ICCJ – Hotărâre judecătorească. Cerinţa motivării. Exigenţe

Legislaţie relevantă:

Codul de procedură civilă, art. 261 alin. (1) pct.5

Convenţia Europeană a Drepturilor Omului , art. 6

Este acceptabilă din punctul de vedere al cerinţelor impuse de dreptul la un proces echitabil motivarea hotărârii judecătoreşti realizată prin preluarea în considerente a unei părţi din argumentele invocate, în cadrul dezbaterilor, de către una dintre părţi.

Câtă vreme această preluare nu s-a realizat automat, ci este rodul propriului demers al judecătorului de interpretare şi aplicare a legii la situaţia de fapt prin prisma susţinerilor părţilor, nu există suport pentru a se aprecia că argumentele celeilalte părţi ar fi fost ignorate.

Decizia nr. 1312 din 13 martie 2014

Prin cererea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bacău – Secţia a II-a contencios administrativ şi fiscal, reclamanta S.C. E S.R.L., societate aflată în reorganizare, a formulat, în contradictoriu cu Ministerul Finanţelor Publice, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bacău contestaţie împotriva: deciziei de Impunere nr. 792/03.12.2010 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală prin Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bacău prin Activitatea de Inspecţie Fiscală, Raportului de inspecţie fiscală nr. 25608/03.12.2010 emis de Ministerul Finanţelor Publice, Agenţia Naţională de

Administrare Fiscală prin Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bacău prin Activitatea de Inspecţie Fiscală, Serviciul Inspecţie Fiscală 4; deciziei nr. 620/18.02.2011 emisă de Ministerul Finanţelor Publice-Agenţia Naţională de Administrare Fiscală prin Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bacău, ca urmare a soluţionării contestaţiei împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecţie fiscală prin decizia de impunere nr. 792/03.12.2010.

În motivare, reclamanta a arătat că prin actele administrativ-fiscale atacate s-au stabilit în mod greşit baze impozabile suplimentare pentru TVA şi impozitul pe profit, faţă de suma declarată, cu majorări de întârziere/dobânzi şi penalităţi. Obiectul contestaţiei îl constituie suma de 782.488 lei reprezentând:

A. Pentru perioada 01.10.2006-31.12.2009 s-a stabilit total bază impozabilă suplimentară *pentru calculul TVA* în sumă de 1.460.368 lei. TVA stabilită suplimentar faţă de suma declarată-261.872 lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 208.449 lei, penalităţi de întârziere în sumă de 39.271 lei. Total debite stabilite suplimentar în sumă de 509.592 lei;

B. Pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009 s-a stabilit total bază impozabilă suplimentară *pentru calculul impozitului pe profit* în sumă de 1.059.803 lei, impozit pe profit stabilit suplimentar faţă de suma declarată în sumă de 163.836 lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 84.485 lei, penalităţi de întârziere în sumă de 24.575 lei. Total debite stabilite suplimentar în sumă de 272.896 lei.

A arătat reclamanta că înţelege să conteste actele administrativ fiscale indicate, bazele impozabile suplimentare, precum şi obligaţiile de plată aferente suplimentar stabilite, reprezentând TVA suplimentară cu majorări de întârziere/dobânzi şi penalităţi şi impozit pe profit stabilit suplimentar faţă de suma declarată, cu

majorări de întârziere/dobânzi şi penalităţi aşa cum au fost indicate mai sus la lit. A şi B, să fie desfiinţate în întregime actele administrative fiscale atacate, să se înlăture bazele de impunere suplimentar stabilite şi să fie exonerată de plata obligaţiilor fiscale suplimentare, în sumă de 782.488 lei (TVA şi impozit pe profit suplimentare cu majorări de întârziere/dobânzi şi penalităţi), obligând totodată organul emitent să emită o noua decizie de impunere cu o noua bază de impozitare corespunzătoare.

Prin sentinţa nr. 173 din 27 septembrie 2012, Curtea de Apel Bacău – Secţia a II-*a civilă, de contencios administrativ şi fiscal* a respins cererea de suspendare a judecăţii cauzei şi a respins contestaţia formulată de reclamanta S.C. E S.R.L.- ca nefondată. Totodată, a dispus obligarea reclamantei la plata onorariului de expert în cuantum de 2800 lei. Pentru a pronunţa această hotărâre, prima instanţă a reţinut următoarele:

Prin decizia de impunere nr.792/3.12.2010 s-au stabilit în sarcina reclamantei SC E SRL Oneşti, obligaţii fiscale suplimentare de plată de către inspecţia fiscală în sumă de 782.488 lei, reprezentând: 261.872 lei TVA; 208.449 lei majorări de întârziere aferente TVA; 39.271 lei penalităţi de întârziere aferente TVA; 163.836 lei impozit pe profit; 84.485 lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit; 24.5751ei penalităţi de întârziere aferente impozitului pe profit.

Împotriva deciziei de impunere a formulat contestaţie SC E SRL, respinsă prin Decizia nr.620/18.02.2011 emisă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bacău.

Motivele invocate de către contestatoare în atacarea deciziei de impunere au fost reiterate în plângerea formulată la instanţă împotriva deciziei nr.620/18.02.2011 emisă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bacău.

Referitor la baza de impunere suplimentară de 174.032 lei şi TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 33.066 lei.

Contestatoarea a susţinut că organul de control a ajuns la suma de 33.066 lei printr-un simplu artificiu matematic şi că, indiferent de modalitatea de declarare, lunară sau trimestrială, aceasta fiind doar o formalitate, relevanţă are soldul final.

În anul 2006 reclamanta a avut ca perioadă fiscală trimestrul, de la 1 ianuarie 2007, perioada fiscală fiind luna calendaristică.

Teza prezentată de către reclamantă ar fi admisibilă, numai dacă ar fi întocmit decontul de TVA pe primul trimestru, respectiv în luna martie, însă, aşa cum rezultă din vectorul fiscal existent la AFP Oneşti şi necontestat, în anul 2007 reclamanta a depus lunar deconturile de TVA, inclusiv pentru lunile ianuarie şi februarie, ulterior fiind preluate şi în decontul lunii martie, ca şi un decont trimestrial de TVA.

Expertul contabil nu face nici o menţiune privitoare la TVA aferentă lunii ianuarie şi februarie 2007, ci menţionează că eroarea provine din declaraţia lunii martie 2007.

Având în vedere că TVA deductibilă din luna ianuarie şi februarie 2007 a fost înregistratată atât pe fiecare lună în parte cât şi în decontul lunii martie 2007, ca fiind aferentă întregului trimestru, în mod corect organele fiscale au stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de 174.032 lei şi TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 33.066 lei, ca diferenţă între TVA deductibilă înregistratată în decontul lunii martie 2007aferentă întregului trimestru în sumă de 41570 lei şi TV A deductibilă aferentă lunii martie în sumă de 8504 lei.

Prima instanţă a înlăturat constatările expertului contabil referitoare la acest punct şi concluziile privitoare la modificarea bazei de impunere şi a TVA deductibile reţinând că nu s-a contestat realitatea calculului matematic, ci

raţionamentul organului fiscal în determinarea acestei sume.

Cu privire la critica operaţiunii de achiziţie de la SC MC SRL şi livrarea către SC AME SRL.

Reclamanta a susţinut realitatea operaţiunilor şi justificarea economică a acestora.

