

ICCJ – Hotărâre judecătorească. Cerința motivării. Exigențe

Legislație relevantă:

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

Convenția Europeană a Drepturilor Omului , art. 6

Este acceptabilă din punctul de vedere al cerințelor impuse de dreptul la un proces echitabil motivarea hotărârii judecătorești realizată prin preluarea în considerare a unei părți din argumentele invocate, în cadrul dezbaterilor, de către una dintre părți.

Câtă vreme această preluare nu s-a realizat automat, ci este rodul propriului demers al judecătorului de interpretare și aplicare a legii la situația de fapt prin prisma susținerilor părților, nu există suport pentru a se aprecia că argumentele celeilalte părți ar fi fost ignorate.

Decizia nr. 1312 din 13 martie 2014

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Bacău – Secția a II-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. E S.R.L., societate aflată în reorganizare, a formulat, în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bacău contestație împotriva: deciziei de Impunere nr. 792/03.12.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Bacău prin Activitatea de Inspecție Fiscală, Raportului de inspecție fiscală nr. 25608/03.12.2010 emis de Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de

Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Bacău prin Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală 4; deciziei nr. 620/18.02.2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Bacău, ca urmare a soluționării contestației împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție 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 greșit baze impozabile suplimentare pentru TVA și impozitul pe profit, față de suma declarată, cu majorări de întârziere/dobânzi și penalități. Obiectul contestației 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 față de suma declarată-261.872 lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 208.449 lei, penalități 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 față de suma declarată în sumă de 163.836 lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 84.485 lei, penalități de întârziere în sumă de 24.575 lei. Total debite stabilite suplimentar în sumă de 272.896 lei.

A arătat reclamanta că înțelege să conteste actele administrativ fiscale indicate, bazele impozabile suplimentare, precum și obligațiile de plată aferente suplimentar stabilite, reprezentând TVA suplimentară cu majorări de întârziere/dobânzi și penalități și impozit pe profit stabilit suplimentar față de suma declarată, cu

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

Prin sentința nr. 173 din 27 septembrie 2012, Curtea de Apel Bacău – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins cererea de suspendare a judecății cauzei și a respins contestația 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 pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut următoarele:

Prin decizia de impunere nr.792/3.12.2010 s-au stabilit în sarcina reclamantei SC E SRL Onești, obligații fiscale suplimentare de plată de către inspecția fiscală în sumă de 782.488 lei, reprezentând: 261.872 lei TVA; 208.449 lei majorări de întârziere aferente TVA; 39.271 lei penalități de întârziere aferente TVA; 163.836 lei impozit pe profit; 84.485 lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit; 24.575 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Împotriva deciziei de impunere a formulat contestație SC E SRL, respinsă prin Decizia nr.620/18.02.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bacău.

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

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

Contestatoarea a susținut că organul de control a ajuns la suma de 33.066 lei printr-un simplu artificiu matematic și că, indiferent de modalitatea de declarare, lunară sau trimestrială, aceasta fiind doar o formalitate, relevanță 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, așa cum rezultă din vectorul fiscal existent la AFP Onești și necontestat, în anul 2007 reclamanta a depus lunar deconturile de TVA, inclusiv pentru lunile ianuarie și februarie, ulterior fiind preluate și în decontul lunii martie, ca și un decont trimestrial de TVA.

Expertul contabil nu face nici o mențiune privitoare la TVA aferentă lunii ianuarie și februarie 2007, ci menționează că eroarea provine din declarația lunii martie 2007.

Având în vedere că TVA deductibilă din luna ianuarie și februarie 2007 a fost înregistrată atât pe fiecare lună în parte cât și 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 și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 33.066 lei, ca diferență între TVA deductibilă înregistrată în decontul lunii martie 2007aferentă întregului trimestru în sumă de 41570 lei și TV A deductibilă aferentă lunii martie în sumă de 8504 lei.

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

raționamentul organului fiscal în determinarea acestei sume.

Cu privire la critica operațiunii de achiziție de la SC MC SRL și livrarea către SC AME SRL.

