

# ROMÂNIA

## CURTEA DE APEL BRAȘOV SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA NR. 1

DOSAR NR. 1

Ședința publică din data de 18 martie 2010

Complet compus din

Președinte - [Nume] - judecător

Judecători - [Nume] - judecător

[Nume] - judecător

Grefier - [Nume]

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra recursului declarat de reclamanta SC [Nume] împotriva sentinței civile nr. [Nume] din 13.10.09, pronunțată de Tribunalul Brașov - secția de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. [Nume] 2006, având ca obiect anulare act de control taxe și impozite.

La apelul nominal făcut în ședință publică, la pronunțare, se constată lipsa părților.

Procedura îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din 16 martie 2010, când părțile prezente au pus concluzii în sensul celor consemnate în încheierea de ședință din aceea zi, care face parte integrantă din prezenta, iar instanța pentru a da posibilitatea părților să depună la dosar concluzii scrise, și în vederea deliberării în baza art. 260 alin.1 Cod procedură civilă a amânat pronunțarea la data de 18 martie 2010.

### CURTEA

Asupra recursului de față:

Constată că prin sentința civilă nr. [Nume] 2009 a Tribunalului Brașov - secția comercială și de contencios administrativ a fost respinsă contestația formulată de contestatoarea SC [Nume] ca fiind nefondată.

Pentru a da această hotărâre, instanța de fond a reținut următoarele:

În urma Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 14.04.2006 de Direcția Controlului Fiscal Brașov cu privire la activitatea contestatoarei SC [Nume] în perioada 01.04.2005 -31.08.2005 (f.25-35 vol.I) a fost emisă Decizia de impunere nr. [Nume] (f.23-24 vol.I), prin care s-a stabilit virarea la bugetul de stat a sumei de [Nume] lei, compus din:

- TVA stabilită suplimentar în sumă de [Nume] lei -deducere în plus TVA în sumă de [Nume] lei față de TVA înscrisă în factura fiscală nr. [Nume] emisă de SC [Nume] Brașov, deducere TVA în sumă de [Nume] lei de pe documentul scos din uz, respectiv factura nr. [Nume] emisă de SC [Nume] București, deducere TVA în sumă de [Nume] lei reprezentând diferențe constituite în raportul de inspecție fiscală anterior nr. [Nume] 5;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de [Nume] lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de [Nume] lei.

Împotriva acestei decizii contestatoarea a formulat contestație administrativă ce a fost soluționată de intimata DGFP Brașov prin Decizia nr. [Nume] 2006, prin care a fost

respinsă ca fără obiect contestația pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, ca neîntemeiată contestația pentru suma de ..... lei reprezentând TVA aferentă facturii BACA nr.3922613/10.06.2005 emisă de SC ..... SRL București, precum și ca neîntemeiată contestația pentru sumele stabilite ca accesorii.

Toate aceste acte administrative au fost contestate în termenul legal la instanța de contencios administrativ.

Instanța a apreciat această contestație nefondată pentru următoarele considerente:

1. Cu privire la suma de ..... lei cu titlu de TVA înscrisă în factura nr.3922613/10.06.2005 s-a reținut că organele fiscale au considerat-o nedeductibilă fiscal întrucât aceasta nu respecta prevederile legale prevăzute de OMFP nr.1849/2003 privind personalizarea formularelor cu regim special.

Părțile au invocat dispozițiile art.6 și respectiv art.6<sup>1</sup> din OMFP nr. 1849/2003 modificat prin OMFP nr.831/1997 privind personalizarea formularelor tipizate cu regim special, texte care arată că:

„Formularele tipizate cu regim special, comune pe economie, executate fără personalizarea datelor emitentului prin pre tipărire, achiziționate până la data de 1 iulie 2004 de utilizatorii finali, persoane fizice și juridice, rămân valabile până la data de 31 decembrie 2004.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare utilizate în activitatea financiară și contabilă, personalizate, tipărite în baza prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 989/2002 privind tipărirea, înscrierea și numerotarea formularelor cu regim special, care nu conțin toate elementele de identificare prevăzute la art. 1 alin. (2), pot fi utilizate până la epuizarea stocului de formulare, cu condiția completării de către emitent, manual sau utilizând sistemele informatice de prelucrare automată a datelor, a elementelor care lipsesc.”

Din prevederile legale invocate mai sus se deduce că numai formularele cu regim special de înscriere și numerotare utilizate în activitatea financiară și contabilă, personalizate, pot fi utilizate până la epuizarea stocului, factura emisă de contestatoare nefiind personalizată nu se încadrează în categoria de facturi specificată de legiuitor. În cauza este vorba despre utilizarea unei facturi nepersonalizate potrivit art.1 alin.9 din HG nr.831/1997 ulterior datei de 31.12.2004, respectiv în cursul anului 2005 când acestea nu mai corespundeau prevederilor legale aflate în vigoare la data utilizării.