Conform dispoziţiilor art.155 alin.5,lit.l din Codul fiscal în vigoare la data întocmirii facturii fiscale în discuţie, *(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informaţii: l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepţia cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

Organul de inspecţie fiscală a reţinut că facturile de livrare către SC AME SRL nu sunt completate la rubricile data facturii şi date privind expediţia şi nici nu au fost declarate prin declaraţia nr.394 şi toate cele trei exemplare au fost găsite în dosarul SC E, reprezentantul societăţii în nota explicativă precizând că facturile au fost primite fără dată, din eroare şi tot din eroare nu au fost cuprinse în declaraţia nr.394.

Reclamanta nu face nici o referire la aceste aspecte, ci invocă apărări în sensul că operaţiunea este reală deoarece a achitat impozit şi TVA şi că omisiunea declarării operaţiunii în declaraţia 394 nu poate avea ca sancţiune înlăturarea cheltuielilor deductibile.

Având în vedere prevederile art.155 alin.5 lit.l) din Codul fiscal, nerespectate de către contestatoare, prima instanţă a constatat că în mod corect organele fiscale au stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de 110.656 lei şi TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 21.025 lei.

S-a mai reţinut că organul fiscal a făcut verificări suplimentare pentru a stabili realitatea situaţiei de fapt şi a constatat că valoarea la preţ de vânzare la care au fost

recepţionate mărfurile este egală cu valoarea pe care SC E SRL o mai avea de achitat la SC AME SRL în luna februarie 2007, operaţiunea nefiind declarată prin declaraţia 394 de către ambele societăţi.

În opinia instanţei, nedeclararea operaţiunii în declaraţia nr.394 nu impune aprecierea operaţiunii ca fiind nereală, însă este de natură a întări această convingere în situaţia în care facturii îi lipseşte unul dintre elementele obligatorii prevăzute de lege.

Referitor la critica din contestaţie privind punctul 4 din raportul de inspecţie fiscală, la care inspecţia fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară de 383.290 lei, calculată prin diferenţă între stocul înregistrat de contribuabil şi cel calculat la control şi TVA colectată suplimentar în sumă de 61.213 lei, calculată prin diferenţa între TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil şi TVA neexigibilă stabilită la control.

Organele de inspecţie fiscală au constatat că în luna decembrie 2007 prin Nota de contabilitate nr.2/31 decembrie 2007, la poziţia 6 cu explicaţia „ Se înregistrează în jurnal cumpărări mărfuri conform NIR 596 – 783″, au fost efectuate următoarele înregistrări fără documente justificative: credit cont 378 -356.077 lei şi credit cont 4428 – 95.867 lei, adaosul comercial şi TVA neexigibilă aferente cumpărărilor de mărfuri din decembrie 2007 înscrise de contribuabil în centralizatorul notelor de intrare recepţie fiind în sumă de 33.395 lei şi respectiv de 34.670 lei;

În nota explicativă, reprezentantul legal al societăţii a declarat că în decembrie 2007, s-a înregistrat un adaos comercial, fără să rezulte din recepţia mărfurilor deoarece s-au majorat unele preţuri de vânzare fără să se modifice recepţiile, însă nu au fost prezentate documente care să justifice înregistrarea altor sume decât cele înscrise în centralizatorul notelor de intrare-recepţie.

În condiţiile date, curtea de apel a reţinut că în mod corect organul de inspecţie fiscală, a procedat la determinarea influenţei fiscale asupra bazelor de impunere pornind de la vânzarea mărfurilor la preţ cu amănuntul, adaosul comercial şi TVA neexigibilă calculate de către contestatoare în centralizatorul notelor de intrare recepţie,la calculul adaosului comercial pentru marfa vândută utilizându-se coeficientul mediu de adaos pentru cumpărările de mărfuri pentru anul 2007 rezultat din calcul, modalitatea de calcul nefiind contestată de către reclamantă.

Prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei faţă de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare-recepţie s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 cu suma de 230.418 lei rezultând un stoc fictiv de mărfuri în valoare de 383.290 lei.

Contestatoarea critică modalitatea de determinare a bazei de impunere suplimentară de 383.290 lei şi implicit TVA colectată suplimentar în sumă de 61.213 lei, fără însă a face vreo discuţie privitoare la lipsa documentelor care să justifice înregistrarea altor sume decât cele înscrise în centralizatorul notelor de intrare recepţie, declaraţia administratorului societăţii, în sensul că „s-au majorat unele preţuri de vânzare” în lipsa susţinerii acesteia şi de documente contabile nu poate fi avută în vedere ca justificare a înregistrării unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei faţă de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepţie.

În intenţia de a stabili corect situaţia de fapt, organul de inspecţie fiscală a solicitat reclamantei să prezinte listele de inventariere pentru fiecare an din perioada verificată, care însă nu au putut fi prezentate inventarierea mărfurilor nefiind efectuată.

Instanţa a apreciat că organul de inspecţie fiscală a stabilit în mod corect o bază de impunere suplimentară de 383.290 lei,

calculată ca diferenţă între stocul înregistrat de contribuabil şi cel calculat la control şi TVA colectată suplimentar în suma de 61.213 lei, calculată prin diferenţă între TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil şi TVA neexigibilă stabilită la control.

Expertul contabil, deşi reţine aceeaşi situaţie de fapt constatată şi de către organul de control fiscal, apreciază însă că nu este lipsă în gestiune, ci numai un stoc contabil majorat prin creşterea adaosului comercial aferent, nefiind o lipsă materială.

Aceste aprecieri şi concluzii ale expertului contabil au fost înlăturate de instanţă, în lipsa unor documente justificative.

Conform centralizatorului notelor de intrare recepţie adaosul comercial era de 33.985 lei şi TVA neexigibilă de 34670 lei, înregistrându-se o diferenţă de 322.092 lei la adaos comercial şi 61197 lei la TVA neexigibilă, fără a exista documente justificative, diminuându-se cheltuielile cu mărfurile vândute cu suma de 230.418 lei pentru anul 2007, rezultând în acelaşi timp un stoc fictiv de mărfuri (lipsă mărfuri) în va loare de 383.290 lei care, potrivit dispoziţiilor art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003, este asimilat livrărilor de bunuri pentru care se colectează TVA.

Cu privire la critica punctului 5 al raportului de inspecţie fiscală:

În opinia reclamantei, în mod greşit s-a stabilit baza de impunere suplimentară de 526.637 lei şi TVA nedeductibilă fiscal de 96.076 lei iar pentru factura pentru care nu s-a aplicat taxare inversă o bază de impunere suplimentară de 15.966 lei şi TVA calculată suplimentar în sumă de 3033 lei pentru perioada mai 2007 – decembrie 2009 aferentă facturilor centralizate în anexa 5, facturi fiscale ce cuprind materiale de construcţii şi prestări servicii în construcţii, acest capitol fiind nul deoarece organul fiscal nu motivează în

concret fapta imputată.

Organul fiscal a reţinut că facturile din anexa 5 în baza cărora reclamanta a înregistrat în evidenţa contabilă şi fiscală TVA deductibilă în sumă de 96.076 lei aferentă perioadei mai 2007 – decembrie 2009, au fost înregistrate direct în contul de imobilizări corporale în curs, fără a fi însoţite de documente justificative, respectiv: note de recepţie, fişe de magazie şi bonuri de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziţionate, procese verbale de recepţie,contracte şi situaţii de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziţionate din care să rezulte necesitatea şi realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfăşurării de operaţiuni taxabile, precum şi modul de calcul al sumelor facturate.

