

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

DECIZIA nr.1309

Dosar nr.3136/2/2012

Ședința publică de la 13 martie 2014

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

La data de 14 februarie 2014 s-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 21 noiembrie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 14.02.2011, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 21.02.2014, 28.02.2014, 7.03.2014 și data de 13.03.2014.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Sesizarea instanței de fond

Prin cererea înregistrată la Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. SA, în contradictoriu cu D.G.F.P. .X. și D.G.S.C. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a solicitat :

- anularea Deciziei nr.420/ 14.10.2011 și a tuturor actelor anterioare care au stat la baza emiterii acesteia, respectiv Decizia de impunere nr.F-SB-.X./27.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SB-.X./295/ 27.04.2011;

- anularea deciziilor subsecvente privind stabilirea de dobânzi și penalități suplimentare, ca urmare a actualizării (până la data stingerii debitului principal) a dobânzilor consemnate în Decizia de impunere nr.F-SB-X/ 27.04.2011, incluzând Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./ 21.12.2001, Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./ 12.10.2011 și nr..X./ 5.12.2011 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii calculate până la data de 31.08.2011 ;

- anularea obligației de plată stabilită suplimentar în sumă de .X.Ron reprezentând TVA suplimentar aferent perioadei 01.06.2009 - 30.06.2009 și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de .X.Ron calculate pentru perioada 28.07.2009 - 19.04.2011, precum și a obligațiilor accesorii suplimentare calculate pentru perioada 20.04.2011 - 31.08.2011 în sumă de .X.Ron, conform informațiilor conținute în Adresa nr..X./ 8.12.2011 și a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii calculate până la 31.08.2011; pentru perioada 01.09.2011 - 05.12.2011 în sumă de .X.Ron, conform Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./ 12.10.2011 și nr..X./ 5.12.2011 și pentru perioada 06.12.2011 - 19.12.2011, în sumă de .X. Ron (data stingerii integrale a debitului principal) conform Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./ 21.12.2001;

- obligarea organelor fiscale la rambursarea către reclamantă a sumei totale de .X.Ron reprezentând totalul sumelor indicate la pct.3 mai sus menționat și obligarea organelor fiscale la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de proces.

2. Soluția instanței de fond

Prin Sentința nr..X./ 21.11.2012 a Curții de Apel .X. a fost admisă acțiunea formulată de reclamantă, a fost anulată în parte Decizia nr. 420 din 14.10.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește respingerea contestației reclamantei pentru sumele de .X.lei (TVA) și .X.lei (accesorii), și, în consecință, anulată, în parte, Decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SB X din 27.04.2011 și raportul de inspecție fiscală nr. F-SB X din 27.04.2011 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală cu privire la stabilirea în sarcina reclamantei a următoarelor obligații: taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X.lei

și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 28.07.2009 – 19.04.2011 în cuantum de .X.lei.

Totodată, au fost anulate, în parte, deciziile ulterioare de stabilire a accesoriilor pentru taxa pe valoarea adăugată de mai sus, pentru suma totală de .X.lei calculată pentru perioada 20.04.2011 – 19.12.2011, precum și obligația reclamantei de plată a următoarelor sume menționate mai sus: .X.lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și .X.lei accesorii.

Pârâtele au fost obligate la restituirea către reclamantă a sumei totale de .X.lei reprezentând TVA și accesorii, încasată ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale.

Pentru a motiva soluția, instanța de fond a reținut că prin actele contestate în cauză organele fiscale au constatat că operațiunea comercială desfășurată între reclamanta S.C. .X. SA și societatea .X. Germania în valoare de .X.lei, având ca obiect executarea și livrarea unei bucăți pregătire bandă și a unei bucăți acumulator bandă (bunuri livrate ulterior de către societatea germană unei societăți din Federația Rusă – .X.) nu este scutită de TVA, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.143 alin.1 lit.a) și art.2 din Ordinul M.F.P. nr.2222/ 2006 și că operațiunea nu a fost una de export.