Instanța a reținut că reclamanta a utilizat factura fiscală nr.3922613/10.06.2005 care din punct de vedere al formularisticii nu mai corespundea prevederilor legale aflate în vigoare la data utilizării, aceasta pierzându-și valabilitatea la 31.12.2004, sens în care TVA-ul aferent acesteia în mod corect a fost considerat de intimat ca nedeductibil.

2. Referitor la suma de ..... lei reprezentând TVA aferentă achiziției unui elicopter s-a reținut că organele de soluționare a contestației au respins ca fiind fără obiect acest capăt de cerere deoarece aspectele referitoare la caracterul deductibil al sumei de ..... lei reprezentând TVA au fost soluționate de către organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr. ...., care nu au fost contestate.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .... (f.25-35 vol.I) s-a verificat perioada 01.04.2005-31.08.2005, iar organul de inspecție fiscală a constatat ca reclamanta a înregistrat în mod eronat ca deductibilă în luna august 2005 suma de ..... lei, întrucât aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă mijlocului fix în cauza în luna martie 2005, acest drept fiind respins conform raportului de inspecție fiscală anterior nr. .... (f.51-74 vol.I).

În acest prim raport s-a apreciat că suma de ..... lei reprezentând TVA aferentă achiziționării unui elicopter marca E ..... EC 120B în baza Declarației vamale I

1' 02.03.2005 trebuie respinsă la rambursare întrucât organul de inspecție fiscală a constatat că achiziția nu are legătura cu obiectul de activitate autorizat al societății și nu este destinată realizării de operațiuni taxabile conform prevederilor art.145 alin.3, coroborat cu art.128, alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Prin Decizia de impunere nr.2 (f.197 vol.I) organul de inspecție fiscală a respins de la deducere și implicit de la rambursare TVA în valoare de 4000 lei (cu o diferență de 1000 lei față de suma solicitată inițial). Decizia de impunere nr.2 a fost comunicată petentei în data de 26.05.2005, conform susținerilor intimății, și nu a fost contestată potrivit art.177 alin.1 C.pr.fiscală.

Acestea au fost motivele pentru care intimata DGFP a apreciat că înregistrarea sumei de 4000 lei în decontul de TVA al lunii august este nelegală.

Instanța a avut în vedere dispozițiile Titlului VI pct.65 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care arată că:

„65. Orice diferențe de taxă pe valoarea adăugată de plată, constatate de organele de control, cu excepția celor de la pct. 60 alin.5 lit. a și pct. 64 alin.5 lit. a, nu se includ în deconturile de taxă pe valoarea adăugată.”

De asemenea, în adresa nr.82/2005 MFP –Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte, înregistrată la DCF Brașov sub nr. 144/2006 și depusă la dosarul cauzei (f.197 vol.I) arată că:

"Potrivit art.2 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențialii creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

În conformitate cu prevederile art. 134 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în titlul VI din codul fiscal.

Potrivit art.145 alin.1 din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoare adăugată deductibilă devine exigibilă.

Întrucât la momentul achiziției bunului, acesta nu era destinat utilizării pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, societatea nu putea să-și exercite dreptul de deducere pentru bunul respectiv.

Având în vedere cadrul legal mai sus menționat, societatea în cauză nu putea să reînregistreze în jurnalul de cumpărări achiziția aceluiași elicopter.

Totodată conform pct.65 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 orice diferențe de taxă pe valoare adăugată de plată constatate de organele de control, cu excepția celor prevăzute la pct.60, alin.5 lit. a și pct.64 alin.5 lit. a nu se includ în decontul de taxă pe valoarea adăugată.”

În speță, contestatoarea, prin includerea din nou în decontul de TVA al lunii august 2005 a sumei de 4000 lei, a încercat să obțină repunerea în termenul de a contesta respingerea cererii de rambursare TVA aferent achiziției elicopterului prin declarația vamală din 02.03.2005, aspect asupra căruia organele de inspecție fiscală se pronunțaseră prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr.30/2006, ce nu au fost contestate, fapt pentru care acestea își produc efectele.

Prin chiar contestația ce face obiectul acestui dosar contestatoarea critică actele administrative emise în aprilie 2004 (Raportul de inspecție fiscală nr. 2/14.04.2004, Decizia de impunere nr. 10/14.04.2006 și Decizia nr. 10/14.04.2006) dar ea raportează la temeiurile Raportului de inspecție fiscală și Deciziei de impunere nr. 10/14.04.2006, fără a critica respingerea contestației sale ca fiind fără obiect, așa cum s-a reținut în Decizia nr. 10/14.04.2006.

De asemenea, prin Raportul de expertiză nr. 3/14.04.2005 întocmit în cauză de expertul [redacted] și cele trei suplimente la acest raport s-a reținut că expertul nu a dorit să răspundă la întrebarea esențială din această speță, respectiv dacă contestatoarea putea să procedeze la înregistrarea și în luna august 2005 a unui decont de TVA în condițiile în care același decont de TVA mai fusese înregistrat în contabilitatea acesteia și în luna martie 2005 – acesta fiind de fapt motivul invocat în Decizia de impunere nr. 10/14.04.2006 și în Raportul de inspecție fiscală nr. 2/14.04.2004 emise de către DCF Brașov, precum și în Decizia nr. 10/14.04.2006 emisă de DGFP Brașov, de soluționare a contestației.