Organul fiscal a solicitat contestatoarei să prezinte autorizaţii de construire, note de recepţie întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziţionate şi înregistrate, fişele de magazie şi bonurile de consum pentru lucrării executate în regie proprie cu materialele achiziţionate,procese verbale de recepţie,contracte şi situaţii de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziţionate,procese verbale de recepţie,reprezentantul legal al societăţii anexând doar devizele pentru facturile emise de SC T SRL şi SC TAL SRL, fără recepţii de lucrări, situaţii de lucrări.

Organul fiscal a solicitat Primăriei Oneşti copii după autorizaţiile de construire şi de funcţionare eliberate în perioada 2005 – 2009 pentru SC E SRL, aceasta comunicând organului fiscal că reclamanta nu figurează înregistrată cu autorizaţii de construire.

Cât priveşte facturile emise de către SC T SRL pentru confecţii tâmplărie geam termopan, s-a reţinut că pe formularele de facturi nu este făcută nici o menţiune cu

privire la locul prestării, nu aveau anexate documente din care să rezulte locul prestării, reprezentantul legal depunând la solicitarea organului fiscal copiile după trei situaţii de lucrări aferente lunilor noiembrie, decembrie 2007 şi iunie 2008 întocmite pentru montat tâmplărie geam termopan, fără contract de prestări servicii în baza căruia au fost achiziţionate aceste servicii. Din situaţiile de lucrări prezentate nu a rezultat adresa unde lucrările au fost executate, data întocmirii situaţiilor, data recepţiei lucrărilor, pentru a da posibilitatea organului fiscal să verifice realitatea efectuării prestării în folosul reclamantei.

Baza de impunere suplimentară în sumă de 15966 lei şi TVA-colectată suplimentar în sumă de 3033 lei s-a calculat pentru facturile emise de SC T SRL nr.9682446/28.11.2007 şi nr.9682447/5.12.2007,pentru care societatea nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de lege în cazul facturilor pentru confecţii tâmplărie geam termopan.

Referitor la facturile emise de SC TAL SRL pentru lucrări amenajare şi renovare restaurant şi lucrări de tâmplărie, reclamanta nu a prezentat autorizaţie de construire şi nici documente din care să rezulte că lucrările au fost executate la adresa menţionată în factură, operaţiunile efectuate, ori preţul unitar pentru a da posibilitatea organului fiscal să verifice dacă achiziţiile au fost efectuate în scopul operaţiunilor taxabile.

La solicitarea organului fiscal a depus contractul de lucrări nr.79/04.08.2008 şi devizul ofertă anexă la contractul intitulat renovare restaurant, fără menţionarea adresei, reţinându-se din actele încheiate de către organul fiscal că societatea contestatoare are trei restaurante care poartă acest nume.

Organul fiscal a reţinut de asemenea neconcordanţă între valoarea totală a lucrărilor de renovare menţionată în

contractul nr.79/2008 şi valoarea totală a facturilor emise de SC TAL SRL (90.000 lei şi respectiv 112.100 lei), neconcordanţă între perioada de executare a lucrărilor menţionată în contract şi perioada în care au fost emise facturile, nu există situaţii de lucrări,etc.

Cu privire la facturile emise de SC I SRL şi SC A & I SRL Oneşti, a reţinut organul fiscal că pe facturi nu este făcută nici o menţiune referitoare la numărul de contract, adresa unde s-au efectuat lucrările, încât să se poată aprecia dacă sumele facturate şi achiziţiile au fost efectuate în scopul operaţiunilor taxabile.

Cu privire la materialele de construcţie, materiale instalaţii electrice, piese electrice, etc. achiziţionate şi înregistrate în contul 231, s-a reţinut că nu au fost prezentate organului de inspecţie fiscală note de recepţie, fişe de magazie,bonuri de consum,procese verbale de recepţie sau orice alte documente din care să rezulte că acestea au fost consumate, în ce locaţie şi, prin urmare, reclamanta nu a făcut dovada că facturile înregistrate în contul 231 sunt aferente unor operaţiuni necesare, reale şi legale.

Argumentaţia reclamantei că necesitatea lucrărilor este stabilită de conducerea societăţii şi ca realitatea operaţiunilor se determină din facturile fiscale şi din posibilitatea de identificare a lucrărilor,în lipsa unor documente care să ateste realitatea efectuării lucrărilor la imobilele menţionate, nu a fost primită de curtea de apel.

Expertul contabil a verificat cu ocazia efectuării expertizei contabile, dacă facturile de prestări servicii emise pentru confecţii tâmplărie geam termopan ,lucrări de amenajare, renovare sunt însoţite de documente din care să rezulte necesitatea şi realitatea efectuării acestor prestări de servicii pentru nevoile firmei în scopul desfăşurării de operaţiuni taxabile, constatând că facturile de achiziţii materiale de construcţii, materiale şi instalaţii electrice,

piese electrice sunt însoţite de note de intrare recepţie care nu poartă semnăturile persoanelor care le-au întocmit, nu există documente de identificare a obiectivului de investiţii, nu există procese verbale de recepţie a lucrărilor efectuate,confirmându-se situaţia de fapt reţinută de organul de inspecţie fiscală, reclamanta nedepunând alte înscrisuri cu care să facă dovada contrarie celor reţinute.

Având în vedere situaţia reţinută, instanţa a constatat că nici această critică nu este întemeiată,organul fiscal motivând în fapt şi în drept fiecare situaţie în parte.

Privitor la contestarea punctului 6 din raportul de inspecţie fiscală:

Contestatoarea a susţinut că în mod greşit s-a stabilit o bază suplimentară de impunere de 20.895 lei şi TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 39691ei, organul fiscal depăşindu-şi atribuţiile legale.

Organele de inspecţie fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2008 – ianuarie 2009, contestatoarea a înregistrat în evidenţa contabilă şi fiscală TVA dedusă în sumă de 3969 lei în baza facturilor de prestări servicii centralizate în anexa 6, facturi care nu sunt însoţite de documente din care să rezulte necesitatea şi realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei, în scopul
desfăşurării de operaţiuni taxabile, precum şi modul de calcul al sumelor facturate.

Urmare solicitării reprezentantului legal al societăţii de documente justificative conţinând elementele care au stat la baza calculului sumelor facturate acesta a declarat că devizul de la factura nr.1024/18.01.2008 al SC BIVILCOM SRL s-a pierdut şi nu se mai poate reconstitui deoarece societatea se află în procedura de faliment, declaraţie care nu este în opinia instanţei de fond de natură a clarifica situaţia,fără’ alte dovezi în sensul completării menţiunilor privitoare la

data constatării pierderii devizului, ori eventualele demersuri întreprinse pentru refacerea acestuia.

Referitor la factura nr.287/5.01.2009 în valoare de 1385 lei plus TVA în valoare de 263,15 lei emisă de SC RE EURO SRL Vaslui pentru contravaloare transport Oradea-Oneşti, reprezentantul legal a declarat în nota explicativă că reprezintă transport scaune şi mese de la Oradea conf. facturii nr.84/20.12.2008 de la V SRL, fără însă a prezenta documente justificative (contract, foaie de parcurs) iar data de expediere şi data înregistrării în contabilitate nu corespund, înregistrarea în contabilitate fiind anterioară datei de expediere.