Reclamanta a susținut realitatea operațiunilor și justificarea economică a acestora.

Conform dispozițiilor art.155 alin.5, lit.1 din Codul fiscal în vigoare la data întocmirii facturii fiscale în discuție, (5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: 1) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

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

Reclamanta nu face nici o referire la aceste aspecte, ci invocă apărări în sensul că operațiunea este reală deoarece a achitat impozit și TVA și că omisiunea declarării operațiunii în declarația 394 nu poate avea ca sancțiune înlăturarea cheltuielilor deductibile.

Având în vedere prevederile art.155 alin.5 lit.1) din Codul fiscal, nerespectate de către contestatoare, prima instanță a constatat că în mod corect organele fiscale au stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de 110.656 lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 21.025 lei.

S-a mai reținut că organul fiscal a făcut verificări suplimentare pentru a stabili realitatea situației de fapt și a constatat că valoarea la preț de vânzare la care au fost

recepționate mărfurile este egală cu valoarea pe care SC E SRL o mai avea de achitat la SC AME SRL în luna februarie 2007, operațiunea nefiind declarată prin declarația 394 de către ambele societăți.

În opinia instanței, nedeclararea operațiunii în declarația nr.394 nu impune aprecierea operațiunii ca fiind nereală, însă este de natură a întări această convingere în situația în care facturii îi lipsește unul dintre elementele obligatorii prevăzute de lege.

Referitor la critica din contestație privind punctul 4 din raportul de inspecție fiscală, la care inspecția fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară de 383.290 lei, calculată prin diferență între stocul înregistrat de contribuabil și cel calculat la control și TVA colectată suplimentar în sumă de 61.213 lei, calculată prin diferența între TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil și TVA neexigibilă stabilită la control.

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

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

În condițiile date, curtea de apel a reținut că în mod corect organul de inspecție fiscală, a procedat la determinarea influenței fiscale asupra bazelor de impunere pornind de la vânzarea mărfurilor la preț cu amănuntul, adaosul comercial și TVA neexigibilă calculate de către contestatoare în centralizatorul notelor de intrare recepție, 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 față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare-recepție 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 și implicit TVA colectată suplimentar în sumă de 61.213 lei, fără însă a face vreo discuție privitoare la lipsa documentelor care să justifice înregistrarea altor sume decât cele înscrise în centralizatorul notelor de intrare recepție, declarația administratorului societății, în sensul că „s-au majorat unele prețuri de vânzare” în lipsa susținerii acesteia și de documente contabile nu poate fi avută în vedere ca justificare a înregistrării unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție.

În intenția de a stabili corect situația de fapt, organul de inspecție 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.

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

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

Expertul contabil, deși reține aceeași situație de fapt constatată și de către organul de control fiscal, apreciază însă că nu este lipsă în gestiune, ci numai un stoc contabil majorat prin creșterea adaosului comercial aferent, nefiind o lipsă materială.

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

Conform centralizatorului notelor de intrare recepție adaosul comercial era de 33.985 lei și TVA neexigibilă de 34670 lei, înregistrându-se o diferență de 322.092 lei la adaos comercial și 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 același timp un stoc fictiv de mărfuri (lipsă mărfuri) în valoare de 383.290 lei care, potrivit dispozițiilor 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 inspecție fiscală:

În opinia reclamantei, în mod greșit s-a stabilit baza de impunere suplimentară de 526.637 lei și 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 și 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 construcții și prestări servicii în construcții, acest capitol fiind nul deoarece organul fiscal nu motivează în

concret fapta imputată.

Organul fiscal a reținut că facturile din anexa 5 în baza cărora reclamanta a înregistrat în evidența contabilă și 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 însoțite de documente justificative, respectiv: note de recepție, fișe de magazie și bonuri de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procese verbale de recepție, contracte și situații de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, precum și modul de calcul al sumelor facturate.

Organul fiscal a solicitat contestatoarei să prezinte autorizații de construire, note de recepție întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziționate și înregistrate, fișele de magazie și bonurile de consum pentru lucrări executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procese verbale de recepție, contracte și situații de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate, procese verbale de recepție, reprezentantul legal al societății anexând doar devizele pentru facturile emise de SC T SRL și SC TAL SRL, fără recepții de lucrări, situații de lucrări.