Instanța de fond a apreciat că problema care se impune a fi soluționată în cauză este aceea dacă operațiunea desfășurată între S.C. .X. SA și .X.Germania se încadrează în scutirea de TVA prev. de art. 143 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din cuprinsul acestui articol, curtea a reținut că textul se referă la operațiunea de vânzare-cumpărare realizată pe teritoriul României, care este scutită de TVA în situația în care cumpărătorul, care nu este stabilit în România, expediază sau transportă bunurile într-un stat din afara Comunității.

Faptul că textul are în vedere livrarea realizată pe teritoriul României și nu operațiunea de export realizată de cumpărător, reiese tocmai din folosirea termenului de „cumpărător”, din care rezultă că scutirea se referă la operațiunea de vânzarea-cumpărare urmată de expedierea sau transportarea în afara Comunității a bunurilor cumpărate din România de către o persoană care nu este stabilită în România. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să scutească de TVA operațiunea de export realizată de cumpărător, nu ar fi folosit

termenul de „cumpărător” întrucât acesta nu are relevanță față de operațiunea de export în care exportatorul nu este cumpărător, ci vânzător.

Interpretarea organelor fiscale a fost apreciată greșită întrucât scutirea de TVA pentru operațiunile de export de bunuri din România în afara Comunității este prevăzută de lit.a) din art.143 alin.1 potrivit căruia „sunt scutite de TVA: ... a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său” și că în această situație legiuitorul folosește noțiunea de furnizor, noțiune în care se încadrează și persoana nestabilită în România și care cumpără bunuri din țară iar apoi le expediază sau transportă în afara Comunității, astfel că textul art.143 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ar rămâne fără aplicabilitate practică, ceea ce nu poate fi primit întrucât textul trebuie interpretat în sensul producerii de efecte juridice.

S-a mai reținut că nu are relevanță dacă transferul derulat între reclamantă, societatea din Germania și societatea din Federația Rusă s-a realizat prin una sau două operațiuni, ci dacă operațiunea derulată în România între reclamantă și societatea din Germania se încadrează în scutirea prev. de art.143 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S-a apreciat că este scutită de TVA operațiunea de vânzare-cumpărare realizată integral pe teritoriul României, dacă sunt îndeplinite și celelalte condiții prev. de art.143 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume:

- cumpărătorul să nu fie stabilit în România;
- cumpărătorul să expedieze sau să transporte bunurile în afara comunității;
- să nu fie vorba de bunuri folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau oricărui alt mijloc de transport de uz privat.

Dovada îndepliniri acestor condiții se face cu documentele prev. de art. 3 alin. 2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul MFP nr.2222/2006, potrivit căruia scutirea de TVA „se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prev. la art. 2 alin. 2 lit. a) și b) și cu documentele din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de

transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.

Documentele prev. la art.2 alin.2 lit.a) și b), la care face trimitere textul de mai sus sunt documentele aferente exportului realizat de cumpărător și anume:

- factura, care trebuie să conțină informațiile prev. la art. 155 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă, transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației de export;

- unul dintre următoarele documente: 1) declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau 2) documentul de însoțire de export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau 3) confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal.

Având în vedere că exportul nu este realizat de furnizorul care solicită scutirea de TVA, ci de către cumpărătorul bunurilor de la furnizor, s-a considerat, de către instanța de fond, că în documentele prev. de instrucțiunile de mai sus nu trebuie să figurează furnizorul, ci cumpărătorul, în speța de față societatea din Germania, .X. Germania și nu reclamanta, astfel că sunt lipsite de relevanță apărările pârâtelor, potrivit cărora pe documentele aferente exportului și livrării bunurilor în Federația Rusă apare ca furnizor .X. Germania și nu reclamanta, întrucât aceasta nu a invocat art.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul MFP nr.2222/2006 care se referă la scutirea prev. de art.143 alin.1 lit. a) din Codul fiscal, ci art.3 din aceleași instrucțiuni care se referă la scutirea prev. de art.143 alin. 1 lit.b) din Codul fiscal.

