Cod ECLI ECLI:RO:TBCTA:2026:017.######
Dosar nr. ####/118/2023

R O M Â N I A
TRIBUNALUL CONSTANŢA
SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL
Operator de date cu caracter personal nr. 8470
SENTINŢA CIVILĂ nr. ###
Şedinţa publică din data de 02.04.2026
Instanţa constituită din:
Preşedinte: ####### ######
Grefier: ###### ###### ######

Pe rol, judecarea cauzei în contencios administrativ şi fiscal privind pe reclamanta SC ##### ######## ######## ### ####### SRL în contradictoriu cu pârâţii DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ######, ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE CONSTANŢA şi DGRFP ###### - PENTRU MINISTERUL FINANŢELOR - DIRECTIA REGIONALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR, având ca obiect anulare act administrativ - PRETENŢII / DECIZIA NR ##/13.01.2023.

Dezbaterile şi susţinerile asupra cauzei au avut loc în cadrul şedinţei de judecată din data de 05.01.2026, fiind consemnate în încheierea de amânare a pronunţării de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când, instanţa, având nevoie de timp în vederea deliberării, a amânat succesiv pronunţarea până astăzi, când, în aceeaşi compunere, a deliberat următoarele:

TRIBUNALUL,

Deliberând asupra cauzei, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Constanţa - Secţia de contencios administrativ şi fiscal la data de 13.04.2023 sub nr. ####/118/2023 reclamanta SC COSCO ROMANIAN SHIPPING AND TRADING SRL a solicitat în contradictoriu cu pârâţii DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ######, ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE CONSTANŢA şi DGRFP ###### - PENTRU MINISTERUL FINANŢELOR - DIRECTIA REGIONALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR:

1.anularea Deciziei nr. ##/13.01.2023 privind soluţionarea contestaţiei formulată de Societate, înregistrată la DGSC sub nr. M-SLP #########.10.2022 (Decizia nr. ##);

2. anularea Deciziei de impunere privind obligaţiilor fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr. ######/29.07.2022 (Decizia de impunere);

3.anularea Raportului de inspecţie fiscală nr. ######/29.07.2022, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere (Raportul de inspecţie);

4.restituirea către Societate a sumei de 582.510 lei, sumă achitată de către Societate, reprezentând taxa pe valoarea adăugată impusă suplimentar, în mod nelegal; restituirea către Societate a sumei de 65.113 lei, sumă reprezentând penalități de întârziere, calculate la suma de 582.510 lei;

5.obligarea pârâţilor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de prezentul litigiu.

În motivarea în fapt a cererii reclamanta a arătat, în esenţă, că OMFP ######### a transpus în mod greșit Decizia, în condițiile în care Decizia s-a referit în mod expres la faptul că trebuie verificat, pentru a aplica scutirea prevăzută de către Directiva #########CE, dacă serviciile care contribuie la realizarea operațiunii de transport sunt furnizate direct sau nu expeditorului, iar nu exportatorului.

Apreciază că, se impune subliniat că pentru perioada până la intrarea în vigoare a OMFP #########, OMFP prevedea o definiție a „exportatorului”. Astfel, prin exportator se înțelegea ca fiind: (i) proprietarul bunului; (ii) producătorul bunului; (iii) persoană care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși.

Din definiție, rezultă că nu se confunda, conform normelor legale, noțiunea de „expeditor” cu cea de „exportator". Astfel, expeditorul nu se confundă cu exportatorul, având doar rolul de a acționa în interesul comitentului (exportatorului), denumit şi client sau ordonator, care poate fi o persoană fizică sau juridică, care deține sau are un drept de dispoziție asupra mărfurilor ce urmează a fi transportate.

Astfel, și prin modificarea legislativă propusă prin OMFP #########, noțiunea de expeditor nu intră în cea de exportator

că, deși perioada verificată a fost #### # ####, când organele fiscale ar fi trebuit să aplice Decizia, iar în niciun caz OMFP #########, acestea nu au aplicat raționamentul Deciziei, care se referea la verificarea prestării serviciilor către expeditor, ci au aplicat raționamentul eronat din OMFP #########, care se referă la verificarea prestării serviciilor către exportator.

Consideră că, din analiza actelor reclamantei, organul fiscal ar fi putut vedea faptul că facturile emise de către aceasta sunt prestate direct expeditorului, astfel că, în mod corect, aceste facturi erau scutite de TVA.

În schimb, în mod superficial, organul fiscal s-a oprit doar asupra verificării dacă aceste servicii sunt prestate direct exportatorului și, văzând că nu, a decis, în mod nelegal, faptul că acestor servicii nu li se aplica scutirea de TVA.

Apreciază că, organul fiscal nu poate nega faptul că, pentru perioada #########, se aplicau prevederile OMFP 103/2016, care erau obligatorii pentru toți agenții economici.

Potrivit art. 146 alin. (1) lit. e) din Directiva TVA, statele membre scutesc prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul de bunuri. Aceste prevederi ale Directivei TVA au fost transpuse întocmai în legislația fiscală națională post aderare, fiind preluate în legislația actuală prin art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. Astfel, conform art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, legate direct de exportul de bunuri.

Precizează că, până la data modificării intervenite prin OMFP #########, legislația națională nu limita aplicarea scutirii numai în cazul facturării serviciilor în beneficiul direct al exportatorului sau al destinatarului bunurilor.

Învederează că, legătura directă a serviciilor prestate de Societate cu exportul de bunuri poate fi înțeleasă în felul următor:

a.Societatea a încheiat contractul de transport cu Cosco Shipping Lines (#######), care acționa în calitate de agent al Cosco Shipping Lines Shanghai și al ####### #### Gmbh #######;

b.Expeditorii, Cosco Shipping Lines Shanghai și ####### #### Gmbh #######, aveau încheiate contractele de expediție cu exportatorii sau cu destinatarii bunurilor;

c.Societatea își asuma obligația de a acoperi secțiunea de transport rutier de pe teritoriul țării, ulterior, pentru anumite tronsoane naționale, putând fi subcontractate ale societăți de transport.

