

ROMANIA

CURTEA DE APEL IAȘI  
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA NR. 408/CA  
Ședința publică de la 14 iulie 2010

Completul compus din:

Președinte - Violeta Elena Pinte  
Judecător - Leocădia Roșculeț  
Judecător - Dan Mircea Tăbăltoc  
Grefier - Nicoreta Trâncă

Pe rol pronunțarea asupra cauzei de contencios administrativ și fiscal privind pe recurenta - intimată S.C. " KIMI TRADING " S.R.L, cu sediul în Vaslui, str.Vidin, bloc 65, sc.A, ap.16, județul Vaslui, în contradictoriu cu intimatele - recurente Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui și Administrația Finanțelor Publice Vaslui, având ca obiect contestație act administrativ fiscal - recursuri declarate împotriva sentinței civile nr. 283/CA/30.11.2009, pronunțată de Tribunalul Vaslui în dosarul nr. 447/89/2008.

La apelul nominal făcut în ședința publică, sunt lipsă reprezentanții părților din proces. Procedura este legal îndeplinită.

Se referă, de către grefier, că dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 12 iulie 2010, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când, din lipsă de timp pentru deliberare, s-a dispus amânarea pronunțării pentru astăzi 14 iulie 2010.

După deliberare,

CURTEA DE APEL,

Asupra recursurilor de față;

Prin sentința nr. 283/CA din 30 noiembrie 2009, Tribunalul Vaslui, respingând excepția inadmisibilității, a admis, în parte, acțiunea formulată de reclamanta S.C. Kimi Trading S.R.L. Vaslui, în contradictoriu cu Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui și Administrația Finanțelor Publice Vaslui, dispunând anularea deciziei nr. 39 din 14.02.2008, emisă de D.G.F.P. Vaslui, a deciziei de impunere nr. 174 din 5.12.2007 și a raportului de inspecție fiscală nr. 27513 din 31.10.2007, emisă de A.F.P. Vaslui, cu privire la suma de 43.285,85 lei reprezentând TVA, precum și a deciziei nr. 40 din 6.03.2008, emisă de D.G.F.P. Vaslui, a deciziei nr. 165 din 26.10.2007, a rapoartelor de inspecție fiscală nr. 21590/19.10.2007 și nr. 21590/26.10.2007, cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2005 și a majorărilor de întârziere, impozit calculat la baza impozabilă de 57.996 lei, cu privire la impozitul pe dividende și majorări prin deducerea cheltuielilor de protocol de 516,13 lei, 823,02 lei, 838,59 lei, 514,86 lei, 1103,38 lei și 1868,11 lei, pentru trimestrele 2, 3 și 4 din anul 2005 și trimestrele 2, 3 și 4 din anul 2006, precum și în ceea ce privește suma de 19.436 lei, reprezentând TVA colectată și majorări de întârziere, calculate pentru avansurile încasate de S.C. Brailact S.A, la care s-au adăugat cheltuieli de judecată în sumă de 1.814 lei.

Pentru a se pronunța astfel, prima instanță a reținut că excepția inadmisibilității acțiunii, pentru neîndeplinirea procedurii prealabile de contestare a rapoartelor de inspecție fiscală 21590 din 19.10. 2007 și din 26.10.2006, este nefondată din moment ce, prin decizia nr. 40/2008, au fost soluționate contestațiile formulate împotriva actelor administrative menționate.

Procedând la verificarea legalității raportului de inspecție fiscală 271513/31.10.2007, prima instanță a reținut că, în ceea ce privește suma de 6.410,10 reprezentând diferență TVA, pentru cheltuieli cu navele care nu mai erau în gestiune reclamantei, fiind înmatriculate sub pavilion grec, în cauză nu au fost administrate probe care ateste că serviciile facturate după radierea navelor au fost prestate anterior, apreciind că nu poate recunoaște dreptul de deducere pentru achiziții de servicii care nu au fost făcute în folosul unor operațiuni taxabile, fapt pentru care s-a respins contestația cu privire la această sumă.