Din înscrisurile depuse de reclamantă, s-a reținut că aceasta a făcut dovada că operațiunea de livrare bunuri către .X. Germania din luna iunie 2009, întrunește condițiile de scutire de TVA prev. de art.143 alin.1 lit.b) din Codul fiscal, depunând documentele prev. de art. 3 alin. 2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul MFP nr. 2222/2006. Astfel :

- bunurile au fost cumpărate de o societate care nu este stabilită în România, și anume .X. stabilită în Germania,

- acest cumpărător a expediat și transportat bunurile în afara Comunității, și anume către societatea .X. .X. din Federația Rusă, bunurile părăsind România în luna octombrie 2009,

- bunurile respective (pregătire bandă și acumulator bandă) nu fac parte din cele excluse expres de la scutire, nefiind vorba de bunuri folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau oricărui alt mijloc de transport de uz privat.

Legat de îndeplinirea acestor condiții, s-a apreciat că este lipsit de relevanță aspectul că bunurile respective au fost depozitate de către .X. în localitatea Jilava, în perioada iunie-octombrie 2009, esențial fiind faptul că societatea germană a achiziționat aceste bunuri cu intenția de a le livra în Federația Rusă, că bunurile au fost livrate în Federația Rusă după o perioadă relativ scurtă și că acele bunuri nu au fost folosite, ci doar depozitate în localitatea Jilava.

A fost menținută soluția de respingere a contestației reclamantei pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului achiziționat, inclusiv majorările aferente acestei sume din decizia de impunere, sumă pe care reclamanta nu a contestat-o prin acțiunea de față.

În ceea ce privește capetele de cerere privind deciziile ulterioare de stabilire a accesoriilor pentru taxa pe valoarea adăugată de mai sus, pentru suma totală de .X.lei calculată pentru perioada 20.04.2011 – 19.12.2011, prima instanță a reținut că se impune anularea și acestor decizii ca urmare a anulării obligației principale pentru a cărei neexecutare au fost stabilite accesoriile, în baza principiului „*accessorium sequitur principale*” și că sunt neîntemeiate apărările pârâtelor privind lipsa procedurii prealabile și tardivitatea contestării acestor decizii ulterioare de stabilire accesorii, întrucât reclamanta nu invocă motive care să se refere strict la aceste decizii (cum ar fi erori de calcul), ci solicită anularea acestor decizii ca urmare a anulării deciziei de impunere privind obligația principală pentru neexecutarea căreia au fost stabilite accesoriile.

Având în vedere soluția de anulare, în parte, a deciziei de impunere inițială și a celor ulterioare de stabilire accesorii, s-a dispus anularea obligației reclamantei de plată a următoarelor sume

menționate în aceste decizii : .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și .X. lei accesorii.

Întrucât reclamanta a achitat obligațiile de mai sus, ce au fost anulate prin prezenta sentință, a fost admis și capătul de cerere privind restituirea acestor sume, fiind întrunite condițiile prev. de art. 117 lit. d din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care au fost obligate părțile să restituie reclamantei suma totală de .X. lei reprezentând TVA și accesorii, încasată ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale.

3. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs A.N.A.F. și D.G.F.P. .X., invocând nelegalitatea hotărârii pentru că a fost dată cu aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedura civilă.

În recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a fost reluată situația de fapt și a fost criticată soluția de fond pentru că, în mod greșit, nu a avut în vedere împrejurarea potrivit căreia reclamanta a livrat bunurile societății germane prin predarea efectivă a bunurilor destinate pieței CEE și apoi a facturat în regim de scutire de TVA, considerând că operațiunea este o livrare intracomunitară, cu destinația Germania și declarând-o astfel în decontul de TVA aferent lunii iunie 2009 cât și în Declarația 390 aferentă trimestrului II 2009.

Ca urmare a informării efectuate de partenerul german, referitoare la modificarea destinației bunurilor făcută la solicitarea expresă a beneficiarului din Federația Rusă, intimata-reclamantă a stornat operațiunea reținând că bunurile au părăsit teritoriul României și a declarat operațiunea ca fiind export în conformitate cu prevederile art.143 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003.