Practic, din analiza serviciilor prestate rezultă clar legătura acestora cu exportul/expediția bunurilor. Ori, organul fiscal nu a analizat în niciun moment toată această legătură, limitându-se la o analiză superficială a documentelor vamale.

Apreciază că, dacă s-ar admite că Decizia are sensul dat de către organul fiscal, în sensul că se referă la servicii furnizate direct exportatorului, în condiţiile în care legislația românească (OMFP 103/2016) nu a fost modificată decât în anul 2020, aplicarea Deciziei ar duce la încălcarea principiului neretroactivității.

Invocarea art. 11 alin. (11) din Codul Fiscal şi anularea scutirii de taxa pentru perioada 29.06.2017 - 16.07.2020 ca urmare a condițiilor suplimentare introduse în legislația aplicabilă de către OMFP ######### referitoare la calitatea beneficiarului serviciilor prestate încalcă principiul neretroactivității legii, iar aplicarea retroactiva a legislației cu efecte în defavoarea contribuabilului încalcă de asemenea și prevederile art. 13 al Legii nr. 207/2015

Atitudinea contradictorie a organului fiscal a condus la situația curentă, în care sunt produse efecte retroactive defavorabile pentru Societate, afectând astfel grav patrimoniul acesteia.

A arătat că, dacă interpretarea eronată pe care organul fiscală a dat-o operațiunilor Societății din #### # #### ar fi menținută, s-ar ajunge la situația în care, pe piața concurențială, transportatorii/expeditorii din afara Uniunii Europene să fie afectați și discriminați față de transportatorii din cadrul Uniunii Europene.

Apreciază că, organele fiscale au încălcat în mod evident principiul protecției așteptărilor legitime ale contribuabilului si principiul certitudinii impunerii, care fac parte din ordinea juridica a Uniunii Europene.

A menționat că, principiul securității juridice se corelează cu un alt principiu, dezvoltat în dreptul comunitar, și anume cel al încrederii legitime. Acesta impune și ca legislația să fie clară şi predictibilă, unitară și coerentă.

A arătată că, punctul de vedere al societății raportat la proiectul de Raport de inspecție fiscală a fost tehnoredactat și comunicat organelor de inspecție fiscală la data 29.07.2022 ora 13, iar Raportul final şi Decizia de impunere au fost emise la aceeași dată cu transmiterea punctului de vedere, fiind listate la ora 17:37, respectiv 17:39, astfel cum rezultă din înscrisurile emanate de la acestea.

În drept au fost invocate disp. art. 1 al. 1 şi art. 8 al. 1 din Legea nr. 554/2004, art. 281 al. 2 Cod procedură fiscală, art. 194 şi următoarele Cod procedură civilă, precum şi celelalte dispoziţii legale la care a făcut referire în cuprinsul cererii.

În probațiune, reclamanta a solicitat încuviinţarea probei cu înscrisuri

Cererea a fost timbrată cu taxă judiciară de timbru în cuantum de 450 lei.

Pârâta ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE CONSTANŢA a depus întâmpinare la data 17.05.2023 de prin care a invocat excepţia lipsei calităţii procesuale pasive a DGRFP CALATI, excepţia inadmisibilităţii capătului de cerere având ca obiect anularea RIF nr. F-CT 515/29.07.2022, excepţia inadmisibilităţii capetelor 4 şi 5 de cerere şi a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

În motivarea excepţiei lipsei calităţii procesuale pasive, pârâta a arătat că nu există identitate între pârâta chemată în judecată DGRFP ###### şi raportul juridic litigios în materie fiscală dedus judecăţii raportat la prevederile art. 36 din Codul de procedură civilă, cu trimitere la prevederile Legii nr. ######### a Contenciosului administrativ.

În motivarea excepţiei inadmisibilităţii capătului de cerere având ca obiect anularea RIF nr. F-CT 515/29.07.2022, pârâta a arătat că RIF nr. F-CT 515/29.07.2022 nu este titlu de creanţă în accepțiunea legii, fiind un document în care sunt cosemnate constatările organelor de inspecție fiscală, care stă la baza emiterii deciziei de impunere. Apreciază că acesta nu este un act administrativ fiscal în scopul de a produce efecte juridice faţă de reclamanta din prezenta cauză, prin urmare, nu constituie titlu de creanţă.

În motivarea excepţiei inadmisibilităţii capetelor 4 şi 5 de cerere, pârâta a arătat că, potrivit normelor fiscale, organul fiscal este cel care a fost împuternicit de legiuitor să analizate, în primă fază, orice cerere de restituire a oricărei sume despre care se afirmă că a fost achitată în plus la bugetul general consolidat al statului. Apreciază că instanţa nu se poate substitui organului fiscal.

Totodată, apreciază că cererea de restituire este prematură, neexistând o soluție judecătorească definitivă care să dispună nelegalitatea actului administrativ fiscal de impunere.

Pe fondul cauzei, a solicitat respingerea acţiunii ca nefondată şi menținerea ca temeinic şi legal a actului administrativ fiscal de impunere.

A arăta că reclamanta a făcut obiectul inspecției fiscale privind TVA aferentă perioadei 01.06.2017-31.01.2022, iar organul de control a constatat că reclamanta a realizat operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, cf. art. 294 al. 1 lit. c din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, reprezentând prestări de servicii inclusiv transportul şi serviciile accesorii transportului legate direct de exportul de bunuri, reprezentând servicii logistice.