Organul fiscal a solicitat Primăriei Onești copii după autorizațiile de construire și de funcționare eliberate în perioada 2005 – 2009 pentru SC E SRL, aceasta comunicând organului fiscal că reclamanta nu figurează înregistrată cu autorizații de construire.

Cât privește facturile emise de către SC T SRL pentru confecții tâmplărie geam termopan, s-a reținut că pe formularele de facturi nu este făcută nici o mențiune 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 situații de lucrări aferente lunilor noiembrie, decembrie 2007 și iunie 2008 întocmite pentru montat tâmplărie geam termopan, fără contract de prestări servicii în baza căruia au fost achiziționate aceste servicii. Din situațiile de lucrări prezentate nu a rezultat adresa unde lucrările au fost executate, data întocmirii situațiilor, data recepției lucrărilor, pentru a da posibilitatea organului fiscal să verifice realitatea efectuării prestării în folosul reclamantei.

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

Referitor la facturile emise de SC TAL SRL pentru lucrări amenajare și renovare restaurant și lucrări de tâmplărie, reclamanta nu a prezentat autorizație de construire și nici documente din care să rezulte că lucrările au fost executate la adresa menționată în factură, operațiunile efectuate, ori prețul unitar pentru a da posibilitatea organului fiscal să verifice dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

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

Organul fiscal a reținut de asemenea neconcordanță între valoarea totală a lucrărilor de renovare menționată în

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

Cu privire la facturile emise de SC I SRL și SC A & I SRL Onești, a reținut organul fiscal că pe facturi nu este făcută nici o mențiune referitoare la numărul de contract, adresa unde s-au efectuat lucrările, încât să se poată aprecia dacă sumele facturate și achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Cu privire la materialele de construcție, materiale instalații electrice, piese electrice, etc. achiziționate și înregistrate în contul 231, s-a reținut că nu au fost prezentate organului de inspecție fiscală note de recepție, fișe de magazie, bonuri de consum, procese verbale de recepție sau orice alte documente din care să rezulte că acestea au fost consumate, în ce locație și, prin urmare, reclamanta nu a făcut dovada că facturile înregistrate în contul 231 sunt aferente unor operațiuni necesare, reale și legale.

Argumentația reclamantei că necesitatea lucrărilor este stabilită de conducerea societății și ca realitatea operațiunilor se determină din facturile fiscale și din posibilitatea de identificare a lucrărilor, în lipsa unor documente care să ateste realitatea efectuării lucrărilor la imobilele menționate, nu a fost primită de curtea de apel.

Expertul contabil a verificat cu ocazia efectuării expertizei contabile, dacă facturile de prestări servicii emise pentru confecții tâmplărie geam termopan ,lucrări de amenajare, renovare sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări de servicii pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, constatând că facturile de achiziții materiale de construcții, materiale și instalații electrice,

piese electrice sunt însoțite de note de intrare recepție care nu poartă semnăturile persoanelor care le-au întocmit, nu există documente de identificare a obiectivului de investiții, nu există procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate, confirmându-se situația de fapt reținută de organul de inspecție fiscală, reclamanta nedepunând alte înscrisuri cu care să facă dovada contrarie celor reținute.

Având în vedere situația reținută, instanța a constatat că nici această critică nu este întemeiată, organul fiscal motivând în fapt și în drept fiecare situație în parte.

Privitor la contestarea punctului 6 din raportul de inspecție fiscală:

Contestatoarea a susținut că în mod greșit s-a stabilit o bază suplimentară de impunere de 20.895 lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 3969 lei, organul fiscal depășindu-și atribuțiile legale.