S-a arătat că .X. Germania a preluat bunurile de la intimata-reclamantă în perioada 22.06.2009 - 26.06.2009, le-a transportat de la .X. la .X., depozitându-le, până la plecarea definitivă la sfârșitul lunii septembrie 2009, în incinta .X. Jilava și, ulterior, exportându-le în Federația Rusă, în nume propriu. Declarațiile vamale de export și documentele de transport internațional C.M.R., cu loc de plecare comuna Jilava, dovedesc, în opinia recurentelor, că în mod corect s-a reținut că s-au efectuat 2 transferuri succesive ale dreptului de

proprietate a bunurilor produse de intimata-reclamantă și se impune înlăturarea susținerilor contrare.

S-a apreciat că nu pot fi luate în considerare susținerile instanței de fond privitoare la existența unei singure tranzacții cu destinația Federația Rusă, deoarece intimata-reclamantă a livrat bunurile către partenerul german stabilit în Comunitate de la poarta fabricii, cu destinația Comunitatea Europeană, așa cum rezultă din facturi.

Ulterior, partenerul german a întocmit declarații de export către Federația Rusă, în nume propriu, cu locul de plecare din România și destinația Federația Rusă, așa cum procedează un proprietar, astfel că se impunea înlăturarea susținerilor privitoare la interpretarea greșită a convențiilor și livrărilor.

Cât tip intimata-reclamantă a livrat în România bunuri pentru un partener, operațiunea reprezintă o livrare dintre cele prevăzute de art.128 alin.6 din Legea nr.571/2003 și cota de TVA aplicabilă este cota standard de 19% prevăzută de art.140 din Legea nr.571/2003.

S-a învederat și faptul că intimata-reclamantă nu poate fi considerată exportator deoarece art.143 Cod fiscal conține enumerativ și limitativ tranzacțiile care sunt scutite de taxe și aceste dispoziții nu pot fi extinse sau asimilate pentru alte operațiuni având în vedere principiul că excepțiile sunt de strictă interpretare, iar în domeniul fiscal cu atât mai mult sunt limitativ prevăzute.

Au fost invocate prevederile art.3 alin.1 și 2 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1 lit.a)-i), art.143 alin.2 și art.144¹ Cod fiscal, iar în raport de aceste prevederi s-a apreciat că sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărător care nu este stabilit în România, scutirea de taxă justificându-se de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute de art.2 alin.2 lit.a) și b) din dispoziția legală mai sus invocată și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, respectiv decontul de transport, comandă de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Recurentele susțin că intimata-reclamantă nu a justificat scutirea de taxa pe valoare adăugată aferentă livrărilor de bunuri cu niciunul din documentele expres prevăzute de legiuitor, respectiv nu deține facturi întocmite către beneficiarul din Federația Rusă .X. .X.,

documente de transport, comanda de cumpărare sau contractul încheiat cu acest beneficiar, documentele de asigurare, declarația vamală de export sau altele dintre cele prevăzute de lege.

Mai mult, facturile către .X. .X. au fost întocmite de .X. Germania, în declarațiile vamale de export este înscrisă la rubrica exportator firma germană, cumpărător societatea din Federația Rusă, locul de încărcare al bunurilor este comuna Jilava, România, iar pe documentele de transport expeditorul este indicat ca fiind .X. Germania, destinatarul este firma din Federația Rusă, notificările de export au fost emise de DRAOV - Direcția municipiului .X. pentru Accize și Operațiuni Vamale.

S-a apreciat de către recurente și că, în mod eronat, instanța de fond a împărțit susținerea intimetei-reclamante potrivit căreia transportul de bunuri din România în alt stat membru este un nontransfer, în conformitate cu dispozițiile art.128 alin.12 lit.d) Cod fiscal, în cazul în care bunurile vor face obiectul unui export în baza art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal și când vor părăsi teritoriul Comunității, deoarece nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, ori în cauză bunurile nu au părăsit teritoriul României, transportul realizându-se pe ruta .X.-Jilava, în România.