Expertul s-a raportat în mod greșit la o situație de fapt ce a făcut obiectul unui alt raport de inspecție fiscală și decizie de impunere (Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr. 10/14.04.2006) acte administrative pe care instanța de judecată nu a fost investită a le analiza.

Prin urmare, instanța nu a avut în vedere concluziile acestui raport de expertiză, urmând a-l îndepărta.

Pentru toate aceste considerente de fapt și de drept, instanța a apreciat fondată respingerea contestației cu privire la suma de [redacted] lei, conform celor reținute în Decizia nr. 10/14.04.2006.

Dacă contestatoarea se consideră în termen pentru a formula contestație împotriva Deciziei de impunere nr. 36/14.04.2006, așa cum a susținut la ultimul termen de judecată, are posibilitatea în respectiva contestație să-și valorifice susținerile cu privire la încălcarea dreptului său de a deduce TVA-ul aferent achiziționării elicopterului în discuție și dubla impunere cu privire la această operațiune.

3. În ceea ce privește majorările de întârziere în suma de [redacted] lei și penalitățile în suma de [redacted] lei stabilite suplimentar aferente TVA s-a reținut că stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul principal.

În baza principiului de drept „accessorium sequitur principale” –accesoriul urmează principalul și față de faptul că s-a reținut mai sus că debitul principal este datorat de contestatoare, instanța a apreciat că aceasta datorează și majorările și penalitățile de întârziere aferente, calculate în baza art.116 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta SC [redacted] SA Brașov, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie și solicitând casarea și trimiterea cauzei pentru rejudecare la instanța de fond. Instanța de fond nu a omologat expertiza financiar contabilă efectuată în cursul judecării în fond, fiind necesară administrarea unei noi expertize judiciare de specialitate, prin raportare la obiectul cererii introductive a societății reclamante recurente. Potrivit art.212 Cod pr.civ., dacă instanța de judecată nu era lămurită prin expertiza făcută putea să ceară expertului să dea lămuriri cu privire la expertiza efectuată. În mod greșit instanța de fond a respins cererea de chemare în judecată apreciind că prin promovarea cererii de chemare în judecată recurenta reclamantă ar fi încercat să fie repusă în termenul de contestare a respingerii primei cereri de rambursare a TVA-ului aferent achiziției elicopterului, deoarece conform art.147 indice 1 alin.2 Cod fiscal dreptul reclamantei de a contesta actele emise de organele fiscale în anul 2005 nu ar fi încă prescis. Raportul de inspecție fiscală nr. 2/14.04.2004 a fost întocmit la data de 26.05.2005, iar potrivit art.147 indice 1 alin.2 Cod fiscal contribuabilul înregistrat în scop de TVA are dreptul de a scădea prin decont de TVA curent sau ulterior din valoarea TVA colectată, drept care se

prescrie în termen de 5 ani fiscali, ce se calculează cu începere de la 1 ianuarie a anului următor. Decizia de impunere nr.1/10.07.2005 emisă de organul fiscal la prima contestație a fost atacată de reclamantă, dar organul fiscal nu a comunicat dispoziția emisă în urma acestei contestații. Recurenta reclamantă arată, în esență, faptul că în mod greșit instanța de fond nu a judecat fondul cauzei ci a apreciat că societatea reclamantă ar fi formulat o nouă contestație. Recurenta reclamantă mai arată că în mod greșit instanța de fond a reținut că societatea reclamantă ar fi încălcat prevederile art.2 alin.1 din Legea nr.82/1991, această parte a motivării nefiind motivată la fond. În această privință reclamanta recurentă învederează că s-a efectuat în perioada 20.06.2007-05.07.2007 un control fiscal în concluziile căruia s-a reținut că nu au fost constatate deficiențe în privința modului de înregistrare, constituire și raportare a obligațiilor datorate generate de achiziția mijlocului fix avut în vedere la control, stabilindu-se și faptul că societatea reclamantă a respectat Legea nr.82/1991, înregistrând corect documentele contabile. Prin urmare, motivarea instanței de fond în sensul că societatea reclamantă ar fi încălcat legea contabilității nu au suport real. Recurenta mai arată că instanța de fond a reținut în mod greșit că societatea reclamantă nu ar fi avut dreptul de a include decontul lunii august 2005 pentru TVA aferent achiziționării elicopterului, deoarece conform art.145 alin.1 Cod fiscal taxa aferentă achizițiilor destinate operațiunilor taxabile este deductibilă fiscal. ANAF, în controlul fiscal efectuat (p.v. nr. ...) a reținut că întocmirea de reclamantă a deconturilor de TVA în perioada 01.03.2005-31.08.2006 respectă prevederile legale, obiectul de activitate al societății fiind inclusiv transportul de turiști. Recurenta a mai arătat că H.G. nr.44/2004 adaugă la Codul fiscal, prin introducerea unei interdicții ce nu ar fi prevăzută de codul fiscal. Recurenta reclamantă mai susține în motivarea recursului faptul că dispozițiile pct.65 din Titlul VI al Codului fiscal încalcă dreptul comunitar în privința certitudinii juridice, regulă ce impune ca prevederile legale să fie clare, destinatarii legii să fie în măsură să își cunoască drepturile și obligațiile. Instanța de fond a omis să aplice prevederile art.149 alin.5 penultima teză din Codul fiscal, potrivit căroră în speță nu este incidentă interdicția introdusă de legiuitor referitor la situația unei persoane care a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA. Greșită ar fi și susținerea primei instanțe în sensul că reclamanta nu ar avea dreptul de a solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA aferent lunii august 2005, din moment ce solicitase rambursarea soldului sumei negative a TVA aferent lunii martie 2005, iar această interdicție nu era prevăzută de codul fiscal în vigoare la data efectuării controlului fiscal din aprilie 2006.