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

Urmare solicitării reprezentantului legal al societății de documente justificative conținând 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 și nu se mai poate reconstitui deoarece societatea se află în procedura de faliment, declarație care nu este în opinia instanței de fond de natură a clarifica situația, fără alte dovezi în sensul completării mențiunilor 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-Onești, reprezentantul legal a declarat în nota explicativă că reprezintă transport scaune și 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 și 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 București pentru transport marfă pe ruta Italia-România, conform contractului nr.205/3.07.2008, a reținut organul fiscal că din contractul respectiv nu rezultă că serviciul a fost prestat în scopul obținerii de venituri din operațiuni taxabile din contract rezultând că acesta s-a încheiat pentru transportul unor vitrine frigorifice și utilaje carmangerie din Italia iar contestatoarea a declarat că nu a efectuat achiziții intracomunitare.

Deși i s-au solicitat documente justificative din care să rezulte persoana impozabilă căreia îi aparțin bunurile transportate și care sunt elementele din care rezultă că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și dacă sunt aferente operațiunilor taxabile, acestea nu au fost depuse.

Nu poate fi reținută critica reclamantei că acest capitol este nul deoarece organul fiscal și-ar fi depășit atribuțiile legale, fiindcă potrivit dispozițiilor art. 7 alin.2 din OG nr.92/2003, în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele

necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată, organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz iar în exercitarea atribuțiilor sale prev. la art.94 alin.2 lit.a) din același act normativ, una din atribuțiile organului fiscal este constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau a altor persoane, privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

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

Ca urmare, instanța 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 și 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 și nu ca avans pentru un serviciu viitor.

Reclamanta a menționat că factura inițială a fost stornată ca urmare a anulării operațiunii comerciale înscrisă în această factură.

În luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și 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 și TVA colectată în sumă de 4790 lei.

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

fost emisă pentru transport auto BC 05 DPU și înregistrată în luna iunie 2008 în contul de venituri 704 și nu ca avans, rezultând astfel că factura a fost emisă pentru un serviciu prestat și 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 dispozițiile art. 138 alin.1 lit.a) din OG 92/2003, care sunt în sensul că *baza de impozitare se reduce în următoarele situații: a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor*, precum și cele ale art. 159 alin.2 din același act normativ privitoare la modalitatea de corectare a documentelor și lipsa documentelor care să ateste îndeplinirea condițiilor pentru emiterea facturii de stornare, instanța a constatat că măsura organului de inspecție fiscală este întemeiată.

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

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

Organul de inspecție fiscală a constatat că în luna decembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA dedusă în baza a 59 de facturi fiscale.

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

214 suma de 29.780lei 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 deductibilității TVA înscrisă în aceste facturi s-a examinat data exigibilității 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 excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării, formularul trebuind obligatoriu să conțină data livrării bunurilor.

Din cele 59 de facturi fiscale, un număr de 56 de facturi fiscale nu au completate datele de livrare, pentru achizițiile respective neputându-se cunoaște momentul la care ia naștere dreptul de deducere, pentru 52 de facturi fiscale numele delegatului și nr. cărții de identitate au fost înscrise eronat, pentru un nr. de 6 facturi fiscale nr. cărții de identitate aparține altor persoane iar la una din facturi nu este trecut numărul cărții 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 expediția nu figurează în registrul național de evidență a permiselor de conducere și înmatriculare a vehiculelor.

Conform chitanțelor anexate la facturi, a reținut organul de inspecție fiscală, toată contravaloarea bunurilor din aceste facturi a fost achitată cu numerar dar înregistrarea plăților nu s-a făcut în registrul de casă, ci prin majorarea rulajului creditor al contului 455 – sume datorate asociațiilor. De asemenea, s-a reținut, din constatările organului fiscal că nici una dintre aceste facturi nu a-fost declarată prin declarația nr.394 nici de către contestatoare și nici de presupușii furnizori menționați în facturi.

S-au solicitat reprezentantului legal informații privitoare la modul de contactare a furnizorilor, verificarea calității persoanelor cu care s-a intrat în contact, explicații cu privire la neînregistrarea în registrul de casă a plăților celor 59 de facturi etc., locul unde se află bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe și i s-a solicitat să prezinte documentațiile tehnice, notele de recepție și fișele mijloacelor fixe pentru aceste achiziții.

