece, facturile fiscale fiind emise de vânzător în regim de scutire de TVA, în acestea fiind înscrise numărul declarațiilor vamale de export .X./02.10.2005 și IX/30.09.2005, precum și numărul facturii externe X/1E0X/01.10.2005 și X/1E0X/30.09.2005.

Declarațiile vamale de export înscrise în facturile fiscale emise de S.C. „X.” S.A. către recurenta-reclamantă vizează mărfurile facturate, la rubrica „exportator” fiind înscrisă S.C. „X.” S.A. Totodată este înscrisă de mână mențiunea „Exportator: .X.”, certificată de SC .X. SA prin ștampilare (filele 93 și 94 dosar fond).

În același scop, recurenta-reclamantă, în calitate de vânzător, a emis către clientul din Iran, în calitate de cumpărător, factura

externă nr. .X.X.-D01/03.10.2005 (fila 96 dosar fond), pentru aceeași cantitate de țevi fără sudură.

În concluzie, pentru a putea beneficia de scutirea de TVA aferentă livrării la extern a mărfii achiziționate de la S.C. „X.” S.A., recurenta-reclamantă, în calitate de vânzător-exportator, avea obligația să justifice regimul de scutire cu factura fiscală, cu factura externă și cu declarația vamală de export în nume propriu din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă și nu doar cu factura externă nr. .X.X. D01 din 03.10.2005.

De asemenea, declarațiile vamale de export nr. .X./02.10.2005 și nr. I.X. /30.09.2005 nu pot fi considerate documente justificative, în sensul dispoziției normative mai sus arătate, în condițiile în care, după cum s-a mai precizat, la rubrica „exportator” este înscrisă S.C. „X.” S.A.

În fine, instanța de control judiciar, în acord cu judecătorul fondului, apreciază că recurenta-reclamantă are calitatea de cumpărător și revânzător din punct de vedere al TVA pentru tranzacția aflată în discuție chiar dacă a emis doar factura fiscală pentru comision.

2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Față de împrejurarea că instanța de fond a interpretat în mod legal și corect dispozițiile normative anterior indicate, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 C.proc.civ., Înalta Curte, în temeiul art. 20 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, modificată, coroborat cu art. 312 alin. (1) teza a II-a C.proc.civ, va respinge recursul ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. „X.” SRL prin administrator judiciar A.A. .X. împotriva sentinței civile nr. .X. din 23 martie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 14 februarie 2014.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X