Hotărârea pronunțată de instanța de fond este nelegală și netemeinică și pentru următoarele aspecte: În raport cu situația de fapt, trebuie reținut că recurenta reclamantă a achitat către stat TVA-ul în vână la data achiziției mijlocului fix. De asemenea, la vânzarea bunului în cauză, TVA-ul aferent prețului de înstrăinare a fost calculat și evidențiat în jurnalul de vânzări și decontul de TVA corespunzător lunii în care a avut loc vânzarea, în raport cu prețul de vânzare, înregistrări contabile care au generat începând cu data operării lor, obligația de plată în ceea ce privește TVA-ul în cotă de 19% aplicat prețului de vânzare al elicopterului.

Prin urmare, valoarea TVA-ului a fost achitată de 2 ori de recurenta reclamantă, respectiv la data achiziției și la data vânzării bunului.

Potrivit normelor fiscale în vigoare, recurenta reclamantă putea fi obligată numai la plata TVA-ului aferent diferenței de valoare dintre prețul de vânzare și prețul de achiziție, iar nu la plata valorii stabilite nelegal de organele fiscale.

Recurenta reclamantă beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoare adăugată aferentă importului elicopterului în baza dispozițiilor art. 151 indice 1 Cod fiscal raportate la dispozițiile art. 146 lit. c Cod fiscal și la dispozițiile art. 157 alin. 3 Cod fiscal, potrivit cu care recurenta reclamantă beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului plătit la achiziționarea bunului, în condițiile în care a fost respectată obligația legală de achitare a acestui impozit indirect, dovadă în acest sens fiind făcută cu declarația vamală de import și chitanța de plată a

taxei în cauză. Dreptul de deducere al taxei este statuat de dispozițiile art. 145 alin. 1-alin. 5 Cod fiscal.

Intimata nu poate invoca inexistența dreptului recurenteii reclamante de a deduce TVA-ul aferent achiziționării bunului mobil în discuție, deoarece condițiile nedeductibilității taxei pe valoare adăugată sunt limitativ și expres prevăzute de lege în cuprinsul prevederilor art. 145 alin. 5 lit. a și lit. b Cod fiscal, care în mod flagrant, nu sunt incidente în prezenta cauză și a căror natură nu poate fi nicidecum extinsă de către DGFP Brașov.

Recurenta reclamantă beneficiază, de asemenea, în temeiul dispozițiilor art. 147 indice 1 Cod fiscal, de dreptul de a calcula și solicita autorităților rambursarea diferenței dintre taxa colectată și taxa dedusă din operațiunile comerciale, prin textul de lege invocat, legiuitorul acordând un drept general valabil, necondiționat, tuturor persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Elicopterul este un mijloc fix, dat fiind că îndeplinește condițiile impuse de dispozițiile art. 3 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

La data efectuării Raportului de inspecție fiscală din 14.04.2006 și a emiterii Deciziei de impunere nr. 6, dat fiind obiectul de activitate al recurenteii reclamante, trebuie reținut că achiziționarea elicopterului fusese făcută în scopul utilizării acestuia în folosul operațiunii taxabile de transport aerian ocazional.

Procesul verbal de control nr. 2007 prezintă înscrisul doveditor al faptului că recurenta reclamantă a utilizat elicopterul pentru obținerea de venituri impozabile, corect evidențiate în contabilitatea societății și în deconturile lunare de TVA.

Ca mijloc fix, elicopterul a implicat cheltuieli de întreținere și funcționare, de asemenea corect înregistrate în actele contabile, generând și TVA.

Art. 145 din Codul Fiscal în vigoare la data efectuării controlului și la data formulării cererii de rambursare a TVA-ului, prevede că orice contribuabil, înregistrat ca plătitor de TVA, are dreptul la deducerea TVA-ului aferent achiziționării de bunuri, indiferent de modalitatea în care se face achiziționarea.

Deoarece recurenta reclamantă a importat elicopterul și a realizat atât venituri dar și cheltuieli recunoscute de DGFP Brașov ca legale, cu acest mijloc fix, rezultă că au fost respectate toate condițiile legale pentru deducerea și rambursarea TVA-ului.