A învederat că, din analiza documentelor, a reieșit că reclamanta a efectuat prestări de servicii reprezentând transport de măsuri destinate exportului în calitate de cărăuș în baza contractelor încheiate cu diverse persoane juridice din #######, deci fără a fi servicii furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate.

A precizat că, argumentele invocate de reclamantă sunt contrazise de situaţia de fapt fiscală a acesteia.

Totodată, a arătat că, în ceea ce privește nesocotirea dreptului de a fi ascultat, arată că organul fiscal a respectat prevederile art. 9 şi 130 din Codul de procedură fiscală, fiind efectuate toate demersurile impuse de legea fiscală în sarcina organului de control pentru a da posibilitatea

contribuabilului de a-şi exprima punctul de vedere cu privire la situaţia de fapt fiscală reținută în timpul inspecției fiscale.

În drept au fost invocate disp. art. 205 Cod procedură civilă.

În probațiune, pârâtul a solicitat încuviinţarea probei cu înscrisuri.

Pârâta DIRECTIA GENERALA REGIONALA A FINANTELOR PUBLICE ###### a depus întâmpinare la data 23.05.2023 de prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

În motivare, pârâta a arătat că, în contractul încheiat cu casa de expediție, ##### ######### ######## ### ######## SRL are calitate de cărăuș, iar obiectul contractului constă în servicii specifice caselor de expediții pentru transportul containerizat intern şi internațional şi a serviciilor adiacente şi conexe, respectiv încheierea contractului de transport în numele şi pe seama clientului, intermediere formalități vamale, organizarea activităților de manipulare containere, depozitare şi staționare container etc., şi în condiţiile precizate de expeditor prin comenzile de transport.

A precizat că, facturile sunt întocmite către client, iar la denumirea produsului este menționată ruta de transport care este pe teritoriul României, documentul specific de transport neavând trecut la beneficiar nici destinatarul, nici exportatorul bunurilor.

A învederat că, reclamanta a aplicat scutirea TVA şi pentru prestări de alte activităţi sau servicii accesorii transporturilor în condiţiile în care, în cadrul acestor prestări de servicii societatea avea calitatea de intermediar, acestea fiind prestări de servicii care nu au fost furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate, neputând fi reținute favorabil în susținerea cauzei.

A apreciat că, transportul de bunuri efectuat în baza contractelor încheiate cu case de expediții persoane juridice române care nu au calitatea de expeditor sau destinatar al bunurilor, se consideră o prestare de servicii taxabilă, organele fiscale procedând în mod corect la colectarea TVA în sumă totală de 582.510 lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra unei baze impozabile în sumă de 3.065.842 lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de către beneficiarii persoane juridice din ####### în perioada iulie 2017 – iulie 2020.

Cu privire la susținerea reclamantei cu privire la faptul că, până la data intrării în vigoare a OMFP nr. 2148/2020, se aplicau prevederile OMFP nr. 103/2016, a arătat că, potrivit OMFP nr. 103/2016, sun scutite de taxă prestările de servicii, inclusiv transportul şi serviciile accesorii transportului, altele decât cele scutite conform art. 292 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri. Sunt considerate legate direct de exportul de bunuri, serviciile care contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export şi care sunt furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate.

A indicat faptul că, potrivit operațiunilor efectuate, societatea a aplicat scutirea TVA şi pentru prestări de alte activităţi sau servicii accesorii transporturilor în condiţiile în care, în cadrul acestor prestări de servicii care societatea avea calitatea de intermediar, acestea fiind prestări de servicii care nu au fost furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate, neputând fui reținute favorabil în susținerea cauzei.

În ceea ce priveşte invocarea principiului predictibilității legii, apreciază că voința legiuitorului a fost exprimată clar în lege, iar prevederile legislației fiscale aplicabile speței nu sunt susceptibile de mai multe înțelesuri, motiv pentru care invocarea acestui principiu nu poate fi reținută în soluţionarea favorabilă a cauzei.

Cu privire la încălcarea principiilor privind certitudinea şi eficiența impunerii, a arătat că, din analiza documentelor existente, rezultă că decizia de impunere contestată este fundamentată pe temeiuri legale clar exprimate care se regăsesc şi în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia.

Totodată, a arătat că, inspecția fiscală a fost efectuată potrivit legii, iar organul de inspecție fiscală a apreciat în limitele atribuțiilor şi competențelor.

A învederat că, în cuprinsul înștiințării trimise pe e-mail, organele de inspecție fiscală au precizat şi cel de-al doilea termen stabilit pentru discuția finală, şi anume data de 29.07.2022, ora 10:00, în situaţia neprezentării la primul termen stabilit pentru discuția finală, precum şi posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere cu privire la constatările inspecție fiscale consemnate în proiectul de raportul, potrivit art. 9 al. 1 din Codul de procedură fiscală.

Mai mult, a precizat că, nu s-a prezenta o situaţia în care să fi adus societăţii prejudicii de natură să i se îngrădească drepturile prevăzute de ##### drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene..

Cu privire la nerespectarea principiului bunei credințe, a arătat că buna credinţă se prezumă, iar reaua credinţă trebuie dovedită de cel care face această afirmație.

În drept au fost invocate disp. menţionate în cuprinsul întâmpinării.

În probațiune, pârâtul a solicitat încuviinţarea probei cu înscrisuri.

La data de 20.09.2023, reclamanta a depus note scrise prin care a solicitat respingerea excepţiilor invocate.

Prin încheierea din data de 30.10.2023, instanţa a dispus unirea cu fondul cauzei a excepţiei inadmisibilităţii capătului de cerere privind anularea raportului de inspecție fiscală, excepţia lipsei calităţii procesuale pasive a DGRFP ###### şi inadmisibilitatea capetelor 4 şi 5 ale cererii prin raportare la disp. art. 168 Cod procedură fiscală.