Tot eronată a fost considerată preluarea de către instanța de fond a susținerilor intimetei-reclamante potrivit cărora în cauză ar opera dispozițiile art.1 alin.2 din OMFP nr.2222/2006, deoarece acestea privesc situația în care operatorii economici nu sunt în posesia documentelor de justificare a scutirii la momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor se face în termen de 90 de zile de la data la care a fost emisă factura.

Pentru toate aceste argumente s-a solicitat respingerea capătului de cerere privind anularea actelor fiscale și menținerea lor pentru obligații de plată suplimentare de .X.lei reprezentând:

- .X.lei TVA suplimentară aferentă perioadei 01.06.2009 - 30.06.2009;
- .X.lei obligații fiscale accesorii pentru perioada 28.07.2009 - 19.04.2011.

S-a apreciat că este greșită soluția instanței de fond și în privința excepției inadmisibilității acțiunii în ceea ce privește deciziile ulterioare de stabilire a accesoriilor pentru TVA deoarece, ca și pentru

deciziile de plată a accesoriilor, trebuia urmată procedura administrativă prevăzută de art.205 și următoarele din O.G. nr.92/2003 și art.7 din Legea nr.554/2004 și a fost reiterată excepția lipsei procedurii prealabile pentru acest capăt de cerere.

În cauză, nu s-a făcut dovada îndeplinirii unei proceduri prealabile pentru deciziile referitoare la obligații de plată accesorii nr..X./ 21.12.2011, nr..X./ 5.12.2011, nr..X./ 12.10.2011 și nr.X/ 26.10.2011, decizii emise de AFPCM .X. reprezentând accesorii aferente TVA suplimentar, impozit pe venit din salarii și pentru alte contribuții ale angajatorului.

S-a invocat și tardivitatea contestării deciziilor referitoare la accesorii peste termenul de decădere de 30 de zile în care trebuiau atacate.

S-a solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței și respingerea în tot a acțiunii ca nefondată.

4. Soluția instanței de recurs

După examinarea motivelor de recurs, a dispozițiilor legale incidente în cauză, Înalta Curte va respinge recursurile declarate pentru următoarele considerente:

Instanța de fond a fost investită cu acțiune în anulare a Deciziei de impunere nr.X/ 27.04.2011, a Deciziei nr.420/2012 emisă în soluționarea contestației administrative împotriva deciziei de impunere, dar și a deciziilor referitoare la obligații de plată accesorii.

Organele fiscale au stabilit obligații fiscale în sarcina intimatelor-pârâte reprezentând TVA de plată suplimentară și accesorii în legătură cu livrarea unor bunuri în luna iunie 2009, apreciind că operațiunea efectuată nu reprezintă export și, deci, nu este scutită de la plata TVA-ului.

În luna iunie 2009 intimata-reclamantă a livrat firmei din Germania (.X.) o serie de bunuri în valoare de X Euro și a emis factură, cu scutire de TVA, apreciind că este o livrare intracomunitară pentru că bunurile urmau fi transportate în Germania.

Ulterior, intimata-reclamantă a aflat că bunurile nu au fost transportate în spațiul comunitar (Germania) ci au fost depozitate în comuna Jilava și ulterior livrate în Rusia, adică în afara spațiului comunitar.

Aflând despre faptul că bunurile au părăsit spațiul comunitar, fiind o operațiune de export, intimata-reclamantă și-a rectificat

declarațiile de TVA și decontul având în vedere că operațiunea de export era tot o operațiune scutită de TVA.

Organele fiscale au apreciat că livrarea bunurilor de către intimata-reclamantă către firma din Germania reprezintă o livrare de bunuri și pentru care se impune colectarea TVA-ului.

Instanța de fond a admis acțiunea considerând că sunt aplicabile dispozițiile art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal.

Potrivit art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal, „sunt scutite de taxă: b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană, în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat”.

În motivele de recurs se critică soluția instanței de fond pentru că nu a ținut seama de faptul că intimata-reclamantă a livrat bunurile societății germane, prin predare efectivă, a considerat această livrare ca fiind intracomunitară, iar ulterior a declarat-o ca fiind operațiune de export, dar aceste critici sunt nefondate.