Instanța de fond este ținută de procesul verbal de control nr. 2007 în ceea ce privește modul de înregistrare contabilă a veniturilor realizate prin intermediul mijlocului fix în discuție și a cheltuielilor ocazionate de întreținerea și funcționarea acestuia, fără să recunoască și dreptul recurenteii reclamante de a deduce TVA-ul sursei producerii respectivelor venituri și cheltuieli.

Nededucerea TVA-ului aferent achiziționării elicopterului, ar pune recurenta reclamantă în situația de dublă impunere, fapt care contravine principiilor fiscalității naționale și comunitare, statuate prin dispozițiile art. 3 lit. a și lit. b din Codul fiscal, privind neutralitatea măsurilor fiscale și certitudinea impunerii.

Potrivit prevederilor legale în materie, statul nu poate colecta de la același continuabil, pentru aceeași operațiune comercială, un același impozit sau taxă de mai multe ori, indiferent de contextul economic și de subiectivitatea organului fiscal implicat.

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 147 alin. 2 din Codul fiscal în vigoare la data introducerii contestației formulate de către recurenta reclamantă, orice persoană înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să scadă din valoarea taxei colectate valoarea totală a taxei pentru care a luat naștere dreptul de deducere, prescrierea acestui drept intervenind în termenul de 5 ani, calculați cu începere de la 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Așadar, contribuabili înregistrați în scopuri TVA au dreptul să scadă, înăuntrul unui termen de 5 ani fiscali printr-un decont TVA curent sau ulterior referitor la o anumită perioadă de timp, din valoarea taxei colectate valoarea taxei deduse.

În concluzie, recurenta reclamantă beneficiază în prezent de dreptul de a contesta orice decizie de impunere prin care TVA-ul datorat nu este calculat ca diferență între valoarea TVA-ului colectat și cea a TVA-ului dedus, dreptul în cauză luând naștere în 2005 și subzistând până în 2010.

În situația în care instanța de recurs va aprecia că nu se impune casarea hotărârii pronunțate de instanța de fond și trimiterea spre rejudecare în vederea administrării unei noi expertize sau completarea celei existente, urmează să aibă în vedere la pronunțarea soluției din prezentul recurs, faptul că raportul de expertiză contabilă judiciară dispus și efectuat în prezenta cauză trebuie avut în vedere de către instanța de judecată, fiind un act de specialitate care sprijină dezlegarea prezentei pricini.

Instanța de recurs trebuie să rețină că toate obiecțiunile la Raportul de expertiză și toate punctele de vedere ale MFP exprimate în cauză au un conținut identic, în sensul că reiterează aceași idee privind lipsa transportului cu elicopterul din forma inițială a Actului constitutiv și faptul că nu a fost contestată prima decizie de impunere, fără însă a se menționa că decizia în cauză nu a fost comunicată decât în urmă cu câteva săptămâni.

În ceea ce privește punctul 65 din HG nr. 44/2004 la care face trimitere DGFP Brașov, trebuie avut în vedere, pe de o parte, că diferența de TVA constatată de organul fiscal prin Raportul de inspecție din 2005 nu este definitivă, fiind în procedură de soluționare a contestației formulată de recurenta reclamantă și, pe de altă parte, textul invocat adaugă la lege, statuând prevederi suplimentare față de cele din Codul fiscal, motiv pentru care sunt lipsite de forță obligatorie.

Motivele de recurs au fost reluate de recurentă în concluziile scrise depuse la dosar.

În cauză a depus întâmpinare pârâta intimată DGFP Brașov, solicitând respingerea recursului și menținerea sentinței atacate, ca fiind legală și temeinică, instanța de fond aplicând corect legea față de obiectul cauzei. În motivare, intimata pârâtă a arătat următoarele: existența unei erori materiale nu implică o casare a sentinței atacate, ci îndreptarea acelei erori materiale potrivit art.281 și următoarele Cod pr.civ. Recurenta reclamantă nu a criticat raționamentul instanței de fond pe baza căruia a fost respinsă contestația, referitor la modalitatea de soluționare a contestației pe cale administrativă. Prin Decizia nr.124/18.04.2006 organele fiscale de soluționare a contestațiilor au respins contestația reclamantei ca neîntemeiată pentru suma de 374 lei reprezentând TVA și pentru suma de 19.404 lei ca dobânzi și 2.344 penalități stabilite suplimentar și pentru suma de 471.840 lei reprezentând TVA, ca fiind rămasă fără obiect.

Instanța de fond a reținut că privitor la suma de \_\_\_\_\_ cu titlu de TVA evidențiată în factura nr. \_\_\_\_\_ 10.06.2005, organele fiscale au considerat-o ca fiind nedeductibilă fiscal întrucât aceasta nu respectă prevederile legale prevăzute de OMFP nr. 1849/2003 privind personalizarea formularelor cu regim special.

Potrivit art. 6 din OMFP nr. 1849/2003 privind personalizarea formularelor tipizate cu regim special: Formularele tipizate cu regim special, comune pe economie, executate fără personalizarea datelor emitentului prin pre tipărire, achiziționate până la data de 01 iulie 2004 de utilizatorii finali, persoane fizice și juridice, rămân valabile până la data de 31 decembrie 2004.

