

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE SECȚIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.3020

Dosar nr.1535/57/2008

Ședința publică de la 25 mai 2011

Președinte:	X	-judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. „X” S.R.L. prin Societatea de Insolventă „X” S.P.R.L. împotriva sentinței nr. X/CA/2010 din 15 iunie 2010 a Curții de Apel X - Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, lipsesc atât recurenta-reclamantă S.C. „X” S.R.L., cât și intimații-pârâți Direcția Generală a Finanțelor Publice X și Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de lege, că s-au comunicat recurenteii întâmpinările formulate în prezenta cauză de către intimați, precum și faptul că apărătorul ales al recurenteii-reclamante avocat X a depus la dosarul cauzei o cerere prin care solicită strigarea cauzei la sfârșitul ședinței de judecată.

Instanța admite cererea formulată și dispune strigarea cauzei la finalul ședinței de judecată.

După reluarea dezbaterilor, la a doua strigare a cauzei și la sfârșitul ședinței de judecată, se prezintă intimatul-pârât Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X, lipsind recurenta-reclamantă S.C. „X” S.R.L. și intimata-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice X.

Nemaifiind alte cereri, înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părții prezente în raport cu recursul declarat.

Intirnatul-pârât Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, pune concluzii de respingere a recursului ca nefondat, cu consecința menținerii hotărârii instanței de fond ca fiind temeinică și legală, pentru motivele expuse pe larg în întâmpinare.

Înalta Curte, în baza art. 150 și art. 256 *din* Codul de procedură civilă, rămâne în pronunțare.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la 23 octombrie 2008 și precizată ulterior, reclamanta S.C. „X” S.R.L. X a solicitat ca, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului X, să se dispună anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă la data de 22 iulie 2008, a raportului de inspecție fiscală încheiat la 18 iulie 2008, a deciziei nr. X/18 noiembrie 2008, exonerarea sa de plata sumei stabilită suplimentar și rambursarea TVA solicitată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut ca prin actele administrative contestate i-a fost respinsă în mod ne egal cererea de rambursare a sumei de X lei, deși suma de X lei, apreciată ca fiind dedusă eronat, a fost justificată prin documentele depuse în copie.

Reclamanta a considerat că și suma de X lei a fost greșit respinsă de la exercitarea dreptului de deducere a TVA, dat fiind că, organele fiscale nu au contestat aprovizionarea cu materie primă de la partenerul contractual S.C. „X” S.R.L. .

Actele administrative întocmite de pârâte au fost contestate de reclamantă și în privința majorărilor și penalităților aferente sumelor reprezentând TVA dedusă în temeiul unor facturi de achiziție stornate ulterior, arătându-se că, în perioada până la operațiunea de stornare, taxa a fost plătită sau compensată cu TVA deductibilă, astfel că nu a fost prejudiciat bugetul statului.

Reclamanta a invocat și depășirea termenului de 3 luni prevăzut de art. 104 alin. 1 Cod procedură fiscală pentru desfășurarea controlului.

Curtea de Apel X , Secția de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea ca nefondată prin sentința nr. X/CA/15 iunie 2010, constatând că actele administrative emise de autoritățile pârâte sunt legale.

Instanța de fond a considerat că recla manta nu a probat vătămarea procesuală în condițiile art. 105 alin. 2 din Codul de procedură civilă care i-ar fi fost produsă prin depășirea termenului de 3 luni prevăzut de art. 104 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

în ceea ce privește TVA dedusă în perioada 1 septembrie 2001 - 31 decembrie 2005 pentru facturile menționate în anexele 4.a - 4.e din raportul de inspecție fiscală în sumă de X lei și respectiv, suma de X lei în anii 2002 - 2004 pentru facturile din anexele 4.b - 4d, instanța de fond a reținut că reclamanta a prezentat numai 22 de facturi din totalul de 149 de facturi depuse în copii xerox, nefiind îndeplinite condițiile legale pentru exercitcirea dreptului de deducere a TVA aferentă intrărilor.

Astfel, s-a avut în vedere că, dispozițiile legale în vigoare în perioada supusă controlului și anume,, art. 10.12 alin. 1 și 2 lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 19 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2002, art. 62 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 și art. 51 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au prevăzut că TVA poate fi dedusă numai pe baza exemplarului original al documentelor justificative, iar în cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi efectuată cu documentul reconstituit potrivit legii.