În probaţiune s-a încuviinţat proba cu înscrisuri şi proba cu expertiză contabilă.

Prin încheierea din data de 05.01.2026, instanţa a dispus unirea cu fondul cauzei a excepţiei prematurităţii.

Analizând materialul probator administrat în cauză, instanța reține următoarele:

În temeiul art. 248 C.proc.civ., instanța va analiza cu prioritate excepțiile de fond, absolute și peremptorii invocate de organele fiscale pârâte.

Pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ###### (D.G.R.F.P. ######) a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive cu motivarea că nu există identitate între partea chemată în judecată şi raportul juridic litigios în materie fiscală.

Conform art. 36 C.proc.civ. „Calitatea procesuală rezultă din identitatea dintre părți și subiectele raportului juridic litigios, astfel cum acesta este dedus judecății. Existența sau inexistența drepturilor și a obligațiilor afirmate constituie o chestiune de fond.”

Așadar, calitatea procesuală presupune existența unei identități între persoana reclamantului şi cel care este titularul dreptului afirmat (calitate procesuala activă) precum şi între persoana chemată în judecata (pârâtul) și cel care este subiect pasiv al raportului dedus judecății (calitate procesuala pasivă).

Din lecturarea prevederilor cuprinse la art. 1 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, rezultă că în cadrul acțiunii de contencios administrativ, calitatea procesuală pasivă aparține autorității publice care a emis actul atacat sau care a refuzat nejustificat

să soluționeze cererea referitoare la un drept sau la un interes legitim ori, după caz, care nu a răspuns solicitantului în termenul legal.

În speță, reclamanta Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. se consideră vătămată prin emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ######/29.07.2022 şi raportului de inspecție fiscală nr. ######/29.07.2022 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța, precum şi emiterea deciziei nr. ##/13.01.2023 privind soluționarea contestației, emisă de Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor.

Or, pârâta D.G.R.F.P. ###### nu este emitentul niciunuia dintre actele fiscale contestate prin cererea de chemare în judecată, astfel încât să poată sta în judecată în calitate de pârâtă.

Astfel, instanţa va admite excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ###### şi va respinge cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. în contradictoriu cu această pârâtă, ca fiind formulată împotriva unei persoane fără calitate procesuală pasivă.

În referire la această excepţie, reclamanta a susţinut că pârâta Administrația Judeţeană a Finanţelor Publice Constanţa (A.J.F.P. Constanţa) nu justifică un interes practic în invocarea lipsei calităţii procesuale pasive a unui alt pârât, însă instanţa punctează că excepţia nu a fost invocată de A.J.F.P. Constanţa în nume propriu, ci în calitate de mandatar al D.G.R.F.P. ###### astfel cum reiese din prima parte a întâmpinării.

Pârâta A.J.F.P. Constanţa a invocat excepţia inadmisibilității capătului de cerere privind anularea raportului de inspecţie fiscală, motivat de lipsa calităţii de act administrativ fiscal.

Instanţa notează că noțiunea de inadmisibilitate vizează nu excepția, ci efectul spre care tinde această apărare procesuală și anume o anumită modalitate de respingere a cererii, ca inadmisibilă. Excepția de inadmisibilitate trebuie însă circumscrisă principiilor fundamentale ale „dreptului la acțiune” și „ accesului la justiție”, fiind o limitare a exercitării acestor drepturi. În sens larg, soluțiile de inadmisibilitate sunt legate de acele impedimente ce țin de condițiile de exercitare a acțiunii civile. În sens restrâns, o acțiune civilă poate fi inadmisibilă atunci când nu are temei legal, adică dreptul subiectiv ce se cere a fi protejat juridic, fie nu este recunoscut și ocrotit de lege, fie nu este exercitat în limitele sale externe (de ordin material și juridic) sau interne (potrivit scopului economic și social pentru care a fost recunoscut).

La data emiterii raportului de inspecţie fiscală era în vigoare Ordinul ######### privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (C.proc.fisc.), având următorul conţinut la art. 5.4: „Raportul de inspecţie fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanţă, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situaţia în care se contestă, totuşi, doar raportul de inspecţie fiscală/procesul-verbal organul de soluţionare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înţelege să conteste şi titlul de creanţă, iar, în caz contrar, contestaţia va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Raportul de inspecţie fiscală contestat în cauză stă la baza emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale împotriva căruia reclamanta a formulat contestație

administrativă soluționată prin decizia nr. ##/13.01.2023, astfel că poate fi contestat împreună cu aceste acte administrative fiscale.

De altfel, potrivit art. 281 alin. (2) C.proc.fisc., deciziile emise în soluţionarea contestaţiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluţionare a contestaţiei, la instanţa judecătorească de contencios administrativ competentă, în condiţiile legii.

De asemenea, conform art. 18 alin. (2) din Legea nr. 554/2004, instanţa este competentă să se pronunţe, în afara situaţiilor prevăzute la art. 1 alin. (6), şi asupra legalităţii operaţiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecăţii.

Prin solicitarea de anulare a deciziei emise în soluţionarea contestaţiei administrative, reclamanta a investit instanţa şi cu verificarea legalităţii operaţiunilor administrative anterioare, cu respectarea dispoziţiilor legale mai sus invocate.

de considerentele expuse, instanţa va respinge excepția inadmisibilității capătului de cerere privind anularea raportului de inspecţie fiscală invocată de pârâta Administrația Judeţeană a Finanţelor Publice Constanţa, ca neîntemeiată.