În determinarea corectă a situației de fapt organul de inspecție fiscală a solicitat relații de la SPCLEP Onești, SPCRPCIV Bacău, din răspunsurile primite reținându-se că în șase cazuri cărțile de identitate înscrise pe facturi aparțin altor persoane decât cele înscrise la rubrica date privind expediția, iar în restul cazurilor cărțile de identitate înscrise pe facturi aparțin altor persoane decât cele înscrise la rubrica date privind expediția.

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

Pentru a stabili legalitatea și realitatea efectuării achizițiilor în baza celor 59 de facturi fiscale, precum și modul de valorificare, pentru achizițiile 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 225.181lei). Pentru suma de 20.819 lei s-a făcut mențiunea că se înregistrează jurnal vânzări de mărfuri în baza a 5 facturi fiscale emise de S.C. B Electric SRL, facturi nedecarate prin declarația nr.394 de reclamantă iar urmare a efectuării unui control încrucișat, s-a constatat că toate cele 5 facturi au fost înregistrate de către SC B Electric SRL dar nu au fost declarate prin declarația nr.394.

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

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

Având în vedere dispozițiile legale invocate de către organul de inspecție fiscală, dispoziții în baza cărora a procedat la efectuarea de verificări în interesul determinării realității operațiunilor cuprinse în cele 59 de facturi și rezultatele verificărilor, prima instanță a reținut că organul fiscal a motivat constatările efectuate în concret măsura dispusă a fost argumentată în fapt și în drept în mod temeinic.

Referitor la contestația privind impozitul pe profit:

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

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

pierderi raportate în anii precedenți 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 și impozitul pe profit suplimentar, având în vedere dispozițiile art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003, potrivit căroră (1) *Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute 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 și dispozițiile 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 Pierdere fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent, în declarația 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, așa cum a susținut în contestația formulată.*

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

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

contestația la punctul 4 din raportul de inspecție fiscală.

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

Prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție 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 instanța a observat că reclamanta a reluat motivarea de la primul capitol, stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de 37.556 lei fiind consecința 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 existența contractelor de împrumut, sumele împrumutate fiind înregistrate în Registrul de casă în baza contractelor de împrumut în lunile în care au fost restituite sumele.

Așa cum în mod corect au menționat 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 reține inclusiv scopul pentru care împrumuturile au fost angajate.

Delegația permanentă nr.78/1.01.2007 neautenticată la notariat și care nu poate face dovada realității datei la care a fost întocmită, din care rezultă că BI este delegat să reprezinte SC E SRL în relația cu SC CP SRL nu face dovada, împreună cu contractele de împrumut și chitanțele de restituire, că împrumuturile au fost angajate în folosul SC E SRL și nici a scopului pentru care împrumuturile au fost angajate.

Prin urmare, instanța a constatat că în mod corect organele fiscale au stabilit o bază de impunere suplimentară de 32406 lei și 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 și impozit pe profit suplimentar în sumă totală de 43592 lei, pentru anul 2008.

Reclamanta a afirmat că și acest capitol este nul deoarece organul de control și-a depășit atribuțiile, că necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei a fost stabilită de către conducerea societății fiind în acord cu obiectul de activitate al acesteia și în scopul majorării veniturilor, că organul de control se poate pronunța doar dacă cheltuielile în cauză sunt în sensul desfășurării obiectului de activitate.

Prima instanță a reținut că motivațiile societății care sunt în sensul că la factura fiscală nr.1024/18.01.2008 emisă de SC BCOM SRL devizul de lucrări a fost pierdut și nu mai poate fi reconstituit deoarece societatea a intrat în faliment ,nu sunt suficiente în situația în care așa cum în mod corect a reținut organul fiscal, pe formularul de factură nu se regăsește nici o mențiune privitoare la natura serviciului prestat, locul prestării, nr. de contract în baza căruia s-a făcut achiziționarea serviciului, prezentarea acestui contract, date referitoare la momentul constatării pierderii devizului și dacă societatea a făcut unele demersuri pentru reconstituirea

acestuia.