Cu privire la factura nr.1139/11.07.2008 în valoare de 8165 lei plus TVA în valoare de 1151 lei emisă de SC RTE SRL Bucureşti pentru transport marfă pe ruta Italia–România, conform contractului nr.205/3.07.2008, a reţinut organul fiscal că din contractul respectiv nu rezultă că serviciul a fost prestat în scopul obţinerii de venituri din operaţiuni taxabile din contract rezultând că acesta s-a încheiat pentru transportul unor vitrine frigorifice şi utilaje carmangerie din Italia iar contestatoarea a declarat că nu a efectuat achiziţii intracomunitare.

Deşi i s-au solicitat documente justificative din care să rezulte persoana impozabilă căreia îi aparţin bunurile transportate şi care sunt elementele din care rezultă că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate în vederea obţinerii de venituri şi dacă sunt aferente operaţiunilor taxabile, acestea nu au fost depuse.

Nu poate fi reţinută critica reclamantei că acest capitol este nul deoarece organul fiscal şi-ar fi depăşit atribuţiile legale, fiindcă potrivit dispoziţiilor art. 7 alin.2 din OG nr.92/2003,în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele

necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată, organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz iar în exercitarea atribuţiilor sale prev. la art.94 alin.2 lit.a) din acelaşi act normativ, una din atribuţiile organului fiscal este constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau a altor persoane, privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Cu ocazia expertizei contabile, expertul contabil verificând facturile în discuţie a constatat că lipsesc documentele care să justifice achiziţia şi intrarea în gestiune a acestor utilaje specificate în contract.

Ca urmare, instanţa a constatat că în mod corect organul fiscal a stabilit că societatea datorează TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 3969 lei.

Referitor la stabilirea unei baze de impunere suplimentară de 25210 lei şi TVA colectată suplimentar în sumă de 4790 lei, ca urmare a înscrierii facturii nr. 100208/30.06.2008 emisă pentru transport auto BC 05 DPU în contul de venituri 704 şi nu ca avans pentru un serviciu viitor.

Reclamanta a menţionat că factura iniţială a fost stornată ca urmare a anulării operaţiunii comerciale înscrisă în această factură.

În luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în evidenţa contabilă şi fiscală factura nr.100217/10.09.2008 emisă pentru SC A SRL reprezentând storno factura nr. 100208/30.06.2008, diminuând veniturile cu suma de 25210 lei şi TVA colectată în sumă de 4790 lei.

Organul fiscal a reţinut că factura nr. 100208/30.06.2008 a

fost emisă pentru transport auto BC 05 DPU şi înregistrată în luna iunie 2008 în contul de venituri 704 şi nu ca avans, rezultând astfel că factura a fost emisă pentru un serviciu prestat şi nu pentru un avans în contul unui serviciu viitor.

La solicitarea organului fiscal reclamanta nu a depus documente care să ateste emiterea facturii de stornare.

Având în vedere dispoziţiile art. 138 alin.1 lit.a) din OG 92/2003, care sunt în sensul că *baza de impozitare se reduce în următoarele situaţii: a) dacă a fost emisă o factură şi, ulterior, operaţiunea este anulată total sau parţial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor,* precum şi cele ale art. 159 alin.2 din acelaşi act normativ privitoare la modalitatea de corectare a documentelor şi lipsa documentelor care să ateste îndeplinirea condiţiilor pentru emiterea facturii de stornare, instanţa a constatat că măsura organului de inspecţie fiscală este întemeiată.

Cu privire la contestarea punctului nr.8 al raportului de inspecţie fiscală prin care s-a stabilit o bază de impunere suplimentară de 227.735 lei şi TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 43270 lei, ca urmare a înscrierii în evidenta contabilă a unui număr de 59 facturi fiscale care, potrivit organului de control, nu au calitatea de documente justificative:

Şi în privinţa acestui capitol reclamanta a susţinut că este nul deoarece organul de control nu motivează în concret fapta imputată rezumându-se în a face afirmaţii generale, nu enumeră facturile în cauză, nu le individualizează în parte, nu indică elementele concrete care lipsesc.

Organul de inspecţie fiscală a constatat că în luna decembrie 2008 societatea a înregistrat în evidenţa contabilă şi fiscală TVA dedusă în baza a 59 de facturi fiscale.

Facturile respective au fost înregistrate în evidenţa contabilă,în următoarele conturi: în contul de mijloace fixe

214 suma de 29.7801ei cu TVA aferentă în sumă de 5658 lei; în contul de cheltuieli cu materiile prime suma de 197.955 lei cu TVA aferentă în sumă de 37.611 lei.

Pentru verificarea deductibilităţii TVA înscrisă în aceste facturi s-a examinat data exigibilităţii taxei colectată de către furnizori, respectiv s-a procedat la verificarea datei când a avut loc faptul generator pentru fiecare livrare de bunuri în parte, întrucât faptul generator intervine la data livrării bunurilor, cu excepţia cazului în care factura este emisă înainte de data livrării, formularul trebuind obligatoriu să conţină data livrării bunurilor.

Din cele 59 de facturi fiscale, un număr de 56 de facturi fiscale nu au completate datele de livrare, pentru achiziţiile respective neputându-se cunoaşte momentul la care ia naştere dreptul de deducere, pentru 52 de facturi fiscale numele delegatului şi nr. cărţii de identitate au fost înscrise eronat, pentru un nr. de 6 facturi fiscale nr. cărţii de identitate aparţine altor persoane iar la una din facturi nu este trecut numărul cărţii de identitate.

La rubrica mijloc de transport fie nu au fost înscrise mijloacele de transport, fie numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica date privind expediţia nu figurează în registrul naţional de evidenţă a permiselor de conducere şi înmatriculare a vehiculelor.

Conform chitanţelor anexate la facturi, a reţinut organul de inspecţie fiscală, toată contravaloarea bunurilor din aceste facturi a fost achitată cu numerar dar înregistrarea plăţilor nu s-a făcut în registrul de casă, ci prin majorarea rulajului creditor al contului 455 – sume datorate asociaţilor. De asemenea, s-a reţinut, din constatările organului fiscal că nici una dintre aceste facturi nu a-fost declarată prin declaraţia nr.394 nici de către contestatoare şi nici de presupuşii furnizori menţionaţi în facturi.

S-au solicitat reprezentantului legal informaţii privitoare la modul de contactare a furnizorilor, verificarea calităţii persoanelor cu care s-a intrat în contact, explicaţii cu privire la neînregistrarea în registrul de casă a plăţilor celor 59 de facturi etc., locul unde se află bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe şi i s-a solicitat să prezinte documentaţiile tehnice, notele de recepţie şi fişele mijloacelor fixe pentru aceste achiziţii.

În determinarea corectă a situaţiei de fapt organul de inspecţie fiscală a solicitat relaţii de la SPCLEP Oneşti, SPCRPCIV Bacău, din răspunsurile primite reţinându-se că în şase cazuri cărţile de identitate înscrise pe facturi aparţin altor persoane decât cele înscrise la rubrica date privind expediţia, iar în restul cazurilor cărţile de identitate înscrise pe facturi aparţin altor persoane decât cele înscrise la rubrica date privind expediţia.

