

R O M Â N I A
CURTEA DE APEL TÂRGU MUREȘ
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. /96/2009

DECIZIA Nr. /R
Ședința publică din 2012
Completul compus din:
PREȘEDINTE
Judecător
Judecător
Grefier

Pe rol judecarea recursului declarat de pârâțul **DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE HARGHITA**, cu sediul în Miercurea Ciuc, str. Rev. Din decembrie nr. 20, jud. Harghita, împotriva Sentinței nr. .2011 pronunțată în dosar nr. /2009 a Tribunalului Harghita.

În lipsa părților.

S-a prezentat referatul asupra cauzei, după care:

Mersul dezbaterilor și susținerile asupra recursului declarat, sunt cuprinse în încheierea de ședință din data 2012, dată la care s-a amânat pronunțarea inițial pentru data de 2012, iar ulterior, pentru termenul de azi, , încheieri ce fac parte integrantă din prezenta hotărâre.

INSTANȚA

Prin sentința civilă nr. 2011 a Tribunalului Harghita, pronunțată în dosarul nr. /2009, instanța a admis acțiunea formulată de către reclamanta SC împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita și în consecință a anulat în parte Decizia de soluționare a contestației nr. 34 din emisă de pârâtă, în sensul că obligațiile fiscale ale reclamantei, stabilite prin Decizia de impunere nr. 2009, emisă de A.F.P. sunt în sumă totală de lei. Din care lei diferență de

TVA datorată bugetului de stat, iar lei reprezintă penalități de întârziere.

În motivarea hotărârii s-a arătat că, ambele părți fac o apreciere eronată asupra O.G. nr. 99/2000, deoarece aceasta nu este aplicabilă vânzărilor de mijloace fixe ale unei societăți comerciale. Astfel, din interpretarea sistematică a actului normativ rezultă că acesta nu reglementează decât comercializarea „produselor și serviciilor de piață” (art. 2). Serviciul de piață este definit la art. 4 lit. i ca „orice acțiune sau prestație care face obiectul vânzării-cumpărării pe piață și care nu are drept consecință transferul proprietății asupra unui bun corporal, efectuată în scopul satisfacerii unor necesități ale consumatorilor”, consumatorul fiind persoana fizică sau grupul de persoane fizice care acționează în afara activității profesionale (art. 4 lit. a). Cu toate că produsul de piață nu este definit expres în ordonanță, definiția lui rezultă *per a contrario* din cea a serviciului de piață. Așadar, produsul de piață este un bun corporal destinat satisfacerii unei necesități a consumatorilor. Rezultă că mijloacele fixe și utilajele proprii ale unui comerciant nu sunt produse de piață. Reclamanta nici nu are calitatea de comerciant în sensul ordonanței, deoarece nu desfășoară activități de comercializare a produselor și serviciilor de piață (art. 4 lit. b). În plus, exercițiul comercial este definit ca „una sau mai multe activități de comercializare cu ridicata, cu amănuntul, de tip cash and carry, de alimentație publică, precum și a serviciilor desfășurate de un comerciant. Obiectul activităților de comercializare îl constituie produsele și serviciile cuprinse în anexa la prezenta ordonanță”, or vânzarea unor mijloace fixe nu se încadrează în niciunul din aceste tipuri de comerț, așa cum sunt ele definite la art. 4 lit. c-g.

În concluzie, contrar celor reținute de pârâtă, O.G. nr. 99/2000 nu îi interzicea reclamantei să vândă propriile mijloace fixe și utilaje la un preț inferior celui de achiziție. Pe de altă parte, chiar dacă s-ar reține contrariul, vânzarea interzisă de art. 17 din O.G. nr. 99/2000 nu poate avea decât consecințele prevăzute de acest act normativ, între care nu se numără excluderea cheltuielilor cu achiziția dintre cele deductibile. De altfel, scopurile O.G. nr. 99/2000 nu au legătură cu domeniul fiscal, ele privind protejarea consumatorilor, asigurarea unei concurențe nedistorsionate și protecția mediului (art. 1).