Invocarea prevederilor art. 6 indice 1 din OMFP nr. 147 din 15 februarie 2005 pentru modificarea OMFP nr. 1849/2003 nu are relevanță în cauză întrucât, pe de o parte aceasta nu a avut în vedere chiar acele prevederi legale la care acest text de lege se raportează, respectiv art. 1 alin. 2 din același act normativ, iar pe de altă parte în cauză nu este vorba despre o factură fiscală personalizată.

Din coroborarea prevederilor legale mai sus invocate reiese că numai formularele cu regim special de înscriere și numerotare utilizate în activitatea financiară și contabilă, personalizate, pot fi utilizate până la epuizarea stocului, factura emisă de contestatoare nefiind personalizată nu se încadrează în categoria de facturi specificată de legiuitor. Practic în cauză este vorba despre utilizarea unei facturi nepersonalizate potrivit art. 1 alin. 9 din HG nr. 831/1997 ulterior datei de 31.12.2004, respectiv în cursul anului 2005 când acestea nu mai corespundeau prevederilor legale aflate în vigoare la data utilizării. Reclamanta a utilizat factura fiscală nr. 3922613/10.06.2005 care din punct de vedere al formularisticii nu mai corespundea prevederilor legale aflate în vigoare la data utilizării, aceasta pierzându-și valabilitatea la 31.12.2004, sens în care TVA-ul aferent acesteia nu mai este deductibil.

Referitor la suma de ..... ei reprezentând TVA aferentă achiziției unui elicopter, față de care în cauză s-a efectuat și un raport de expertiză, și organele de soluționare a contestației au respins ca fără obiect acest capăt de cerere pentru următoarele considerente: instanța de recurs să observe că a avut prioritate soluționarea unui aspect procedural existent în calea administrativă de atac, astfel cum prevede OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, situație ce își găsește corespondentul în ce privește soluționarea de către instanța de judecată a unei excepții în condițiile art. 137 Cod procedură civilă.

Sușinerile reclamantei cu privire la caracterul deductibil al sumei de ..... lei reprezentând TVA nu pot avea relevanță în cauza de față întrucât aceste aspecte au fost soluționate de către organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr. 3 ....., care nu a fost contestat, reclamanta rămânând în pasivitate față de concluziile acestora.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .... s-a verificat perioada 01.04.2005-31.08.2005, iar organul de inspecție fiscală a contestat că reclamanta a înregistrat în mod eronat ca deductibilă în luna august 2005 suma de ..... lei, întrucât aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă mijlocului fix în cauză în luna martie 2005, acest drept fiind respins conform raportului de inspecție fiscală anterior nr. 3616/31.05.2005 la care s-a făcut referire mai sus.

Suma de ..... reprezentând TVA aferentă achiziționării unui elicopter marca Eurocopter EC 120B în baza Declarației vamale I ..... care face obiectul contestației, a fost respinsă la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală anterior nr. .... întrucât organul de inspecție fiscală a constatat că achiziția nu are legătură cu obiectul de activitate autorizat al societății și nu este destinată realizării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145 alin. 3, coroborat cu art. 128, alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Prin Decizia de impunere nr. .... 2005 organul de inspecție fiscală a respins de la deducere și implicit de la rambursare TVA în valoare de ..... lei (cu o diferență de ..... lei față de suma solicitată inițial). Decizia de impunere nr. .... a fost comunicată petentei în data de 26.05.2005 și nu a fost contestată potrivit art. 177 alin. 1 care precizează : (1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub acțiunea decăderii.

În ceea ce privește cererea de rambursare a sumei de 471.480 TVA, respingerea la rambursare a fost stabilită prin Decizia nr. .... aspect ce scoate în evidență faptul că reclamanta a inclus această sumă în deconturile de TVA, a solicitat rambursarea asupra căreia s-au pronunțat organele de inspecție fiscală.

Instanța de fond în mod corect a reținut că acesta este raționamentul pentru care la acest moment organele de soluționare a contestației au apreciat că înregistrarea sumei de ..... în decontul de TVA al lunii august este nelegală, având în vedere prevederile Titlului VI punctul 65 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de



aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal situație asupra căreia s-a pronunțat și MFP prin direcția de specialitate prin adresa nr. 1

Punctul 6.5 din normele metodologice precizează: Orice diferență de taxă pe valoare adăugată de plată contestate de organele de control, cu excepția celor de la punctul 60 alin. 5 lit. a, punctul 64 alin. 5 lit. a nu se includ în deconturile de taxă pe valoare adăugată.

Răspunsul furnizat de MFP- Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte înregistrat la DCF Brașov sub nr. 1-351/03.2006 și depus la dosarul cauzei are următorul cuprins: Potrivit art. 2 alin. 1 din Legea Contabilității nr. 82/1991 republicată, contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențialii creditori financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

În conformitate cu prevederile art. 134 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în titlul VI din Codul fiscal.