Având în vedere situația reținută, instanța a constatat că nici această critică nu este întemeiată, organul fiscal motivând în fapt și în drept fiecare situație în parte.

În consecință, instanța a reținut că nu se impune modificarea constatărilor organului fiscal de control, respectiv anularea deciziei de impunere nr. 972/3.12.2010, a raportului de inspecție fiscală nr. 25608/3.12.2010 și a deciziei nr. 620/18.02.2011 de soluționare a contestației, având în vedere că acestea sunt corecte.

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

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

Proba cu expertiză în specialitatea construcției a fost respinsă în mod greșit, 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 operațiunilor pentru care au fost emise facturile centralizate în anexa nr. 5 a raportului de inspecție fiscală.

Expertiza contabilă efectuată nu a răspuns motivat la obiectivele fixate de instanță, cuprinzând afirmații generale preluate de la organele fiscale. Recurenta susține că respingându-i-se atât obiecțiunile, cât și solicitarea de a se efectua o contraexpertiză, practic, instanța nu a avut la dispoziție concluzii pertinente pentru fiecare operațiune și document justificativ contabil în parte.

Concluziile instanței 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 susținută de expertul contabil care a observat că eroarea provine din declarația 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, obligațiile fiscale suplimentar stabilite fiind contestate în întregime.

Referitor la baza de impunere suplimentară de 383.290 lei, calculată prin diferență între stocul înregistrat de contribuabil și cel calculat la control, recurenta arată că explicațiile sale au fost ignorate, deși este clar că majorarea prețului de vânzare în luna decembrie 2007 s-a datorat unor oportunități de piață, vânzările fiind făcute în preajma sărbătorilor de iarnă.

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

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

– Criticile referitoare la obligațiile fiscale de la pct.5 și 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 și I SRL, SC I SRL privesc lucrări necesare, legale și reale, a căror oportunitate a fost decisă de conducerea societății, nefiind cenzurabilă de instanța de judecată. Nici punctul de vedere al expertului nu poate fi primit pentru că „nu există prezumție de culpă în lipsa unei dovezi concrete”.

– Referitor la operațiunile de transport de marfă, atât instanța, cât și expertul au examinat parțial înscrisurile administrate, nefiind observate facturile prin care recurenta achiziționase bunurile transportate de cei trei transportatori.

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

– Referitor la impozitul pe profit, recurenta susține că motivarea fondului este contradictorie, pentru că deși se recunoaște existența contractelor de împrumut, care au caracterul unor documente justificative, totuși reține că nu s-a dovedit că împrumuturile au fost angajate în folosul SC E SRL.

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor formulate de recurentă, a apărărilor din întâmpinare, cât și sub toate aspectele, după cum permit dispozițiile art. 304¹ 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 contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. 792/2010 și raportului de inspecție fiscală nr. 25608/2010 cu același emitent, pentru suma totală de 782.488 lei, reprezentând TVA, impozit pe profit și accesorii aferente.

Debitele fiscale au fost stabilite în urma unei inspecții

parțiale care a avut ca obiective verificarea modului de evidențiere a impozitului pe profit pentru perioada 1.01.2005-31.12.2009 și a TVA pentru perioada 1.10.2006-31.12.2009.

Prima instanță a verificat punctual criticile reclamantei, analizând detaliat susținerile cu privire la fiecare sumă, considerentele expuse rezumativ la pct.2 al acestei decizii justificând cu prisosință această constatare. Concluzia finală adoptată reflectă înțelegerea corespunzătoare a raportului de drept fiscal supus examinării, instanța de recurs neidentificând motive apte să conducă la reformarea sentinței.

Referitor la probele administrate

Înalta Curte reține, mai întâi, că prin încheierea din 15 decembrie 2011, curtea de apel a structurat obiectivele expertizei contabile încuviințate la un termen precedent, la solicitarea reclamantei. Instanța 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 legislația secundară ori referitor la efectele generate de anumite operațiuni juridice derulate de contribuabil, aspecte care țin strict de apanajul judecătorului.