În ceea ce privește suma de 7.982 lei, reprezentând TVA aferentă unui avans primit la S.C. Ecoplant S.R.L. Berezeni, prima instanță, constatând că suma a fost achitată prin bancă fără a se indica titlul cu care s-a făcut acea plată, a apreciat că plata nefiind urmare unei operațiuni impozabile, în sensul art. 126-128 Cod fiscal, contestația este întemeiată.

Referitor la suma de 35.303,85 lei, TVA aferentă mărfurilor lipsă în gestiune, prima instanță a reținut că, deși, în mod logic operațiunea de determinare a stocului de marfă de la punctul de lucru Fălcu, prin luarea unei declarații gestionarului și apoi prin calculul valorii intrărilor și ieșirilor, înscrise în contabilitate, în perioada 1.09.2007 - 12.10.2007, este corectă modul în care s-a determinat stocul de marfă la data de 12.10.2007, ca valoare de reper, este subiectiv, nerealizându-se o inventariere efectivă a mărfurilor existente, de către echipa de control, și că, în lipsa unui inventar serios baza de impozitare nu poate fi considerată certă, drept pentru care contestația a fost admisă în această parte.

În ceea ce privește raportul de inspecție fiscală nr. 21590 din 19 octombrie 2007, prima instanță a găsit întemeiată contestația formulată cu privire la cuantumul bazei impozabile suplimentare privind impozitul pe profit, aferent anului fiscal 2005, în cuantum de 57.996 lei, reținând că nu a fost întocmit un contract, prin care să se detalieze data și modalitatea predării bunurilor, dar că, din perspectiva raportului de drept comercial, se impune constatarea că operațiunea juridică respectivă s-a executat în anul fiscal 2006, în momentul în care contestatoarea a intrat în proprietatea bunurilor vândute, astfel că suma facturată în anul 2005 reprezintă în realitate un venit în avans, suma de 97.862,99 lei trebuind considerată astfel venit obținut în trimestrul I al anului fiscal 2006 și nu al anului 2005, considerente pentru care contestația cu privire la cuantumul bazei impozabile suplimentare privind impozitul pe profit, aferent anului fiscal 2005, în cuantum de 57.996 lei, a fost admisă.

Examinând impozitul pe dividende, prima instanță a apreciat că, deși multe din cheltuielile făcute, precum cele cu procurarea de ochelari, medicamente, ciorapi etc., nu pot fi asimilate unor cheltuieli de protocol, totuși alte cheltuieli, făcute cu achiziționarea de ceasuri, bijuterii, tablouri, s-ar putea circumscrie unor astfel de cheltuieli, deductibile în mod limitat, dându-se prevalență principiului naturii operațiunii față de forma acesteia, admițându-se, ca urmare, în parte, contestația cu privire la impozitul pe dividende și dispunându-se recalcularea bazei impozabile, iar subsecvent acestei operațiuni recalcularea și a cuantumului obligațiilor accesorii, considerându-se că, în mod legal, inspectorii fiscali au reținut că suma de 259.432 lei a reprezentat o încasare de dividende, respingându-se contestația privitoare la impozitul pe dividende aferent unei baze impozabile de 259.432 lei.

Cât privește raportul de inspecție fiscală nr. 21590 din 26.10.2007, prima instanță a reținut că suma de 12.557,08 lei reprezintă TVA colectat aferent unor cheltuieli evidențiate în baza unor bonuri fiscale fără să se fi formulat motive de contestație pentru această sumă și că din moment ce respectivele cheltuieli nu se refereau la combustibil, se impune respingerea contestației cu privire la respectiva sumă, înregistrată eronat ca și TVA deductibilă, apreciind că în ceea ce privește suma de 14.751 lei, reprezentând TVA aferent valorii combustibilului reținut ca neutilizat de societate pentru activitatea desfășurată, se impune a se face aplicațiunea art. 145 alin. 3 din Codul fiscal, întrucât bonurile fiscale respective nu îndeplineau condițiile cerute pentru a fi considerate documente justificative pentru decontarea TVA, evocându-se în sprijinul acestei concluzii Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Considerând că obligația înregistrării contabile a operațiunilor economice revine reprezentanților agentului economic și observând că aprecierile expertului contabil nu sunt susținute de documente, prima instanță, făcând trimitere la practica instanței supreme, a respins,