De asemenea 15 din cele 59 de facturi fiscale nu au înscrise la rubrica date privind expediţia, mijloacele de transport, 11 dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi nu figurează în Registrul Naţional de Evidenţă a Permiselor de Conducere şi Înmatriculare a vehiculelor, 15 aparţin unor autoturisme având ca proprietari diverse persoane particulare, 2 numere aparţin unor semiremorci, unul aparţine unui tractor rutier şi nici unul dintre mijloacele de transport auto înscrise pe facturi nu aparţine prezumtivilor furnizori sau cumpărătorului.

Pentru a stabili legalitatea şi realitatea efectuării achiziţiilor în baza celor 59 de facturi fiscale, precum şi modul de valorificare, pentru achiziţiile înregistrate în luna decembrie 2008, în contul de mijloace fixe, organul fiscal s-a deplasat împreună cu reprezentantul legal la locul indicat de acesta ca fiind cel de depozitare, însă bunurile din facturi nu au putut fi identificate.

Pentru suma de 246.000 lei înregistrată în contul 708-venituri

din prestări diverse, în luna decembrie 2008 s-a constatat că nu există documente justificative(facturi sau bonuri fiscale), iar pentru încasări a fost prezentată copia unui monetar fără număr (pentru suma de 225.1811ei). Pentru suma de 20.819 lei s-a făcut menţiunea că se înregistrează jurnal vânzări de mărfuri în baza a 5 facturi fiscale emise de S.C. B Electric SRL, facturi nedeclarate prin declaraţia nr.394 de reclamantă iar urmare a efectuării unui control încrucişat, s-a constatat că toate cele 5 facturi au fost înregistrate de către SC B Electric SRL dar nu au fost declarate prin declaraţia nr.394.

Ca documente justificative privind realitatea achiziţionării şi utilizării pentru nevoile firmei a bunurilor din cele 5 facturi au fost prezentate 5 bonuri de consum pe care era făcută menţiunea „materiale consumabile”.

Toate elementele şi verificările efectuate de către organul fiscal conduc spre convingerea că operaţiunile cuprinse în cele 59 de facturi fiscale nu au caracter real.

Având în vedere dispoziţiile legale invocate de către organul de inspecţie fiscala, dispoziţii în baza cărora a procedat la efectuarea de verificări în interesul determinării realităţii operaţiunilor cuprinse în cele 59 de facturi şi rezultatele verificărilor, prima instanţă a reţinut că organul fiscal a motivat constatările efectuate în concret măsura dispusă a fost argumentată în fapt şi în drept în mod temeinic.

Referitor la contestaţia privind impozitul pe profit:

Cu privire la suma de 18872 lei reprezentând bază de impunere suplimentară şi impozit pe profit suplimentar în sumă de 3020 lei pentru anul 2006 societatea a susţinut că sumele au fost greşit stabilite.

Reclamanta a arătat în contestaţie că diminuarea profitului impozabil a avut loc ca urmare a pierderilor fiscale raportate în declaraţia anuală pe 2006 în sumă de 19714 lei, compusă din

pierderi raportate în anii precedenţi cont 117 de 18872 lei la care se adaugă 842 pierderi din anul 2005 în total 19714 lei, care a fost diminuat din profitul anului 2006, adică brut 30327 lei, rămânând profit impozabil de 10523 lei,16% = 1684 lei impozit pe profit la finele anului 2006.

Organul fiscal a determinat corect baza de impunere suplimentară şi impozitul pe profit suplimentar, având în vedere dispoziţiile art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003,potrivit cărora (1) *Pierderea anuală, stabilită prin declaraţia de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obţinute în următorii 5 ani consecutiv. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora,* precum şi dispoziţiile din pct.74 din normele de aplicare a prevederilor art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal care sunt în sensul că *Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declaraţia de impunere a anului precedent,* în declaraţia aferentă anului 2005 fiind declarată o pierdere fiscală de recuperat în sumă de 842 lei, societatea nefăcând nici o dovadă că ar fi declarat o pierdere fiscală de recuperat de 19714 lei, aşa cum a susţinut în contestaţia formulată.

Pentru anul 2007, instanţa a constatat că organul fiscal în mod corect a stabilit o bază de impunere suplimentară de 234.721 lei şi impozit pe profit suplimentar în sumă de 37.556 lei, cu privire la achiziţia de la SC MC SRL şi vânzarea către SC AME SRL,instanţa reţinând la capitolul anterior motivat faptul ca în mod corect organele fiscale au stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de 110.656 lei şi TVA în sumă de 21.025 lei.

De asemenea, critica privitoare la stabilirea unei baze de impunere suplimentare în sumă de 91659 lei şi impozit pe venit suplimentar în sumă de 14.666 lei, nu este întemeiată, instanţa clarificând aceste aspecte atunci când a analizat

contestaţia la punctul 4 din raportul de inspecţie fiscală.

În nota explicativă reprezentantul legal al societăţii a declarat că în decembrie 2007, s-a înregistrat un adaos comercial, fără să rezulte din recepţia mărfurilor însă nu au fost prezentate documente care să justifice înregistrarea altor sume decât cele înscrise în centralizatorul notelor de intrare recepţie.

Prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei faţă de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepţie s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 cu suma de 230.418 lei rezultând un stoc fictiv de mărfuri în valoare de 383.290 lei.

La acest punct instanţa a observat că reclamanta a reluat motivarea de la primul capitol, stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de 37.556 lei fiind consecinţa stabilirii bazei de impunere suplimentară.

Referitor la suma de 5185 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, ca urmare a stabilirii unei baze de impunere suplimentară în sumă de 34.406 lei:

Reclamanta nu este de acord cu constatările organului fiscal, motivând că a prezentat contractele de împrumut cu casa de amanet SC CP SRL, contracte în care S.C. E SRL figurează ca împrumutat.

Organul fiscal a confirmat existenţa contractelor de împrumut, sumele împrumutate fiind înregistrate în Registrul de casă în baza contractelor de împrumut în lunile în care au fost restituite sumele.

Aşa cum în mod corect au menţionat organele fiscale,pentru a face dovada că SC E SRL a utilizat sumele împrumutate, se impunea a se prezenta documente în acest sens, din care să se poată reţine inclusiv scopul pentru care împrumuturile au fost angajate.

Delegaţia permanentă nr.78/1.01.2007 neautentificată la notariat şi care nu poate face dovada realităţii datei la care a fost întocmită, din care rezultă că BI este delegat să reprezinte SC E SRL în relaţia cu SC CP SRL nu face dovada, împreună cu contractele de împrumut şi chitanţele de restituire, că împrumuturile au fost angajate în folosul SC E SRL şi nici a scopului pentru care împrumuturile au fost angajate.

Prin urmare, instanţa a constatat că în mod corect organele fiscale au stabilit o bază de impunere suplimentară de 32406 lei şi impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de 5185 lei.

Cu privire la stabilirea de către organul fiscal a unei baze de impunere suplimentară de 272.455 lei şi impozit pe profit suplimentar în sumă totală de 43592 lei, pentru anul 2008.

Reclamanta a afirmat că şi acest capitol este nul deoarece organul de control şi-a depăşit atribuţiile, că necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei a fost stabilită de către conducerea societăţii fiind în acord cu obiectul de activitate al acesteia şi în scopul majorării veniturilor, că organul de control se poate pronunţa doar dacă cheltuielile în cauză sunt în sensul desfăşurării obiectului de activitate.