În ceea ce priveşte excepţia inadmisibilităţii şi prematurităţii capetelor de cerere privind restituirea sumelor achitate de reclamantă cu titlu de taxă pe valoarea adăugată impusă suplimentar, respectiv penalităţi de întârziere, instanţa notează că legislaţia fiscală prin art. 168 C.proc.fisc. şi O.M.F.P. nr. ######### pune la dispoziţia contribuabilului o procedură administrativă specifică în vederea obținerii restituirii oricărei sume plătite în mod nedatorat.

####, în cauză cererea reclamantei nu reprezintă o veritabilă cerere de restituire supusă procedurii administrative, ci o acţiune pentru anularea actului şi repararea pagubei cauzate conform art. 1 alin. (1), art. 8 alin. (1) şi art. 18 alin. (3) din Legea nr. 554/2004.

Între prevederile cuprinse la art. 168 din Codul de procedură fiscală şi dispoziţiile Legii contenciosului administrativ nu există o legătură de tipul normă specială şi normă generală, astfel că instituirea căii administrative care poate fi utilizată inclusiv în cazul anulării obligaţiilor fiscale prin hotărâre judecătorească, nu constituie un impediment pentru exercitarea acţiunii civile având ca obiect obligarea organului fiscal la „restituire” (plata despăgubirii), ca petit subsecvent cererii de anulare a actului administrativ fiscal.

Inclusiv art. 182 alin. (2) C.proc.fisc. prevede că „În cazul creanțelor contribuabilului/plătitorului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului/plătitorului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal. Această prevedere nu se aplică în situația în care contribuabilul/plătitorul a solicitat acordarea de despăgubiri, în condițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și în situația prevăzută la art. 107 alin. (5).”.

Aşadar, reclamanta are dreptul să solicite restituirea sumelor direct prin acțiunea în contencios administrativ având ca obiect anularea actului administrativ fiscal, fără a formula în prealabil o cerere în acest sens la organul fiscal, conform art. 168 C.proc.fisc..

În concluzie, atât excepția inadmisibilității cât şi excepția prematurității capetelor de cerere privind obligarea pârâţilor la plata de despăgubiri/restituirea sumelor de bani sunt neîntemeiate, urmând să fie respinse în consecință.

II. Asupra fondului cauzei:

Tribunalul notează că reclamanta Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. a făcut obiectul inspecției fiscale privind TVA aferentă perioadei 01.06.2017-31.01.2022, control ce s-a desfăşurat în perioada 30.05.2022 – 19.07.2022

În raportul de inspecție fiscală înregistrat cu nr. ######/29.07.2022, s-a reținut că în perioada 29.06.2017 – 16.07.2020, societatea reclamantă a aplicat regimul de scutire pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (C.fisc.), deşi prestările de serviciu nu erau furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate, astfel că organele de inspecție fiscală au aplicat regimul de taxare a TVA prevăzut de Hotărârea CJUE în cauza C-288/16 „L.Č.” IK şi au stabilit TVA suplimentar în sumă de 582.510 lei, baza de impozitare fiind de 3.065.842 lei.

Organul fiscal a mai reținut că pentru operațiunile de la art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal aferente perioadei 17.07.2020 – 31.01.2022, societatea reclamantă a colectat TVA, cu toate că inițial le-a considerat livrări scutite cu drept de deducere, însă ca urmare a Hotărârii CJUE în cauza C-288/16 „L.Č.” IK a reîncadrat aceste operațiuni la art. 278 alin. (6) C.fisc. şi a înregistrat TVA colectat în sumă totală de 437.230 lei.

Titlul de creanță care cuprinde taxa pe valoare adăugată în cuantum de 582.510 lei este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ######/29.07.2022, act administrativ fiscal împotriva căruia reclamanta a formulat contestație administrativă soluționată prin decizia nr. ##/13.01.2023.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor a reţinut că în fapt societatea facturează prestări servicii de transport către case de expediţie - persoane juridice din ####### (####### S.R.L., ########## ## S.R.L., #### ######## S.R.L., HTG ALT Auto S.R.L etc.) fără să fie prestate direct către exportator/destinatarul bunurilor, astfel cum prevede art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

Pentru a ajunge la această concluzie, au fost analizate documentele transmise de societate, reţinându-se următoarele:

- în contractul încheiat cu casa de expediţie – persoană juridică română, Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. are calitatea de cărăuş iar obiectul contractului constă în servicii specifice caselor de expediţii pentru transportul containerizat intern şi internaţional (rutier, feroviar, maritim) şi a serviciilor adiacente şi conexe, respectiv încheierea contractului de transport în numele şi pe seama clientului, intermediere formalități vamale, organizarea activităților de manipulare containere, depozitare şi staţionare container şi în condiţiile precizate de expeditor (case de expediţii) prin comenzile de transport. De asemenea, contractul cuprinde la art. 12 clauza potrivit căreia în cazul în care Clientul respectiv casa de expediţii nu este exportatorul sau destinatarul din declaraţia vamală aferentă mărfurilor ce fac obiectul serviciilor prestate de Prestator, facturarea serviciilor se va face cu TVA, conform legislației fiscale românești și a directivelor europene în materie de TVA;

- facturile sunt întocmite către client – casa de expediții persoană juridică cu sediul în #######, iar la denumirea produsului este menționată ruta de transport de pe teritoriul României cu informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, document specific de transport în care nu este trecut la beneficiar nici destinatarul, nici exportatorul bunurilor;

- în documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4) din O.M.F.P. 103/2016 privind aplicarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare adăugată, în funcție de tipul transportului, sau, după caz, în copiile de pe aceste documente (scrisoare de transport), nu este trecut la beneficiar nici destinatarul, nici exportatorul bunurilor;

- de asemenea, pe declarația vamală din care rezultă că bunurile transportate au fost exportate, expeditorul și destinatarul sunt aceleași entități menționate și în scrisoarea de trăsură.