ca neîntemeiată, contestația cu privire la suma de 27.328 lei, înregistrată eronat ca TVA deductibilă; în ceea ce privește suma de 19.436 lei, primită de la Brailact, apreciindu-se că operațiunea respectivă nu este o livrare de bunuri, ci o prestare de servicii, în sensul art. 129 Cod fiscal, astfel că TVA trebuie colectată asupra contravalorii comisionului aferent serviciilor prestate, admitându-se, pentru aceste motive, contestația cu privire la această sumă.

În ceea ce privește suma de 11.019 lei, reținută ca TVA ce trebuie să fie colectată, aferentă livrării externe a două motoare de navă, prima instanță, constatând că din conținutul contractelor încheiate nu rezultă dacă navele erau sau nu echipate cu motoare, și că bunurile au fost facturate direct beneficiarului extern, pe data de 29.12.2005, în condițiile în care intrarea în proprietatea vaselor s-a făcut în luna ianuarie 2006, a concluzionat că operațiunea pretinsă nu există, înlăturându-se concluziile expertului contabil, ca unele ce nu sunt susținute de documente, și respingându-se, pentru aceste motive, contestația în această parte a ei.

Împotriva acestei sentințe au introdus recurs reclamanta S.C. „Kimi Trading” S.R.L. Vaslui și pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui și Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Vaslui.

Reclamanta critică hotărârea primei instanțe pe motiv că în mod nejustificat nu s-a dat eficiență celor patru facturi înregistrate în contabilitatea sa și cuprinse în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, ignorându-se faptul că vânzătorul avea obligația să aducă navbele în stare de funcționare și să le poziționeze la chei, fapt ce implică operațiuni de tractare și manevrare, făcute de firme specializate, cheltuieli ce au astfel legătură strictă cu veniturile încasate, servicii fiind facturate cu respectarea art. 155 Cod fiscal, chiar dacă navele au ieșit din patrimoniu la data de 1.08.2008, cheltuieli pe care le consideră a fi deductibile fiscal.

În ceea ce privește impozitul pe dividende, aferent unei baze impozabile de 259.432 lei, reprezentând sumele ridicate de asociatul unic, recurenta susține că suma respectivă trebuia tratată ca fiind un debit ce trebuia restituit și nu ca dividende, în final apreciindu-se că soluțiile date în cazul raportului de inspecție fiscală nr. 21590 din 26.10.2007 „... nu a avut în vedere, în multe situații, raționamentul economic”, ci numai „regulamentele în domeniu, care nu au fost interpretate în cadrul existent în cauză”.

Pârâtele Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Vaslui și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui, prin recursurile ce au formulat, critică hotărârea primei instanțe pe motiv că nu s-a observat că, din materialul probator administrat, nu rezultă că reclamanta ar fi restituit sumele de bani încasate de la S.C. Ecoplant S.R.L. Berezeni, că suma de 35.303,85 lei, reprezentând TVA aferent mărfurilor lipsă din gestiune, s-a determinat pe baza inventarului efectuat la data de 12 octombrie 2007, ca diferență între intrările în contabilitate și stocul existent, că vânzarea efectuată către S.C. Ergomare S.A. Grecia nu este conformă prevederilor Codului civil, din moment ce bunul individual determinat nu se afla în proprietatea vânzătorului, corect înregistrându-se venitul în trimestrul I al anului 2006, că nu există nici un temei pentru a se considera că achizițiile de produse alimentare, ceasuri, bijuterii, tablouri, aparate medicale etc., aveau caracter deductibil, că nu s-au întocmit facturi fiscale de decontare a sumelor de bani către S.C. Brailact S.A., conform art. 137 alin. 3 lit. e Cod fiscal și că, în lipsa dovezii decontării, ele au fost tratate în mod corect ca venituri, precum și că obligarea la cheltuieli de judecată nu s-a făcut în funcție de valoarea sumelor admise în favoarea reclamantei.