Potrivit art. 145 alin. 1 din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoare adăugată deductibilă devine exigibilă.

Întrucât la momentul achiziției bunului, acesta nu era destinat utilizării pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, societatea nu putea să-și exercite dreptul pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, societatea nu putea să-și exercite dreptul de deducere pentru bunul respectiv.

Având în vedere cadrul legal mai sus menționat, societatea în cauză nu putea să înregistreze în jurnalul de cumpărări achiziția aceluiași elicopter.

Totodată conform punctului 65 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 orice diferențe de taxă pe valoare adăugată de plată constatate de organele de control, cu excepția celor prevăzute la punctul 60 alin. 5 lit. a și punctul 64 alin. 5 lit. a nu se includ în decontul de taxă pe valoare adăugată.

Practic, prin includerea din nou în decontul de TVA al lunii august 2006 a sumei de reclamanta a încercat să obțină în mod forțat repunerea în termenul de a contesta respingerea cererii de rambursare TVA aferent achiziției elicopterului prin declarația vamală din 02.03.2005, astfel cum a reținut și instanța de fond.

S-a învederat instanței faptul că asupra acestui aspect s-au mai pronunțat o dată organele fiscale prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr. 1/2005 asupra cărora reclamanta nu a exercitat nici o cale de atac, fapt pentru care acestea își produc efectele.

Referitor la raportul de expertiză administrat în cauză, instanța de recurs va reține că aceasta este proba solicitată de către reclamantă, că asupra concluziilor raportului aceasta nu a formulat nici o obiecție sau punct de vedere, precum și faptul că datoria conținutului acestuia nu poate fi utilizat în mod corespunzător în soluționarea cauzei.

Din analiza motivelor de recurs reiese faptul că cu privire la raportul de expertiză reclamanta se contrazice, în sensul că critică propria probă, în sensul că cu privire la conținutul acesteia nu și-a exprimat nici un punct de vedere, cu toate că prin obiecțiunile și punctele de vedere formulate și admise de instanță a încercat să determine expertul să răspundă la obiective în mod corect.

În lipsa unui asemenea răspuns, instanța de fond în mod corect a înlăturat această probă reținând că expertul nu a dorit să răspundă la întrebarea esențială din această speță, respectiv dacă reclamanta putea să procedeze la înregistrarea și în luna august 2005 a unui decont de TVA în condițiile în care același decont de TVA mai fusese înregistrat în contabilitatea acesteia în luna martie 2005, acesta fiind și motivul pentru că organele de soluționare a contestației au respins contestația ca fiind fără obiect.

Astfel, expertul în mod greșit s-a raportat la o situație de fapt ce a făcut obiectul unui alt raport de inspecție fiscală și decizie de impunere nr. 15/2005, întrucât instanța de judecată nu este investită cu soluționarea unei acțiuni îndreptată împotriva lor în cauza de față.

Instanța de fond în mod corect a înlăturat concluziile raportului de expertiză și a observat că nu se poate pronunța asupra unor aspecte câștigate anterior promovării de către reclamantă a acestei acțiuni.

Instanța de judecată va observa faptul că reclamanta critica sub aspectul temeiniciei și legalității consemnările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr. 15/2005, fără a critica însă actele administrativ fiscale contestate prin prezenta acțiune.

Practic reclamanta nu-și motivează nici în drept și nici în fapt acțiunea față de cele spuse de către organele fiscale printre actele administrativ fiscale contestate în cauza de față, respectiv respingerea acestui capăt de cerere ca rămasă fără obiect.

Pe cale de consecință este corectă decizia organelor de soluționare a contestației de a respinge contestația formulată în cale administrativă de atac împotriva Deciziei de impunere nr. 15/2005 a Raportului de inspecție fiscală nr. 15/2005 rămasă fără obiect, acestei chestiuni procedurale fiindu-i dată prioritate.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de 19.404 lei și penalitățile în sumă de 1.100 lei stabilite suplimentar aferente TVA, instanța de fond a reținut că stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul contestatoarea datorând debitul de natura TVA, datorează și majorările și penalitățile de întârziere aferente calculate în baza art. 116 alin. 1 și 2 din OG nr. 92/2003.

Având în vedere cele prezentate mai sus raportate la cadrul legislativ aplicabil cauzei deduse judecării, organele de soluționare a contestației au menținut în mod corect și legal raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere cu privire la sumele cu titlu de TVA stabilite în sarcina contestatoarei.

În ce privește celelalte motive de recurs invocate de către reclamantă, s-a învederat instanței de judecată faptul că acestea nu prezintă nici o relevanță în cauza dedusă judecării, întrucât privesc aspecte de fapt ce nu au fost invocate în fața instanței de fond, dat fiind caracterul nedevalid al recursului.

Invocarea consemnărilor din procesul verbal de control nr. 15/2005, 2007 ca fiind hotărâtoare în soluționarea cauzei nu poate fi primită în calea de atac a recursului, cum de altfel nu a fost primită nici la soluționarea fondului, întrucât acest act de control nu era în ființă la data emiterii actelor administrativ fiscale contestate.