Prima instanţă a reţinut că motivaţiile societăţii care sunt în sensul că la factura fiscală nr.1024/18.01.2008 emisă de SC BCOM SRL devizul de lucrări a fost pierdut şi nu mai poate fi reconstituit deoarece societatea a intrat în faliment ,nu sunt suficiente în situaţia în care aşa cum în mod corect a reţinut organul fiscal, pe formularul de factură nu se regăseşte nici o menţiune privitoare la natura serviciului prestat, locul prestării, nr. de contract în baza căruia s-a făcut achiziţionarea serviciului, prezentarea acestui contract, date referitoare la momentul constatării pierderii devizului şi dacă societatea a făcut unele demersuri pentru reconstituirea

acestuia.

Având în vedere situaţia reţinută, instanţa a constatat că nici această critică nu este întemeiată, organul fiscal motivând în fapt şi în drept fiecare situaţie în parte.

În consecinţă, instanţa a reţinut că nu se impune modificarea constatărilor organului fiscal de control, respectiv anularea deciziei de impunere nr. 972/3.12.2010, a raportului de inspecţie fiscală nr. 25608/3.12.2010 şi a deciziei nr. 620/18.02.2011 de soluţionare a contestaţiei, având în vedere că acestea sunt corecte.

Împotriva sentinţei curţii de apel a formulat recurs în termen legal reclamanta de S.C. E S.R.L., formulând critici pe care le-a încadrat în dispoziţiile art. 304 pct.5, 7 şi 9 din Codul de procedură civilă.

Sistematizând aspectele învederate prin amplul memoriu de recurs, Înalta Curte reţine că hotărârea fondului este combătută din următoarele motive:

Proba cu expertiză în specialitatea construcţii a fost respinsă în mod greşit, cu o motivare neconvingătoare, fiind încălcat dreptul la apărare al reclamantei, drept garantat de art. 6 din CEDO . În acest mod, afirmă recurenta, a fost împiedicată să dovedească realitatea operaţiunilor pentru care au fost emise facturile centralizate în anexa nr. 5 a raportului de inspecţie fiscală.

Expertiza contabilă efectuată nu a răspuns motivat la obiectivele fixate de instanţă, cuprinzând afirmaţii generale preluate de la organele fiscale. Recurenta susţine că respingându-i-se atât obiecţiunile, cât şi solicitarea de a se efectua o contraexpertiză, practic, instanţa nu a avut la dispoziţie concluzii pertinente pentru fiecare operaţiune şi document justificativ contabil în parte.

Concluziile instanţei sunt străine de probele administrate

Cu privire la baza de impunere suplimentară în sumă de 174.032 lei, recurenta afirmă că aceasta nu este reală, împrejurare susţinută de expertul contabil care a observat că eroarea provine din declaraţia aferentă lunii martie, în care s-a cumulat TVA în sumă corespunzătoare întregului trimestru. Nici considerentul potrivit căruia nu ar fi contestat realitatea calculului matematic nu este corect, obligaţiile fiscale suplimentar stabilite fiind contestate în întregime.

Referitor la baza de impunere suplimentară de 383.290 lei, calculată prin diferenţă între stocul înregistrat de contribuabil şi cel calculat la control, recurenta arată că explicaţiile sale au fost ignorate, deşi este clar că majorarea preţului de vânzare în luna decembrie 2007 s-a datorat unor oportunităţi de piaţă, vânzările fiind făcute în preajma sărbătorilor de iarnă.

Această apărare este susţinută atât de concluziile expertizei, cât şi de nota contabilă nr. 21/31.12.2007, ignorată de către organele fiscale.

– Instanţa de fond a făcut o apreciere generală asupra facturilor fiscale, considerându-le nemotivat incomplete. Nu sunt indicate lipsurile, nu sunt examinate în mod real susţinerile sale, ca urmare baza de impunere stabilită suplimentar nu are suport. Operaţiunile derulate cu SC MC SRL şi SC AME SRL sunt reale şi justificate economic.

– Criticile referitoare la obligaţiile fiscale de la pct.5 şi 6 din RIF nu au fost examinate, preluându-se practic motivarea organului fiscal . Facturile de prestări servicii emise de SC T SRL, SC TAL SRL, SC A şi I SRL, SC I SRL privesc lucrări necesare, legale şi reale, a căror oportunitate a fost decisă de conducerea societăţii, nefiind cenzurabilă de instanţa de judecată. Nici punctul de vedere al expertului nu poate fi primit pentru că „nu există prezumţie de culpă în lipsa unei dovezi concrete”.

– Referitor la operaţiunile de transport de marfă, atât instanţa, cât şi expertul au examinat parţial înscrisurile administrate, nefiind observate facturile prin care recurenta achiziţionase bunurile transportate de cei trei transportatori.

– Operaţiunile aferente celor 59 facturi (pct.8) au fost reale, bunurile au fost revândute şi au adus profit. Împrejurarea că sumele aferente au fost plătite direct de către administrator şi nu au mai trecut prin casă, nefiind înregistrate, nu este relevantă, legea neprevăzând obligativitatea înregistrării operaţiunilor „exclusiv în registrul de casă”. Rezultatele controalelor încrucişate la furnizorii săi nu îi pot fi imputate.

– Referitor la impozitul pe profit, recurenta susţine că motivarea fondului este contradictorie, pentru că deşi se recunoaşte existenţa contractelor de împrumut, care au caracterul unor documente justificative, totuşi reţine că nu s-a dovedit că împrumuturile au fost angajate în folosul SC E SRL.

Examinând sentinţa atacată prin prisma criticilor formulate de recurentă, a apărărilor din întâmpinare, cât şi sub toate aspectele , după cum permit dispoziţiile art. 304^1 Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este nefondat.

Recurenta-reclamantă S.C.E S.R.L. a supus controlului de legalitate pe calea reglementată de art. 218 alin.2 din Codul de procedură fiscală decizia nr. 620 din 18.02.2011 prin care DGFP Bacău i-a respins ca neîntemeiată contestaţia formulată împotriva deciziei de impunere nr. 792/2010 şi raportului de inspecţie fiscală nr. 25608/2010 cu acelaşi emitent, pentru suma totală de 782.488 lei, reprezentând TVA, impozit pe profit şi accesorii aferente.

Debitele fiscale au fost stabilite în urma unei inspecţii

parţiale care a avut ca obiective verificarea modului de evidenţiere a impozitului pe profit pentru perioada 1.01.2005-31.12.2009 şi a TVA pentru perioada 1.10.2006-31.12.2009.

Prima instanţă a verificat punctual criticile reclamantei, analizând detaliat susţinerile cu privire la fiecare sumă, considerentele expuse rezumativ la pct.2 al acestei decizii justificând cu prisosinţă această constatare. Concluzia finală adoptată reflectă înţelegerea corespunzătoare a raportului de drept fiscal supus examinării, instanţa de recurs neidentificând motive apte să conducă la reformarea sentinţei.

Referitor la probele administrate

Înalta Curte reţine, mai întâi, că prin încheierea din 15 decembrie 2011, curtea de apel a structurat obiectivele expertizei contabile încuviinţate la un termen precedent, la solicitarea reclamantei. Instanţa a fost preocupată să cunoască părerea unui specialist asupra unor „împrejurări de fapt”, conform art. 201 alin.(1) Cod procedură civilă iar nu asupra modului în care se interpretează anumite prevederi din legislaţia secundară ori referitor la efectele generate de anumite operaţiuni juridice derulate de contribuabil, aspecte care ţin strict de apanajul judecătorului.