Pârâtele – recurente, prin întâmpinările depuse, au solicitat respingerea recursului promovat de reclamantă, iar aceasta din urmă, la rândul ei, prin întâmpinare, a solicitat respingerea recursurilor promovate de către pârâte.

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, prin prisma motivelor de recurs și a dispozițiilor legale aplicabile, Curtea reține că, în urma verificărilor efectuate, în cursul anului 2007, de către inspectorii din cadrul Administrației Finanțelor Publice Vaslui, au fost întocmite un număr de trei rapoarte, ce au fost înregistrate sub nr. 21590 din 19.10.2007, nr. 21590 din 26.10.2007 și nr. 27513 din 31.10.2007, că împotriva acestora S.C. Kimi Trading S.R.L. a formulat contestațiile ce au fost înregistrate sub nr. 35117 din 25.11.2007 și respectiv sub nr. 35118 din 26.11.2006, și că, asupra acestor contestații, D.G.F.P. Vaslui s-a pronunțat



prin decizia nr. 39/2007 din 14.02.2008 și respectiv prin decizia nr. 40/6.03.2008, acte administrative a căror anulare se solicită prin actiunea reunită de față.

Curtea constată, de asemenea că, în urma constatărilor consemnate în cele trei inspecție fiscală mai sus-menționate, Administrația Finanțelor Publice Vaslui a emis de impunere nr. 150 din 19 octombrie 2007, nr. 165 din 26 octombrie 2007 și decizia nr. 5 din 5 noiembrie 2007, prin care, în sarcina S.C. Kimi Trading S.R.L. Vaslui, au fost impuse „obligatii fiscale suplimentare de plată”, acte administrativ fiscale care nu au fost contestate prin procedura administrativă și nici prin cererile de chemare în judecată, acestea fiind înregistrate la Tribunalul Vaslui sub nr. 447/89/2008 și nr. 815/89/2008.

Pe lângă faptul că nu a fost legal investită cu cererea de anulare a actelor emise de către uneia din de impunere amintite, Tribunalul Vaslui a procedat la desființarea lor, fără ca reclamația să fi fost chemată în judecată pe emitentul actului, respectiv pe Administrația Finanțelor Publice Municipiului Vaslui,

în condițiile în care, prin încheierea din 12 octombrie 2009, Tribunalul Vaslui a respins cererea de introducere în cauză a A.F.P. Vaslui, formulată de pârâta D.G.F.P., Vaslui, iar la data de 9 noiembrie 2009 s-a dispus, fără nici o motivare și cu ignorarea limitelor de competență permise de art. 16 ind. 1 din Legea nr. 554/2004, „citarea pârâtelor D.G.F.P. Vaslui și Vaslui”, deși până la acel termen respectiva structură administrativă municipală nu figurează în proces.

Mai mult decât atât, prima instanță nu a sesizat faptul că, potrivit dispozițiilor art. 16 Cod procedură fiscală, dreptul de a contesta se poate exercita în mod exclusiv, doar cu privire la „titlul de creanță și împotriva altor acte administrative fiscale”, nu și împotriva unor acte care nu au valoarea și semnificația cerute pentru acest tip de acte de autoritate, emise în exercițiul de putere publică.

— Ori O.G. nr. 92/2003 definește noțiunea de act administrativ fiscal, în înțelesul actului normativ, ca fiind actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Cum doar deciziile de impunere pot fi considerate în cauză acte administrativ – fiscale întrucât doar prin intermediul lor au fost stabilite obligații fiscale determinate, iar rapoartele întocmite de inspectorii fiscali apar ca simple acte de constatare, ce nu dau naștere, prin ele însele, unor obligații fiscale, Curtea apreciază că soluția legală ce trebuia dată contestațiilor formulate de reclamanta - recurentă era aceea de respingere a acestora, ca fiind inadmisibile.