Astfel, potrivit operațiunilor efectuate, societatea a aplicat scutirea TVA şi pentru prestări de alte activități sau servicii accesorii transporturilor în condițiile în care, în cadrul acestor prestări de servicii societatea avea calitatea de intermediar, acestea fiind prestări de servicii care nu au fost furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate.

Concluzia a fost aceea că beneficiarii transportului de mărfuri efectuat de către societate nu sunt expeditorul sau destinatarul acestor bunuri, ci persoane juridice cu sediul social în ####### (case de expediţii), iar locul prestării se consideră a fi în ####### aşa cum prevede art. 278 C.fisc., situaţie în care, transportul de bunuri se consideră o prestare de servicii taxabilă, astfel că în mod corect s-a procedat la colectarea TVA în sumă totală de 582.510 lei prin aplicarea cotei de 19% asupra unei baze impozabile în sumă de 3.065.842 lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate către beneficiarii persoane juridice din ####### în perioada iulie 2017 – iulie 2020.

În esenţă, criticile reclamantei vizează aplicare retroactivă a legii constând în aceea că organul fiscal a aplicat retroactiv o nouă interpretare a legislaţiei TVA pentru perioada #########, interpretare care condiționează scutirea de TVA de existența unei relaţii contractuale direct cu exportatorul/importatorul. Organele fiscale au ignorat că pentru această perioadă s-au aplicat prevederile OMFP ######## iar nu OMFP #########.

De asemenea, a reliefat că a depus o serie de facturi din care rezultă trasabilitatea operaţiunilor şi caracterul indubitabil al serviciilor prestate ca fiind în legătură directă cu exportul de bunuri.

Totodată, societatea a punctat că organul fiscal a încălcat principiile privind certitudinea şi eficienţa impunerii, principiul speranţei legitime, principiul predictibilității legii şi a securităţii raporturilor juridice, pentru ca în final să evidenţieze că a fost nesocotit dreptul de a fi ascultat.

Răspunzând criticilor aduse de societatea reclamantă, tribunalul reţine că potrivit art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal având denumirea marginală „Scutiri pentru exporturi sau alte operaţiuni similare, pentru livrări intracomunitare şi pentru transportul internaţional şi intracomunitar”: „(1)Sunt scutite de taxă: prestările de servicii, inclusiv transportul şi serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, legate direct de exportul de bunuri.”

Conform Instrucțiunilor din 22 ianuarie 2016 de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin OMFP 103/2016 „(1)Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul şi serviciile accesorii transportului, altele decât cele scutite conform art. 292 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri. (2)Scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. c)

din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în #######, în conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal, şi dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplică o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt: a)factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal; b)contractul încheiat cu beneficiarul; c)documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente; d)documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate."

Dispozițiile art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal au transpus la nivelul legislației naționale art. 146 alin. (1) lit. e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată conform căruia „Statele membre scutesc următoarele operațiuni: (e) prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor reglementate de articolul 61 și articolul 157 alineatul (1) litera (a)."

Instanţa nu poate primi criticile reclamantei, cum că pentru perioada 29.06.2017 – 16.07.2020 organele fiscale au aplicat OMFP nr.######### cu efecte retroactive, întrucât articolul 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal nu a cunoscut modificări , acesta având aceeaşi formă atât la data de 29.06.2017 cât și la momentul emiterii Ordinului nr. 2148/2020, act care are doar rol de clarificare.

În cauza C-288/16 din 29 iunie 2017 Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a statuat că „Articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva #########CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziţie nu se aplică în cazul unei prestări de servicii precum cea în discuţie în cauza principală, referitoare la o operaţiune de transport al unor bunuri cu destinaţia într-o ţară terţă, atunci când aceste servicii nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri."

În jurisprudenţa sa, CJUE a reţinut că interpretarea pe care a dat-o unei norme de drept european, în exercitarea competenţei pe care i-o conferă articolul 234 (actual art. 267 din TFUE), lămureşte şi precizează, dacă este nevoie, semnificaţia şi domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înţeleasă şi aplicată de la intrarea sa în vigoare (Hotărârea din 27 martie 1980, Denkavit italiana, C-61/79, pct. 16, Hotărârea din 10 februarie 2000, Deutsche Telekom, C-50/96, pct. 43, Hotărârea din 13 ianuarie 2004, ##### & #####, C-453/00, pct. 21). Cu alte cuvinte, o hotărâre preliminară nu are o valoare constitutivă, ci pur declarativă, cu consecinţa că efectele sale se aplică, în principiu, de la data intrării în vigoare a normei interpretate (Hotărârea din 19 octombrie 1995, ##########, C-137/94, pct. 33).

Deciziile interpretative ale CJUE fac corp comun cu norma interpretată şi se aplică în toate situaţiile în care se aplică dreptul european interpretat, adică şi raporturilor juridice care s-au născut/modificat/stins anterior pronunţării deciziilor şi care nu sunt încă definitive.

În continuare, instanţa notează că în articolul 4 alin. (1) din OMFP ######## a fost reluat conţinutul art. 294 din Codul fiscal, pentru ca mai apoi, prin OMFP nr.######### să fie introdusă o nouă teză conform căreia „sunt considerate legate direct de exportul de bunuri serviciile care contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export și care sunt furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate, astfel cum s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-288/16”.

În perioada analizată în cauză, art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal prevedea că scutirea de TVA este condiționată de legătura directă a serviciilor prestate de exportul/importul bunurilor, şi astfel nu se poate ajunge la concluzia că anterior interpretării de către CJUE sau emiterii Ordinului nr. 2148/2020 existau dispoziții contrare care prevedeau scutirea în cazuri precum cea din speță.