În aceste condiții instanța de fond în mod corect s-a raportat la a-și exercita controlul judecătoresc asupra temeiniciei și legalității actelor administrativ fiscale contestate prin raportare la situația de fapt și de drept existentă la data controlului și nu mai mult.

Față de cele prezentate mai sus, se consideră că reclamanta, prin motivele de recurs invocate, nu critică sub nici un aspect considerentele instanței de fond prin care s-a reținut că în mod corect s-a respins contestația administrativă a acesteia ca rămasă fără obiect, insistând asupra soluționării pe cale judecătorească a cererii de rambursare TVA.

Reclamanta în aceste condiții nu poate sări peste un grad de jurisdicție, în sensul că, prin starea de pasivitate față de decizia de impunere nr. 15/2005 a permis ca aceasta să-și producă efectele din punct de vedere fiscal. În acest sens nu se pune problema ca în cauza de

față să fie analizat fondul cauzei, care rămâne câștigat unui raport juridic de drept fiscal ce nu a fost infirmat printr-o hotărâre pronunțată în soluționarea unei căi administrative de atac, necontencioase sau contencioase.

Examinând actele și lucrările dosarului, sentința atacată, recursul declarat de reclamantă, prin prisma prevederilor art.304 indice 1 Cod pr.civ., Curtea constată că recursul declarat de reclamantă împotriva sentinței instanței de fond este nefondat și urmează a fi respins, pentru următoarele considerente:

Prin acțiunea introductivă, recurenta reclamantă a solicitat Tribunalului Brașov să anuleze Decizia nr. 12/18.04.2006 emisă de DGFP Brașov, Decizia de impunere nr. 12/18.04.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr. 12/18.04.2006 emise de Direcția Controlului Fiscal Brașov. Prin Decizia nr. 12/18.04.2006, pârâta DGFP Brașov a respins contestația formulată de reclamanta SC I. Decizia de impunere nr. 12/18.04.2006 cu privire la sumele de lei TVA și de lei dobânzi ca neîntemeiate, respectiv pentru suma de lei penalități suplimentare și de lei TVA aferent elicopterului achiziționat de societatea reclamantă, ca fiind rămase fără obiect, reținând următoarele: factura aferentă sumei de lei TVA nu mai corespundea formularisticii stabilite pe cale legală; în privința sumei de lei TVA reprezentând TVA pentru achiziționarea unui elicopter, situația juridică a acestui decont de TVA a fost soluționată prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr. 12/18.04.2006 emis de organele fiscale, act fiscal prin care s-a respins de la deducere și implicit de la rambursarea TVA în valoare de lei. Decizia de impunere nr. 12/18.04.2006, deși a fost comunicată societății reclamante în data de 26.05.2005, aceasta nu a fost atacată de societatea reclamantă în termenul de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 Cod procedură fiscală, astfel că depășirea acestui termen legal atrage decăderea aceluși contribuabil din dreptul de mai contesta actul fiscal. Prin urmare, împrejurarea de a contesta în realitate același act fiscal, chiar dacă reiterat într-un act fiscal cu număr diferit de înregistrare, dar în care se examinează aceeași operațiune contabilă, este subsumată regulii consacrate de art.207 alin.1 din Codul de procedură fiscală. Așadar, respingerea la rambursarea TVA pentru suma de lei a fost, în realitate, stabilită prin Decizia fiscală de impunere nr. 12/18.04.2006 decizie pe care societatea reclamantă nu a atacat-o în termenul de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din Codul de procedură fiscală, sancțiunea prevăzută de lege fiind decăderea, potrivit aceleiași prevederi legale.

Prin urmare, în mod corect ulterior, prin Decizia nr. 12/18.04.2006 organul fiscal de soluționare a contestației, anume pârâta DGFP Brașov, a respins contestația societății reclamante ca fiind fără obiect, deoarece procedura legală de contestare a actului fiscal prin care s-a stabilit respingerea la rambursarea TVA pentru suma de lei s-a epuizat în conformitate cu art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 actualizată, potrivit argumentelor de mai sus.

Celelalte critici aduse de societatea reclamantă în recursul declarat sunt fără obiect, având în vedere prevederile legale incidente în cauză și motivul principal al respingerii recursului declarat de recurentă. Instanța de control judiciar constată că sentința atacată este temeinică și legală, instanța de fond reținând corect starea de fapt dedusă judecății, interpretând corect probele administrate la dosarul de fond.

Pentru aceste considerente, în temeiul art.312 C.pr.civ. combinat cu art.304 ind.1 C.pr.civ., instanța de recurs va respinge recursul declarat de recurentă și va menține sentința atacată.

Văzând și prevederile art.274 Cod pr.civ.,

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

Respinge recursul declarat de reclamanta SC F. A. Braşov  
împotriva sentinţei civile nr. 834/13.10.2009 a Tribunalului Braşov – secţia comercială şi de  
contencios administrativ.

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, astăzi 18 martie 2010.

Preşedinte

Judecător

Judecător

M. ...

M. ...

M. ...

Grefier