Într-adevăr, intimata-reclamantă a considerat inițial, că livrarea bunurilor către firma din Germania este o livrare intracomunitară, scutită de plata TVA, iar ulterior a considerat-o operațiune de export și ea scutită de plata TVA, dar rectificarea declarațiilor depuse la organele fiscale nu poate justifica întocmirea actelor contestate în prezenta cauză.

Potrivit art.84 alin.1 și 2 Cod procedura civilă: (1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. (2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative”.

Având în vedere că rectificarea declarațiilor s-a făcut conform prevederilor legale mai sus citate, această operațiune nu dovedește legalitatea actelor fiscale întocmite de organele fiscale prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina intimatei-reclamante pentru a putea fi reținută de instanța de fond în soluționarea cauzei.

În condițiile în care instanța de fond a reținut incidența în cauză a art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal, în motivele de recurs au fost preluate, în principal, susținerile din apărările invocate în fața instanței de fond, dar fără a fi criticate susținerile avute în vedere la admiterea acțiunii.

Din analiza art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal pentru a putea beneficia de scutirea de la plata TVA rezultă că sunt necesare îndeplinirea următoarelor condiții:

- să existe o livrare de bunuri între un furnizor (cel care va beneficia de scutire de plată a TVA) către un cumpărător;
- cumpărătorul bunurilor să nu fie stabilit în România;
- bunurile cumpărate de acesta să fie expediate sau transportate în afara spațiului comunitar de către cumpărător sau de altă persoană în contul acesteia;
- să nu fie vorba de bunuri exceptate (bunurile transportate de cumpărător însuși și care sunt folosite la echipa ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat).

Recurentele susțin că intimata-reclamantă nu poate fi considerată exportator și se precizează că dintre condițiile cerute de art.3 alin.1 și 2 din OMFP nu ar fi îndeplinită condiția prezentării de documente, respectiv documentul de transport, de asigurare, însă aceste susțineri sunt nefondate.

Interpretarea dată de organele fiscale atât art.143 alin.1 lit.b) Cod procedura fiscală și art.3 alin.1 și 2 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute de art.143 alin.1 lit.a)-i), art.143 alin.2 și art.144¹ Cod fiscal, este greșită.

Așa cum am arătat anterior, art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal are ca ipoteză exact situația în care s-a aflat intimata-reclamantă, respectiv o livrare de bunuri de către un furnizor către o firmă (cumpărătoare) ce nu este stabilită în România și care expediază sau transportă bunurile livrate în afara Comunității (în speță, Rusia) și fără a fi în discuție bunuri exceptate de la scutirea de TVA (în cauză, bunurile furnizate „pregătire bandă” și „acumulator bandă” nu sunt bunuri exceptate de la plata scutirii TVA).

În legătură cu documentele cerute de art.3 alin.2 din OMFP nr.2222/2006, dovada că art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal îi este aplicabil

intimatei-reclamante este chiar termenul folosit de actul normativ, acela de „furnizor”, care în speță este chiar intimata-reclamantă.

„Furnizorul”, pentru a putea beneficia de scutire de la plata TVA trebuie să prezintă următoarele documente: cele prevăzute de art.2 alin.2 lit.c) și b), adică factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de art.155 alin.5 Cod fiscal sau dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației de export sau unul dintre următoarele documente: declarația vamală de export certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar și/ sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală, documentul de însoțire de export (EAD), certificat de la biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar și/ sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal.

Organele fiscale pornesc, în analiza necesității depunerii acestor documente, de la premisa greșită că, pentru a putea beneficia de scutirea prevăzută de art.143 alin.1 lit.b) Cod fiscal, se impune ca în declarațiile vamale de export să figureze intimata-reclamantă, or, așa cum am arătat ea are numai calitatea de „furnizor” al unor bunuri livrate către o altă firmă (ce îndeplinește condițiile cerute de lege) ce au fost expediate ulterior sau transportate în afara spațiului comunitar și este firesc ca în declarațiile de export să fie înscrisă firma din Germania care a expedit bunurile în afara Comunității, dar aceste documente se cer depuse pentru a face dovada că bunurile au fost expediate sau transportate în alte țări decât cele din Uniunea Europeană pentru a putea beneficia de scutire și că bunurile nu sunt din categoria celor exceptate.