În aceste coordonate apar ca vădit nefondate pretenţiile recurentei, reiterate în cuprinsul majorităţii criticilor sale, de a fi luate în considerare anumite concluzii ale expertizei de specialitate şi de a fi înlăturate altele.

Distinct de problema semnalată, Înalta Curte observă că atunci când instanţa a adoptat o altă concluzie în privinţa unei constatări care intra în atribuţiile expertului, e.g. cea referitoare la deconturile de TVA pe primul trimestru, respectiv pentru luna martie 2007, şi-a

motivat în mod logic, convingător soluţia aleasă.

Nu este fondată nici critica referitoare la respingerea probei cu expertiza în specialitatea construcţii având ca obiectiv „materialele de construcţie şi serviciile (…) pentru care s-a stabilit baza de impunere suplimentară (…) care se regăsesc în imobilele aflate în proprietatea subscrisei (…) şi dacă aceste imobile şi îmbunătăţiri (…) servesc îndeplinirii obiectului de activitate”.

Prin considerentele încheierii indicate anterior, instanţa de fond a explicat convingător că scopul acestei probe poate fi atins prin administrarea celeilalte expertize, cea contabilă, fiind discutabilă posibilitatea identificării elementelor arătate de reclamantă la momentul respectiv.

În fine, Înalta Curte mai remarcă împrejurarea că la un termen anterior: 27 octombrie 2011, când părţile au avut cuvântul asupra probelor, reclamanta solicitase doar o expertiză contabilă cerând termen pentru a depune obiectivele acesteia. Odată cu obiectivele, prin „nota de probe” prezentată la termenul din 17 noiembrie 2011 a suplimentat şi probatoriul prin încorporarea unei noi expertize, în specialitatea construcţii. Nefiind însă în vreuna din situaţiile indicate limitativ de art. 138 din Codul de procedură civilă, în condiţiile în care dovada nu a fost cerută potrivit art. 112 şi 132 din acelaşi cod, recurenta-reclamantă nu mai putea să formuleze solicitări suplimentare.

Referitor la calitatea motivării sentinţei

În această privinţă, recurenta formulează, în esenţă, două critici: că nu i s-au examinat toate apărările şi că a fost adoptat punctul de vedere al fiscului.

Înalta Curte constată că sentinţa atacată răspunde exigenţelor cuprinse în art. 261 alin.(1) pct.5 din Codul de procedură civilă dar şi în art. 6 din Convenţia Europeană , din perspectiva dreptului la un proces echitabil.

În acord cu întreaga jurisprudenţă a Curţii Europene a Drepturilor Omului în problema analizată, instanţa de recurs reţine că au fost efectiv examinate toate apărările de substanţă formulate de contribuabil şi chiar majoritatea argumentelor neesenţiale. În condiţiile în care apărarea reclamantei nu a înţeles să-şi structureze acţiunea pe probleme distincte de drept, preferând o abordare contabilă, nu se poate pretinde instanţei de judecată să urmeze acelaşi tipar.

Faptul că raţionamentul judiciar l-a condus pe judecător la concluzia că punctul de vedere exprimat de organul fiscal este corect, justifică preluarea unora dintre argumentele acestuia. Câtă vreme această „preluare” nu s-a realizat automat, ci este rodul propriului demers de interpretare şi aplicare a legii la situaţia de fapt, prin prisma susţinerilor părţilor, nu există suport pentru afirmaţia că argumentele reclamantei ar fi fost ignorate.

Referitor la constatările de fapt ale organului fiscal

Controlul fiscal a identificat foarte multe nereguli care au determinat organul fiscal să sesizeze parchetul competent, care prin rezoluţia din 5 aprilie 2011 a început urmărirea penală împotriva administratorului societăţii din perioada 2006-2009 (fila 37, vol. II, dosar fond).

Deşi până la pronunţarea unei hotărâri definitive în procesul penal nu se pune problema unei autorităţi de lucru judecat în privinţa faptelor şi operaţiunilor anchetate, Înalta Curte observă că majoritatea constatărilor organului fiscal nu au fost combătute sau au fost combătute fără nicio explicaţie rezonabilă.

Astfel, nu s-a lămurit modalitatea de obţinere a veniturilor de la punctele de lucru nedeclarate, respectiv în

spaţiile comerciale din halta B denumite Alimentara şi Restaurant U.

De asemenea nu s-a combătut constatarea potrivit căreia la nici un punct de lucru societatea nu deţine raport de gestiune care să permită verificarea stocurilor: la unele puncte de lucru nu există în dotare aparate de marcat electronice fiscale etc.

În acest context general –nereguli descrise pe zeci de pagini în raportul de inspecţie fiscală – instanţa de fond a păşit la examinarea în detaliu a apărărilor contribuabilului, însă, cum se va prezenta la punctele următoare privind TVA şi impozitul pe profit, acestea nu au fost convingătoare.

Referitor la TVA

Potrivit art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal „*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achiziţiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni:*

a) operaţiuni taxabile.”

De asemenea, art.146 alin.(1) lit.a) din acelaşi cod stabileşte că „*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:*

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să deţină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum şi dovada plăţii în cazul achiziţiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziţionează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA

la încasare.”

În esenţă, multe din operaţiunile derulate de contribuabil, supuse analizei din perspectiva îndeplinirii condiţiilor procedurale şi de fond pentru recunoaşterea dreptului de deducere a TVA, au fost considerate nereale, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidenţa contabilă.

Astfel, facturile grupate în anexa nr. 5 a raportului de inspecţie fiscală, înregistrate în evidenţa contabilă în perioada mai 2007-decembrie 2009 nu sunt însoţite de documente justificative privind necesitatea şi realitatea prestărilor de servicii respective, nu există note de recepţie, fişe de magazie ori bonuri de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziţionate, situaţii de lucrări etc. iar solicitările adresate în scris administratorului societăţii au rămas fără răspuns.

Aceeaşi stare de lucruri – lipsa unor documente care să demonstreze caracterul real al operaţiunilor – a fost pe drept cuvânt reţinută şi în cazul facturilor centralizate în anexele 6 şi 7 ale raportului de inspecţie fiscală.

În plus, cele 59 de facturi din anexa 7 nu conţin menţiuni esenţiale, cum ar fi datele de livrare ori bunul sau serviciul la care se referă, lipsind caracteristici minime care să permită identificarea acestuia. Niciuna dintre aceste facturi nu a fost declarată de recurentă ori de vreunul dintre presupuşii furnizori. Nu în ultimul rând, după cum bine punctează judecătorul de la curtea de apel, organul fiscal a avut disponibilitate pentru clarificarea situaţiei, deplasându-se la locaţia unde reprezentantul societăţii a afirmat că sunt depozitate bunurile respective, însă acestea nu au putut fi identificate, în absenţa unor minime repere.

Susţinerea recurentei potrivit căreia sumele aferente acestor facturi ar fi fost plătite direct de administrator, din resurse proprii, urmând a se desocoti ulterior cu societatea, este lipsită de finalitate, câtă vreme realitatea operaţiunilor nu a fost demonstrată şi se pretinde recunoaşterea dreptului de a deduce TVA aferentă.