În aceste coordonate apar ca vădit nefondate pretențiile recurente, reiterate în cuprinsul majorității criticilor sale, de a fi luate în considerare anumite concluzii ale expertizei de specialitate și de a fi înlăturate altele.

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

motivată în mod logic, convingător soluția aleasă.

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

Prin considerentele încheierii indicate anterior, instanța 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 părțile 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 și probatoriul prin încorporarea unei noi expertize, în specialitatea construcției. Nefiind însă în vreuna din situațiile indicate limitativ de art. 138 din Codul de procedură civilă, în condițiile în care dovada nu a fost cerută potrivit art. 112 și 132 din același cod, recurenta-reclamantă nu mai putea să formuleze solicitări suplimentare.

Referitor la calitatea motivării sentinței

În această privință, recurenta formulează, în esență, două critici: că nu i s-au examinat toate apărările și că a fost adoptat punctul de vedere al fiscoi.

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

În acord cu întreaga jurisprudență a Curții Europene a Drepturilor Omului în problema analizată, instanța de recurs reține că au fost efectiv examinate toate apărările de substanță formulate de contribuabil și chiar majoritatea argumentelor neesențiale. În condițiile în care apărarea reclamantei nu a înțeles să-și structureze acțiunea pe probleme distincte de drept, preferând o abordare contabilă, nu se poate pretinde instanței de judecată să urmeze același tipar.

Faptul că raționamentul 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 și aplicare a legii la situația de fapt, prin prisma susținerilor părților, nu există suport pentru afirmația 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 rezoluția din 5 aprilie 2011 a început urmărirea penală împotriva administratorului societății din perioada 2006-2009 (fila 37, vol. II, dosar fond).

Deși până la pronunțarea unei hotărâri definitive în procesul penal nu se pune problema unei autorități de lucru judecat în privința faptelor și operațiunilor anchetate, Înalta Curte observă că majoritatea constatărilor organului fiscal nu au fost combătute sau au fost combătute fără nicio explicație rezonabilă.

Astfel, nu s-a lămurit modalitatea de obținere a veniturilor de la punctele de lucru nedecarate, respectiv în

spațiile comerciale din halta B denumite Alimentara și Restaurant U.

De asemenea nu s-a combătut constatarea potrivit căreia la nici un punct de lucru societatea nu deține 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 inspecție fiscală – instanța de fond a pășit la examinarea în detaliu a apărărilor contribuabilului, însă, cum se va prezenta la punctele următoare privind TVA și 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 achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

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

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 dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA

la încasare.”

În esență, multe din operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA, au fost considerate nereale, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidența contabilă.

Astfel, facturile grupate în anexa nr. 5 a raportului de inspecție fiscală, înregistrate în evidența contabilă în perioada mai 2007-decembrie 2009 nu sunt însoțite de documente justificative privind necesitatea și realitatea prestațiilor de servicii respective, nu există note de recepție, fișe de magazie ori bonuri de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, situații de lucrări etc. iar solicitările adresate în scris administratorului societății au rămas fără răspuns.

Aceeași stare de lucruri – lipsa unor documente care să demonstreze caracterul real al operațiunilor – a fost pe drept cuvânt reținută și în cazul facturilor centralizate în anexele 6 și 7 ale raportului de inspecție fiscală.

În plus, cele 59 de facturi din anexa 7 nu conțin mențiuni esențiale, 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 presupușii furnizori. Nu în ultimul rând, după cum bine punctează judecătorul de la curtea de apel, organul fiscal a avut disponibilitate pentru clarificarea situației, deplasându-se la locația unde reprezentantul societății a afirmat că sunt depozitate bunurile respective, însă acestea nu au putut fi identificate, în absența unor minime repere.

Susținerea recurenței 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 operațiunilor nu a fost demonstrată și se pretinde recunoașterea dreptului de a deduce TVA aferentă.

În fine, tot la capitolul TVA, s-a identificat și alt tip de nereguli cum ar fi completarea eronată a unor deconturi de TVA, instanța validând punctul de vedere al fiscului privind modalitatea de declarare lunară a decontului de TVA (pentru ianuarie și 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 și TVA nedeductibilă de 33.066 lei.