Faptul că bunurile livrate de intimata-reclamantă au fost depozitate pentru o scurtă perioadă de timp în România, nu schimbă caracterul tranzacției și încadrarea sa ca fiind o livrare scutită de plata TVA potrivit art.143 alin.1 lit.b) Cod procedura fiscală, astfel că nu poate fi susținută ideea că prin vânzarea bunurilor către firma din Germania și depozitarea lor în România ar fi avut loc o „livrare” de bunuri în sensul art.128 alin.6 Cod fiscal.

În motivele de recurs s-au făcut referiri la faptul că instanța de fond ar fi preluat în mod eronat susținerile reclamantei potrivit cărora în cauză ar opera dispozițiile art.1 alin.2 din OMFP nr.2222/ 2006,

însă în motivarea soluției instanței de fond nu s-a făcut referire la acest text.

În privința criticilor din motivele de recurs legate de greșita soluționare a excepției lipsei plângerii prealabile pentru deciziile ulterioare de stabilire a accesoriilor, se constată că acestea sunt nefondate.

Deciziile ulterioare de stabilire a accesoriilor pentru TVA calculate pentru perioada 20.04.2011 - 19.12.2011 au fost anulate de către instanța de fond pentru că a fost anulată obligația principală.

Așa cum rezultă din considerentele și dispozitivul sentinței, deciziile ulterioare de stabilire a accesoriilor au fost anulate numai în parte, în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată și nu în privința altor impozite sau taxe.

Prin urmare, sunt nefondate criticile din motivele de recurs referitoare la faptul că au fost anulate deciziile privind calculul accesoriilor privind alte impozite și contribuții, în condițiile în care instanța de fond a precizat expres că se anulează numai accesoriile ce vizează TVA stabilită prin actele contestate în cauză.

Într-adevăr, actele administrativ-fiscale nu pot fi contestate direct în fața instanței de contencios administrativ, ci se impune parcurgerea procedurii contestației administrative prevăzute de art.205 Cod procedura fiscală, dar, în speță, au fost anulate deciziile de calcul ulterior al accesoriilor în virtutea *principiului resolutio iure dantis, resolvitur ius accipientis*.

De altfel, în raport de prevederile art.47 alin.2 Cod procedura fiscală, nu era necesar ca intimata-reclamantă să solicite anularea, pe cale separată, cu parcurgerea procedurii prealabile administrative, a deciziilor de calcul a accesoriilor pentru TVA ci era suficient să aștepte soluționarea litigiului privind impunerea la plată a TVA-ului suplimentar.

Potrivit art.47 alin.2 Cod procedura fiscală: „Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor

administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente”.

În aceste condiții și pentru că instanța de fond a anulat deciziile de calcul a accesoriilor numai pentru TVA și nu pentru alte contribuții sau impozite, nu se mai impune a fi analizată nici excepția tardivității contestării acestor decizii pentru că, în temeiul art.47 alin.2 Cod procedură fiscală, în condițiile anulării creanței fiscale principale, nu pot subzista nici creanțele fiscale accesorii calculate acesteia.

Pentru că intimata-reclamantă a achitat sumele ce au fost stabilite cu titlu de creanță fiscală suplimentară și accesoriile acesteia, în mod corect, ca urmare a anulării actelor fiscale prin care acestea au fost stabilite, instanța de fond a dispus, la cererea acesteia, restituirea sumelor de către organele fiscale, astfel că și criticile referitoare la acest aspect sunt nefondate.

Apreciind că soluția instanței de fond este legală și temeinică, în baza art.312 Cod procedura civilă raportat la art.20 din Legea nr.554/2004, vor fi respinse recursurile ca nefondate.

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

Respinge recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 21 noiembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 13 martie 2014.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,
X