Aşadar, nu se poate discuta despre apariţia unei dispoziţii legale contrare şi retroactivitatea legii, problema fiind una de interpretare a normelor de care a uzat reclamanta pentru neaplicarea regimul de taxare a TVA, respectiv art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

Faptul că organul fiscal, anterior emiterii Ordinului nr. ######### a interpretat greșit prevederile art. 294 din Codul fiscal nu reprezintă un motiv de nelegalitate, organul fiscal, în limitele termenului de prescripție și a dispozițiilor Codului de procedură fiscală având posibilitatea să reconsidere modalitatea de interpretare a acestor prevederi, de vreme ce reclamanta nu a fost anterior supusă unei inspecții fiscale care să certifice modalitatea eronată de interpretare a acestor dispoziții.

În plus, trebuie reținut că organul fiscal nu a analizat decât perioada fiscală începând cu data pronunțării Hotărârii CJUE în cauza C-288/16, hotărâre prin care s-a dat o interpretare oficială a noțiunii de „legătură directă”.

Chiar dacă legiuitorul român nu a reacționat imediat după pronunțarea Hotărârii CJUE în cauza C-288/16, în sensul emiterii unei interpretări a legislației interne, nu se poate susține că, după pronunțarea hotărârii CJUE reclamanta sau alt contribuabil mai putea avea așteptarea legitimă ca organele fiscale să interpreteze altfel noțiunea de „legătură directă” decât cea interpretată de instanța europeană.

Legislația română în materie de TVA este o transpunere a Directivei #########CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel că, interpretarea dată de CJUE art. 146 alin. 1 lit. e din directivă influențează în mod decisiv interpretarea pe care organele fiscale interne trebuie să o dea dispozițiilor transpuse din legislația internă, respectiv art. 294 alin.(1) lit. c) și d) din Legea nr.227/2015.

Tribunalul reține incidentă în cauză interpretarea dată de CJUE în cauza C-605/15 #####, relevante fiind următoarele paragrafe:

34 Totuși, reiese din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții că interpretarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă realizată de ##### în Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a determinat anumite state membre să scutească prestările de servicii efectuate de GIP-uri constituite de entități precum companiile de asigurări.

35 În această privință, trebuie să se precizeze însă că autoritățile naționale nu pot redeschide, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva ######## astfel cum este interpretat la punctul 32 din prezenta hotărâre, perioade fiscale închise definitiv (a se vedea prin

analogie Hotărârea din 6 octombrie 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punctul 37, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, ######### ####### și alții, C-154/15, C-307/15 și C-308/15, EU:C:2016:980, punctul 68).

36 În ceea ce privește perioadele fiscale care nu sunt închise definitiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare împotriva sa (a se vedea în special Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 30 și jurisprudența citată). Așadar, autoritățile naționale nu pot invoca articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva ######## astfel cum a fost interpretat la punctul 32 din prezenta hotărâre pentru a refuza această scutire GIP-urilor constituite de companii de asigurări și, prin urmare, pentru a refuza să scutească de TVA prestările de servicii efectuate de aceste GIP-uri.

37 În plus, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul unei directive atunci când interpretează și aplică normele relevante de drept intern este limitată de principiile generale de drept, în special de principiile securității juridice și neretroactivității, și nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare contra legem a dispozițiilor de drept național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punctul 100).

38 Prin urmare, interpretarea pe care instanța națională trebuie să o dea normelor relevante din dreptul național care pun în aplicare articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva ######## trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, în special principiul securității juridice.”

Din hotărârea C-605/15 ##### reiese că deși directiva nu poate fi invocată direct împotriva reclamantei, interpretarea dată de CJUE directivei poate constitui o referință dacă nu este contra legii. În cazul de față, așa cum s-a menționat anterior, interpretarea dată de CJUE nu este contrară legislației interne, ci doar interpretează o noțiune similară cuprinsă în directiva pe care o transpune.

Din această hotărâre se mai desprinde concluzia că problema respectării principiilor securității juridice și neretroactivității se referă la aplicarea interpretării date prin hotărârea CJUE situațiilor juridice fiscale anterioare pronunțării acestei hotărâri, or, în cazul din speță, organul fiscal nu a vizat perioada anterioară pronunțării Hotărârii CJUE în cauza C-288/16, respectând astfel aceste două principii.

Prin urmare, respectând întru-totul Hotărârea CJUE în cauza în cauza C-605/15 #####, organele fiscale nu au realizat o interpretare a dispozițiilor legale interne în baza Hotărârii CJUE în cauza C-288/16 contra legislației interne.

Neîntemeiate sunt şi apărările legate de noţiunea de expeditor sau exportator. Astfel, deşi în dispozitivul Hotărârii CJUE în cauza C-288/16 se menţionează calitatea de expeditor, în cuprinsul acesteia, la paragrafele 23 şi 24 se reţine că legătura directă la care se referă art. 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 vizează serviciile care sunt furnizate direct, după caz, exportatorului, importatorului sau destinatarului bunurilor.

Aşadar, nu se poate aprecia în sensul dorit de reclamantă, cum că organele fiscale au aplicat raţionamentul eronat din OMFP ##########, iar verificarea trebuia să se rezume la emiterea facturilor fără tva de către societate pentru servicii prestate direct expeditorului.

În referire la noţiunea de legătură directă, instanţa notează că operaţiunile descrise în raportul de inspecţie fiscală nu au fost efectuate în temeiul unor relaţii contractuale cu exportatorii/importatorii astfel că nu se poate reţine că au legătură directă exportul.