În cauză, s-a reținut că reclamanta nu a făcut dovada reconstituirii facturilor lipsă sau prezentate în copie xerox, în conformitate cu procedura reconstituirii documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse, prevăzută în Cap F din Ordinul ministrului finanțelor nr. 425/1998 și Cap. E din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004.

S-a apreciat că în mod corect organul *fiscal*, nu a admis la deducere suma de X lei, reprezentând TVA aferentă unor facturi înregistrate de două ori în contabilitate și suma de X lei, reprezentând TVA aferentă unei facturi anulate de emitent, cu motivarea că, nu sunt incidente prevederile art. 46 alin. 1 și art. 62 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Refuzul de admitere la deducere a TVA în sumă de X lei aferentă facturilor emise în favoarea unor terțe societăți a fost considerat ca fiind justificat în raport de prevederile art. 10.12 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Pentru sumele suplimentare stabilite în urma constatării diferentelor între TVA deductibilă și TVA colectată, s-a reținut că nu a fost motivată contestarea actelor fiscale.

În privința sumei de X lei, reprezentând TVA suplimentară stabilită la plată prin decizia de impunere, cu majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, instanța de fond a analizat numai legalitatea măsurii dispusă la pct. 3 din decizia nr. X/18 noiembrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin care s-a suspendat soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive cu privire la inculpatul X, persoana trimisă în judecată pentru săvârșirea infracțiunilor de delapidare, evaziune fiscală și fals intelectual prin înregistrări inexacte în contabilitate, inclusiv în legătură cu operațiunile comerciale pentru care s-a solicitat de către reclamantă rambursarea TVA.

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă a fost apreciată ca fiind legal EL în raport de prevederile art. 214 alin. 1 lit. b Cod procedură fiscală.

Instanța de fond a constatat că reclamanta nu are dreptul să deducă nici TVA aferentă facturilor nr. X/30 decembrie 2003 și nr. X/31 martie 2004 care au fost stornate,

reținând că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 145 alin. 3 din Codul fiscal.

Cu excepția facturilor emise de S.C. „X” S.R.L. pentru execuție de lucrări în perioada 2004-2005, cu TVA aferentă în sumă de X lei, instanța de fond a avut în vedere că, reclamanta nu deține documente care să dovedească natura serviciilor achiziționate, dacă au fost prestate în fapt și dacă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru determinarea categoriei de documente necesare dovedirii prestării serviciilor, s-a stabilit incidența dispozițiilor art. 21 alin. 1 din Codul fiscal și art. 48 din Titlul II al Normelor metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care impun pentru deducerea cheltuielilor ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului.

De asemenea, s-a reținut că, prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin situații de lucrări, procese - verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fizabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În lipsa acestor dovezi, instanța de fond a apreciat că nu a fost justificată deducerea TVA aferentă lucrărilor respective și că, pentru TVA suplimentară în sumă de X lei, accesoriile pentru întârzierea plății au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 114, 115 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

Împotriva acestei sentințe, a declarat recurs reclamanta S.C. „X” S.R.L., solicitând în principal casarea hotărârii și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță, iar în subsidiar, modificarea hotărârii, în sensul admiterii acțiunii și anulării actelor administrativ - fiscale contestate.

În motivele de casare a hotărârii în temeiul dispozițiilor art. 304 pct. 5 Cod procedură civilă și art. 105 alin. 2 Cod procedură civilă, s-a invocat nulitatea expertizei efectuată în cauză, față de

împrejurarea că expertul contabil nu are calitatea *de* consultant fiscal, neîndeplinirea procedurii de citare și de comunicare a completării raportului de expertiză față de administratorul judiciar al societății, aflată în procedura de insolvență, precum și omisiunea instanței de fond de a se pronunța asupra cererii de recuzare a expertului contabil.

Pe fondul pricinii, hotărârea pronunțată în cauză a fost criticată în temeiul dispozițiilor art. 304 pct. 8 și pct. 9 Cod procedură civilă.

Recurenta a susținut că instanța de fond nu a analizat și nu s-a pronunțat asupra nelegalității actelor administrativ - fiscale întocmite de intimata cu încălcarea dispozițiilor art. 104 Cod procedură fiscală, potrivit cărora, termenul de efectuare a inspecției fiscale în cazul contribuabililor mici și mijlocii este de 3 luni, termen care nu include și perioadele în care inspecția fiscală este suspendată.