De asemenea, în privința operațiunilor comerciale (achiziții de mărfuri, respectiv vânzări) derulate cu partenerii SC MC SRL și SC AME SRL, concluziile primei instanțe sunt la adăpost de orice critică, în contextul în care facturile sunt incomplete (lipsesc datele emiterii facturii și date privind expediția) și toate cele 3 exemplare ale facturilor de livrare către SC AME SRL au fost identificate în dosarul aferent lunii martie, la recurență.

Și operațiunea de înregistrare a unui adaos comercial mai mare cu 322.092 lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție 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 privință, Înalta Curte reține că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare în sumă totală de 227.735 lei și 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 diferență între impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de 169.569 lei și 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 și a veniturilor impozabile, în sensul celor deja dezvoltate la punctul anterior, când operațiunile au fost examinate din perspectiva TVA.

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

Impozitul calculat suplimentar provine din reconsiderarea a 7 operațiuni, recurenta poziționându-se divergent în raport cu fiscul, în privința tuturor acestora.

Instanța de fond a analizat detaliat susținerile părților, ajungând la concluzia, însoțită de instanța de control judiciar, potrivit căreia punctul de vedere exprimat de societate nu are suport în probele administrate.

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

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

Or, prin declarația 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 diferenței dintre 19.714 lei și 842 lei (18.872 lei).

În privința cheltuielilor cu mărfurile înscrise în facturile emise în cadrul raporturilor derulate cu partenerii SC MC SRL și SC AME SRL, argumentele expuse la punctul anterior demonstrează că operațiunile nu au fost reale, facturile prezentate neavând caracterul de document justificativ;la fel, nici cheltuielile cu achizițiile de materii prime și mijloace fixe efectuate în baza celor 59 de facturi (anexa 7 a RIF) nu pot fi deductibile fiscal. Pe lângă argumentația expusă la punctul privind TVA, Înalta Curte mai reține că din datele furnizate prin adresa nr. 23022/5 octombrie 2010 de SCPLEP Onești și prin adresa nr. 23038/5 octombrie 2010 de SPCRPCIV Bacău rezultă și alte nereguli: cărți de identitate care aparțin altor persoane decât cele înscrise la rubrica *Date privind expediția* ori vehicule cu numere de înmatriculare care nu figurează în Registrul Național de Evidență a Permiselor de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor, aparțin 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 reținut că recurenta nu contestă că a încălcat dispozițiile art. 7 din Legea nr. 82/1991, fiind legală dispoziția de măsuri nr. 24953/8 noiembrie 2010 în baza căreia chiar echipa de inspecție a realizat inventarierea, stabilind că mărfurile lipsă

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

În privința cheltuielilor cu dobânzile și comisioanele aferente împrumuturilor contractate de la case de amanet, aferente lunilor martie și septembrie 2007, Înalta Curte observă că deși recurenta critică sentința sub toate aspectele, nu formulează observații 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 discuție nu pot fi recunoscute din perspectiva examinată.

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

Pe lângă faptul că facturile prezintă deficiențe de substanță, Înalta Curte reține că este justă concluzia fondului în condițiile în care în cauză se regăsește situația reglementată de art. 21 alin.(4) lit.f din Codul fiscal, respectiv nu s-a justificat necesitatea și scopul prestării serviciilor respective.

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

Cât privește apărarea referitoare la oportunitatea efectuării unor operațiuni economice care, într-adevăr, țin de aprecierea societății, Înalta Curte observă că în speță nu s-a pus în discuție o atare prerogativă, ci chiar realitatea operațiunilor ori utilitatea lor în raport

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

În fine, și în privința celorlalte cheltuieli: aferente facturilor înregistrate în contul 231– *Imobilizări corporale* ori aferente operațiunii de stornare a facturii 100208/2008, explicațiile 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 sentinței atacate, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2009 și art. 312 alin.(1) –(3) din Codul de procedură civilă, recursul a fost respins, ca nefondat.