Serviciile au fost prestate în realitate pentru beneficiari care erau case de expediţii, persoane care şi-au asumat obligaţia de a transporta bunurile în cadrul unei relaţii cu exportatorul/importatorul sau cel care acţionează în numele acestuia(şi casele de expediţii respective aplică scutirea de taxă).

În consecinţă, chiar dacă o astfel de casă de expediţii este o persoană pe numele căreia a fost emisă o factură pentru o prestare de servicii de către reclamant, operaţiunea de transport nu mai intră în sfera celor reglementate de art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal întrucât nu este în legătură directă cu exportul - beneficiarul nefiind exportatorul/importatorul, ci casa de expediţii.

Întrucât dispoziţiile art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal sunt explicite referitor la limitele în care se poate aplica scutirea de taxă menţionând expres că operaţiunile trebuie să fie legate direct de export, orice operaţiune secundară sau subordonată executării exportului(convenția dintre exportator/destinatar şi transportator sau casa de expediţii), deşi poate justificată sub aspectul necesităţii, realizată în temeiul unei noi convenţii încheiate de transportator sau casa de expediţii cu un alt transportator sau casă de expediţii nu poate fi considerată direct legată de export. Prin urmare, sunt neîntemeiate susţinerile reclamantei privind existenţa unor facturi din care reiese legătura directă cu exportul de bunuri.

orice operaţiune ulterioară angajată de transportatorul aflat în relaţie directă cu exportatorul sau importatorului bunurilor livrate de pe teritoriul Uniunii ar fi considerată în legătură directă cu exportul, cerinţa impusă de Directivă şi transpusă în art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal nu ar mai avea nici un sens întrucât nici o operaţiune efectuată de transportator sau casa de expediţii ce presupune încheierea unor convenţii cu alţi prestatori de servicii, pentru aducerea la îndeplinire a obligaţiilor asumate faţă de exportator, nu ar mai putea fi calificată altfel decât în legătură directă cu exportul.

De asemenea, toate apărările reclamantei legate de încălcarea principiilor privind certitudinea şi eficienţa impunerii, principiului speranţei legitime, principiul predictibilităţii legii şi a securităţii raporturilor juridice, în care sunt reluate tezele potrivit cărora organele fiscale au aplicat greşit raţionamentul Hotărârii CJUE în cauza C-288/16, aplicarea retroactivă a unei interpretări nereglementate în legislaţia naţională, aplicarea unui raţionament opus OMFP 103/2016, bazat pe o interpretare eronată a cauzei C-288/16, sunt lipsite de fundament faţă de considerentele expuse anterior.

Organul fiscal și-a îndeplinit propria obligație legală, prevăzută de art. 11 alin. (11) din Codul fiscal, de a ține cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. În virtutea acestei obligații și a principiului supremației dreptului european, autoritatea fiscală a procedat la interpretarea și aplicarea normei de drept național – art. 294 din Codul fiscal – în lumina înțelesului clarificat de CJUE. Litigiul nu este despre o lege nouă aplicată retroactiv, ci despre momentul de la care interpretarea unei legi vechi devine obligatorie. Jurisprudența constantă a CJUE stabilește că acest moment este data pronunțării hotărârii de interpretare.

În consecință, toate argumentele reclamantei structurate sub forma literelor A-D din acţiune sunt neîntemeiate.

critica privind nesocotirea dreptului de a fi ascultat nu poate fi primită. Se poate constata că organul fiscal i-a oferit posibilitatea reclamantei de a-şi exprima în mod util şi efectiv punctul de vedere în cursul procedurii administrative şi înainte de adoptarea deciziei, neputându-se reţine încălcarea art.9 alin. (1) C.proc.fisc..

Judecătorul fondului remarcă că societatea reclamantă a fost înștiințată pentru a-şi exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecţie fiscală la data de 25.07.2022, ora 12:00, stabilind totodată şi termenul pentru discuţia finală la data de 29.07.2022, ora 10:00. Punctul de vedere al societăţii a fost transmis după data încheierii inspecţiei fiscale, moment la care decizia şi raportul de inspecţie fiscale erau deja redactate.

Pe de altă parte, reclamanta nu a arătat în concret în ce a constat încălcarea dreptului la apărare, dat fiind că argumentele societăţii au fost analizate în raportul de inspecţie fiscală iar mai apoi de către Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor.

de motivele de fapt şi de drept expuse, instanţa va respinge cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. în contradictoriu cu pârâţii Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Constanţa şi Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Ministerului Finanţelor, ca neîntemeiată.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII,
HOTĂRĂŞTE

Admite excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ######, cu sediul procesual ales în Constanţa, bd. I.G. ####, nr. 18, ####### #########.

Respinge cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ######, ca fiind formulată împotriva unei persoane fără calitate procesuală pasivă.

Respinge excepția inadmisibilității capătului de cerere privind anularea raportului de inspecţie fiscală invocată de pârâta Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Constanţa, ca neîntemeiată.

Respinge excepțiile inadmisibilității şi prematurității capetelor de cerere privind pretenţiile băneşti invocată de pârâta Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Constanţa, ca neîntemeiate.

Respinge cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta Cosco Romanian Shipping and ####### S.R.L. în contradictoriu cu pârâţii Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Constanţa, cu sediul în Constanţa, bd. I.G. ####, nr. 18, ####### #########, şi Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Ministerului Finanţelor, cu sediul în Bucureşti, ### ########### ### ##, sector 5, ca neîntemeiată.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicarea hotărârii. Cererea de recurs se depune la Tribunalul Constanţa.

Pronunţată prin punerea soluţiei la dispoziţia părţilor prin mijlocirea grefei instanţei, astăzi, 02.04.2026.

PREŞEDINTE GREFIER
####### ###### ###### ###### ######

Red.########/15.09.2026
Tehnored. ######/ 15.09.2026
6Ex./ 15.09.2026