În cazul său, recurenta a arătat că acest termen a fost depășit, ceea ce are drept consecință, anularea actelor întocmite de inspecția fiscală.

Cu privire la TVA în sumă de X lei, s-a considerat că în mod greșit a fost menționată soluția de respingere a cererii de exercitare a dreptului de deducere, cu motivarea că nu există documente care să justifice această deducere, deși au fost depuse duplicate care au aceeași valoare probatorie cu originalele, astfel cum rezultă din posibilitatea legală de reconstituire a originalului pierdut sau distrus.

În privința sumelor de la pct. f din raportul de inspecție fiscală, recurenta a susținut că în mod eronat și nelegal a fost respins dreptul de deducere, deoarece există facturi de achiziție și marfa a fost procesată de societate, obținând profit.

Argumentele pentru care suma de X lei nu a fost acceptată la deducere au fost considerate de recurentă ca fiind lipsite de suport legal, deoarece nu s-a contestat că a procesat materia primă achiziționată de la partenerul contractual cercetat penal.

Recurenta a învederat că nu este parte în dosarul penal respectiv, nu a fost obligată la plata unei sume și nu a fost angajată răspunderea sa în calitate de parte responsabilă din

punct de vedere civil și nici nu s-a solicitat anularea documentelor fiscale întocmite pentru operațiunile comerciale taxabile, situație în care se impunea a fi dedusă TVA aferentă, în caz contrar, s-a considerat de recurentă că pentru aceste documente justificative ar opera o prezumție de nelegalitate.

Recurenta a criticat și soluția de menținere a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite la pct. h și pe t. i din raportul de inspecție fiscală, arătând că a dovedit îndeplinirea condițiilor legale pentru deducerea TVA aferentă unor facturi de prestări de servicii în domeniul construcțiilor, iar pentru TVA aferentă facturilor stornate, au fost greșit calculate debite accesorii ale sumelor, care inițial au fost colectate, iar ulterior, au devenit deductibile.

De altfel, cu privire la facturile stornate, s-a precizat că, partenerii contractuali, emitenți ai acestor facturi, au înregistrat în contabilitate TVA colectată, astfel că până la data stornării, au fost plătite sumele respective și deci nu s-a creat un prejudiciu pentru bugetul statului.

Analizând actele și lucrările dosarului, în raport și de dispozițiile art. X și art. X/1 Cod procedură civilă, înalta Curte va respinge prezentul recurs ca nefondat, pentru următoarele considerente:

Nulitatea raportului de expertiză efectuat în *cauză* de un expert contabil care nu are și calitatea de consultant fiscal a fost invocată neîntemeiat ca prim motiv de casare a hotărârii pronunțate de instanța de fond.

Raportul de expertiză contabilă judiciară dispus în *cauză* a fost întocmit în baza art. 6 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 65/1994, care prevede că expertul contabil poate executa expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice sau juridice în condițiile prevăzute de lege.

Reglementările invocate de recurentă și anume, Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală și Normele aprobate prin Hotărârea nr. 13/2008 a Camerei Consultanților Fiscali nu restrâng dreptul experților contabili de a efectua expertize cu caracter fiscal și nici nu impun condiții suplimentare pentru exercitarea acestui drept.

Referitor la nelegalitatea procedurii de comunicare a actelor de procedură pentru administratorul judiciar al societății recurente, aflată în procedură de insolvență, se constată că sunt nefondate criticile formulate în recurs.

Instanța de fond a soluționat *cauza* cu respectarea dispozițiilor art. 18 lit. e din Legea nr. 85/2006, care prevăd că, administratorul special administrează activitatea debitorului sub directă supraveghere a administratorului judiciar, astfel că a fost legal îndeplinită procedura de citare și de comunicare a completării raportului de expertiză contabilă.

Instanța de fond a soluționat prin încheierea din 27 aprilie 2010 cererea formulată de recurenta - reclamantă cu privire la incompatibilitatea expertului contabil, astfel că s-a invocat neîntemeiat în recurs omisiunea de pronunțare asupra unei cereri.

Motivul de nelegalitate a actelor administrativ - fiscale contestate pentru încălcarea dispozițiilor art. 43 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 a fost corect respins de instanța de fond, constatându-se că, depășirea termenului de 3 luni pentru efectuarea inspecției fiscale nu atrage sancțiunea nulității.