Faptul că organul fiscal a cercetat totuși pe fond aceste contestații nu poate avea însă nicio semnificație sau urmări juridice, în ceea ce privește legalitatea sesizării organului fiscal și implicit a acțiunii de sesizare a instanței din moment ce art. 213 Cod procedură fiscală obligă organul competent să soluționeze contestația în limitele sesizării, care în speță se referă la acte care nu aveau valoarea de acte administrativ – fiscale.

Ca atare, constatând că prima instanță a depășit în mod nepermis limitele investirii, s-a pronunțat în contradictoriu cu o structură administrativă ce nu a fost chemată în judecată, au fost anulate acele acte ale unui organ fiscal ce nu a figurat ca parte în prezenta cauză, și că însăși procedura administrativă trebuia considerată ca fiind esențialmente viciată, din moment ce nu au atacat actele administrativ fiscale prin care obligațiile au fost stabilite, în speță deciziile de impunere, emise pe baza rapoartelor de inspecție contestate, Curtea apreciază că soluționarea litigiului s-a făcut cu neobservarea regulilor instituite prin Codul de procedură fiscală, prin Codul de procedură civilă și prin Legea nr. 554/2004 și că, în atare situație, se impune admiterea recursurilor promovate de pârâte, modificarea hotărârii atacate, și, în fond, respingerea acțiunii reclamantei, în întregul ei.

În ceea ce privește recursul promovat de către reclamantă, Curtea constată că acesta este nefondat, atât pentru faptul neregulatei sesizări a instanței, cât și pentru încălcarea regulilor aplicabile procedurii administrative urmate, dar și pentru faptul că, indiferent de reguli ar urma să se aplice în materie comercială, în materie fiscală ea avea obligația respectării cu rigurozitate a Legii contabilității și Codului fiscal, în mod corect prima instanță dând eficiență dezlegării date de Înalta Curtea de Casație și Justiție, prin decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, problemei aplicării

dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. f și art. 145 alin. 8 lit. a și b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE

Admite cererile de recurs introduse de pârâtele Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Vaslui și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui împotriva sentinței nr. 283/CA/ din 30 noiembrie 2009, pronunțată de Tribunalul Vaslui, sentință pe care o modifică în parte.

În fond, respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. „Kimi Trading” S.R.L. Vaslui, în contradictoriu cu pârâtele Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Vaslui și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui, având ca obiect anularea deciziilor nr. 39 din 14 februarie 2008 și nr. 40 din 6 martie 2008, emise de pârâta D.G.F.P. Vaslui, precum și a deciziilor de impunere nr. 174/5.12.2007, nr. 150/19.10.2007 și nr. 165/26.10.2007, și a rapoartelor de inspecție fiscală nr. 27513/31.10.2007, nr. 21590/19.10. 2007 și nr. 21590/26.10.2007, emise de A.F.P. Vaslui.

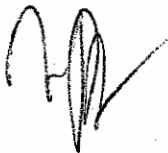
Respinge cererea reclamantei de obligare a pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Respinge recursul introdus de reclamanta S.C. „Kimi Trading” S.R.L.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 14 iulie 2010.

PREȘEDINTE,  
Violeta Elena Pinte



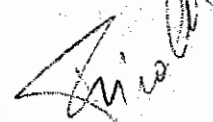
JUDECATOR,  
Leocadia Roșculeț



JUDECĂTOR,  
Dan Mircea Tăbăloș



GREȘIER,  
Nicoreta Trâncă



Red. T.D.M.  
Tehnored. M.C.  
02 ex.

12.08.2010  
Tribunalul Vaslui  
Jud. Iolanda Mihaela Pascaru