În fine, tot la capitolul TVA, s-a identificat şi alt tip de nereguli cum ar fi completarea eronată a unor deconturi de TVA, instanţa validând punctul de vedere al fiscului privind modalitatea de declarare lunară a decontului de TVA (pentru ianuarie şi februarie 2007) suprapusă cu declararea trimestrială a TVA (pentru intervalul ianuarie-martie 2007), care a generat o bază de impunere suplimentară de 174.032 lei şi TVA nedeductibilă de 33.066 lei.

De asemenea, în privinţa operaţiunilor comerciale (achiziţii de mărfuri, respectiv vânzări) derulate cu partenerii SC MC SRL şi SC AME SRL, concluziile primei instanţe sunt la adăpost de orice critică, în contextul în care facturile sunt incomplete (lipsesc datele emiterii facturii şi date privind expediţia) şi toate cele 3 exemplare ale facturilor de livrare către SC AME SRL au fost identificate în dosarul aferent lunii martie, la recurentă.

Şi operaţiunea de înregistrare a unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei faţă de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepţie pentru luna decembrie 2007 a fost corect apreciată în raport de prevederile art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, lipsa mărfurilor din stoc fiind asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care se colectează TVA.

Conchizând în această privinţă, Înalta Curte reţine că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare în sumă totală de 227.735 lei şi a

unei TVA suplimentare de plată de 261.872 lei la care se datorează accesorii calculate conform art. 119 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la impozitul pe profit

Organele fiscale au stabilit pentru perioada 1 ianuarie 2005-31 decembrie 2009 un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de 163.836 lei, rezultat ca diferenţă între impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de 169.569 lei şi impozitul declarat de contribuabil în anul 2009 în sumă de 5.733 lei.

Baza impozabilă a fost majorată considerabil (1.059.804 lei) ca efect al reconsiderării unor cheltuieli pretins deductibile şi a veniturilor impozabile, în sensul celor deja dezvoltate la punctul anterior, când operaţiunile au fost examinate din perspectiva TVA.

Potrivit dispoziţiilor art. 19 alin.(1) din Codul fiscal „*Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul şi alte elemente similare veniturilor şi cheltuielilor potrivit normelor de aplicare*”.

Impozitul calculat suplimentar provine din reconsiderarea a 7 operaţiuni, recurenta poziţionându-se divergent în raport cu fiscul, în privinţa tuturor acestora.

Instanţa de fond a analizat detaliat susţinerile părţilor, ajungând la concluzia, însuşită de instanţa de control judiciar, potrivit căreia punctul de vedere exprimat de societate nu are suport în probele administrate.

Referitor la evidenţierea pierderilor fiscale din anii 2005 şi 2006 sunt incidente prevederile art. 26 alin.(1) din

Codul fiscal, reproduse la pct. 2 al acestei decizii, precum şi pct.74 din normele de aplicare a acestora care stipulează că „*pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declaraţia de impunere a anului precedent*”.

Or, prin declaraţia fiscală aferentă anului 2005, recurenta a declarat o pierdere fiscală de 842 lei iar nu de 19.714 lei, cum pretinde în calea de atac, baza de impunere suplimentară fiind rezultatul diferenţei dintre 19.714 lei şi 842 lei (18.872 lei).

În privinţa cheltuielilor cu mărfurile înscrise în facturile emise în cadrul raporturilor derulate cu partenerii SC MC SRL şi SC AME SRL, argumentele expuse la punctul anterior demonstrează că operaţiunile nu au fost reale, facturile prezentate neavând caracterul de document justificativ;la fel, nici cheltuielile cu achiziţiile de materii prime şi mijloace fixe efectuate în baza celor 59 de facturi (anexa 7 a RIF) nu pot fi deductibile fiscal. Pe lângă argumentaţia expusă la punctul privind TVA, Înalta Curte mai reţine că din datele furnizate prin adresa nr. 23022/5 octombrie 2010 de SCPLEP Oneşti şi prin adresa nr. 23038/5 octombrie 2010 de SPCRPCIV Bacău rezultă şi alte nereguli: cărţi de identitate care aparţin altor persoane decât cele înscrise la rubrica *Date privind expediţia* ori vehicule cu numere de înmatriculare care nu figurează în Registrul Naţional de Evidenţă a Permiselor de Conducere şi Înmatriculare a Vehiculelor, aparţin unor autoturisme având ca proprietari persoane particulare ori sunt atribuite unor tractoare sau semiremorci.

Referitor la bunurile de natura stocurilor, constatate lipsă în gestiune, care au determinat un impozit pe profit suplimentar de 14.666 lei trebuie reţinut că recurenta nu contestă că a încălcat dispoziţiile art. 7 din Legea nr. 82/1991, fiind legală dispoziţia de măsuri nr. 24953/8 noiembrie 2010 în baza căreia chiar echipa de inspecţie a realizat inventarierea, stabilind că mărfurile lipsă

trebuie asimilate unei livrări de bunuri efectuate cu plată, după cum s-a detaliat anterior.

În privinţa cheltuielilor cu dobânzile şi comisioanele aferente împrumuturilor contractate de la case de amanet, aferente lunilor martie şi septembrie 2007, Înalta Curte observă că deşi recurenta critică sentinţa sub toate aspectele, nu formulează observaţii clare cu privire la acestea. Este evident că neprezentând dovezi din care să rezulte cine a utilizat sumele, data împrumuturilor ori modul de calcul al comisionului, cheltuielile în discuţie nu pot fi recunoscute din perspectiva examinată.

Referitor la cheltuielile în sumă totală de 547.532 lei (aferente anilor 2008 şi 2009), la fel, nu există dovezi că prestările de servicii respective au fost efectuate în scopul realizării veniturilor.

Pe lângă faptul că facturile prezintă deficienţe de substanţă, Înalta Curte reţine că este justă concluzia fondului în condiţiile în care în cauză se regăseşte situaţia reglementată de art. 21 alin.(4) lit.f din Codul fiscal, respectiv nu s-a justificat necesitatea şi scopul prestării serviciilor respective.

La dosar nu există documente care să susţină punctul de vedere al contribuabilului ci, dimpotrivă, există elemente care conduc către ideea unor operaţiuni fictive, de exemplu s-a prezentat contractul nr. 205/3 iulie 2008 având ca obiect transportul unor utilaje din Italia dar, în acelaşi timp, contribuabilul a declarat că nu a efectuat achiziţii intracomunitare în anul respectiv.

Cât priveşte apărarea referitoare la oportunitatea efectuării unor operaţiuni economice care, într-adevăr, ţine de aprecierea societăţii, Înalta Curte observă că în speţă nu s-a pus în discuţie o atare prerogativă, ci chiar realitatea operaţiunilor ori utilitatea lor în raport

cu activităţile derulate în ansamblu de acesta. În orice caz, contribuabilul este liber să facă orice cheltuieli dar, în măsura în care are pretenţia ca acestea să fie socotite de fisc deductibile, trebuie să se supună rigorilor enunţate, specifice unui raport de drept public.

În fine, şi în privinţa celorlalte cheltuieli: aferente facturilor înregistrate în contul 231– *Imobilizări corporale* ori aferente operaţiunii de stornare a facturii 100208/2008, explicaţiile judecătorului de la curtea de apel nu comportă adăugiri suplimentare, concluzia fiind la adăpost de orice critică.

Pentru toate considerentele expuse văzând că nu există motive pentru reformarea sentinţei atacate, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2009 şi art. 312 alin.(1) –(3) din Codul de procedură civilă, recursul a fost respins, ca nefondat.