Cu privire la TVA în sumă de X dedusă de recurenta - reclamantă în perioada 1 septembrie 2001 - 31 decembrie 2005, instanța de fond a constatat corect legalitatea actelor administrative întocmite de pârâte, întrucât nu au fost îndeplinite condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere.

Potrivit dispozițiilor art. 19 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, pct. 10.12 lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 24 alin. 1 lit. a din Legea nr. 345/2002, art. 145 alin. 8 lit. a din Legea nr. 571/2003 și art. 51 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA pot exercita dreptul de deducere a TVA numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale și doar în cazuri excepționale, de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit în condițiile prevăzute de lege.

Întrucât recurenta - reclamantă a susținut că nu mai dețin originalul facturilor fiscale, avea obligației ca în procedura prevăzută în OMF nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar - contabile să întocmească dosarul de reconstituire a acestora.

În consecință, copiile facturilor nu reprezintă documente justificative și în mod corect s-a constatat prin hotărârea atacată că, recurenta - reclamantă nu avea dreptul la deducerea TVA aferentă în condițiile în care nu a depus originalul facturilor fiscale și nici facturile reconstituite conform legii.

Referitor la suma de X lei reprezentând TVA, majorări și penalități de întârziere, instanța de fond a menținut în mod corect măsura de suspendare dispusă de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin pct. 3 din decizia nr. X/18 noiembrie 2008 până la soluționării definitive a cauzei penale privind pe inculpatul X, care a avut calitatea de administrator al societății recurente în perioada supusă controlului.

Soluția pronunțată este conformă dispozițiilor art. 214 alin. 1 lit. a din ordonanța Guvernului nr. 92/2003, care prevăd că, organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei când, organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Între obligațiile bugetare stabilite prin actele contestate și dosarul penal în care fostul administrator al societății a fost trimis în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de delapidare există o strânsă interdependență care, potrivit dispozițiilor legale susmenționate, justifică măsura de suspendare a soluționării cauzei pe cale administrativă.

Referitor la suma de X lei, reprezentând accesorii datorate pe perioada dintre înregistrarea facturilor și data stornării acestora, instanța de fond a constatat corect legalitatea actelor administrative întocmite de autoritățile intimat.

Pentru această perioadă s-a reținut întemeiat că recurenta - reclamantă datorează debitele stabilite de organul de control,

întrucât nu a prezentat documente justificative prin care să probeze efectuarea operațiunilor comerciale.

Aceeași concluzie s-a impus și în privința TVA în sumă de X lei, pentru care nu a fost recunoscut dreptul de deducere, deoarece achizițiile efectuate nu au legătură cu obiectul de activitate al societății recurente și nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Pronunțându-se astfel, instanța de fond a avut în vedere dispozițiile art. 22 alin. 4 coroborate cu art. 24 alin.2 lit. a din Legea nr. 345/2002, conform cărora nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor referitoare la operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

De asemenea, pentru perioada 1 ianuarie¹ 2004 - 31 decembrie 2005, a fost avută în vedere incidența dispozițiilor art. 145 alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003, care recunosc dreptul de deducere numai pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să fie livrate persoanei impozabile înregistrată ca plătitor de TVA, precum și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă.

În cauză, s-a constatat întemeiat că recurenta - reclamantă nu a dovedit că apartamentele achiziționate au fost folosite pentru nevoile societății, conform obiectului de activitate și nici nu a justificat necesitatea unor asemenea bunuri și servicii, ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În consecință, recurenta - reclamantă și-a dedus în mod eronat și TVA aferentă acestor operațiuni comerciale, pentru care nu a prezentat documentele justificative prevăzute de lege, fiind corect obligată la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de intimat prin actele deduse judecătii.

Pentru considerentele care au fost expuse, constatând că nu există motive de casare sau de modificare a hotărârii pronunțate de instanța de fond, în baza dispozițiilor art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă și art. 20 alin. 3 din Legea nr. 554/2004, Înalta Curte va respinge prezentul recurs ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Respinge recursul declarat de S.C. „X” S.R.L. prin Societatea de Insolvență „X” S.P.R.L. împotriva sentinței nr. 170/CA/2010 din 15 iunie 2010 a Curții de Apel X - Secția contencios administrativ și fiscal, nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 mai 2011.

JUDECĂTOR,

**MAGISTRAT
ASISTENT,**

Rod.
Tehnored.
4ex.