VI. Tribunalul a apreciat că explicațiile expertului sunt pertinente și, față de împrejurarea că pârâta nu le-a contrapus vreun argument, constată că sunt și veridice, împreună cu concluziile Raportului de expertiză referitoare la impozitul pe venit și taxa pe valoarea adăugată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs D.G.F.P. Harghita, solicitând modificarea hotărârii atacate în sensul respingerii acțiunii.

În motivarea recursului s-au invocat prevederile art. 304 pct. 9 și art. 304 pct. 5 Cod procedură civilă, arătându-se că sentința civilă atacată, este atât de sumar motivată, încât acest fapt, inclusiv prin prisma doctrinei, echivalează practic cu o nemotivare în condițiile în care, totuși este vorba de un litigiu în care, este parte o Direcție a Finanțelor Publice din cadrul M.F.P., iar suma în cauză nu este neglijabilă.

Instanța a omis să indice motivele de fapt care au format convingerea acesteia și pentru care a pronunțat respectiva soluție, limitându-se doar la a reda susținerile părților, fără a face o analiză amănunțită a argumentelor invocate de părți și fără a-și expune propriul punct de vedere cu privire la susținerile acestora.

Omisiunea primei instanțe de a examina motivele invocate de părți, de a preciza motivele de fapt care au stat la formarea convingerii acesteia și de a-și expune propriul punct de vedere cu privire la susținerile părților, echivalează cu nesoluționarea cauzei în fond, deoarece în condițiile în care hotărârea nu cuprinde motivele, instanța de control judiciar se află în imposibilitatea de a cenzura soluția pronunțată.

Instanța de fond nu s-a pronunțat în cuprinsul sentinței civile atacate, nici asupra aspectelor sesizate de către D.G.F.P. Harghita cu privire la raportul de expertiză în cauză, în care, a arătat că există contradicții în susținerile expertului, respectiv că expertul a ajuns la concluzia că, „din vânzarea bunurilor prezentate în tabelele prezentate în expertiză s-a realizat un profit de lei”.

Intimata SC a formulat întâmpinare în cauză prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat și obligarea recurenteii la plata cheltuielilor de judecată.

S-a arătat în motivarea întâmpinării, cu privire la primul motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 5 Cod procedură civilă, faptul că hotărârea cuprinde în considerentele sale o motivare

suficientă, fiind reținute argumentele părților, respectiv instanța a acceptat concluziile expertizei administrate în cauză.

La raportul de expertiză, autoritățile fiscale au formulat un răspuns, pentru termenul de judecată din 2010, fără a face obiecțiuni propriu-zise. Instanța de fond, în temeiul rolului său activ, totuși a transformat acest răspuns în obiecții, obligând expertul la aducerea de explicații suplimentare.

Având în vedere raportul de expertiză, datele și explicațiile complementare aduse la solicitările instanței de către expertul desemnat în cauză, respectiv lipsa oricăror contraargumente reale și fondate din partea autorităților fiscale, instanța a admis acțiunea în mod întemeiat. Recurenta în faza judecării de fond, a avut toate posibilitățile legale de a administra probe, iar de altfel nici prin cererea de recurs nu propune noi dovezi în susținerea poziției sale.

Considerentele hotărârii au caracter concret și complet. Hotărârea conține o motivare suficientă și explicită, inclusiv prin trimitere la susținerile, argumentele și contraargumentele părților și la raportul de expertiză. Astfel, sunt îndeplinite condițiile impuse prin art. 261 alin. 1 pct. 5 Cod procedură civilă, fiindcă hotărârea cuprinde motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței. Chiar dacă s-ar considera că se impune modificarea hotărârii, soluția pronunțată, care se bazează pe probatoriul administrat în cauză, este legală și temeinică.

Cel de-al doilea motiv de recurs vizează aplicarea greșită a legislației fiscale și a speța dedusă judecării, apreciind că și sub acest aspect, instanța de fond a procedat în mod legal raportând în mod corect probatoriul administrat la dispozițiile legale aplicabile.

Cea de-a doua problemă se referă la achiziționarea diferitelor mijloace fixe (autovehicule, mașini și utilaje, adică bunuri de folosință îndelungată în activitatea societății), vândute ulterior sub prețul de achiziționare, rezultând astfel diferențe de valori în minus.

Starea de fapt este următoarea: toate mijloacele fixe au fost folosite pe o perioadă de timp de către societate în activitatea sa, în scopul de a realiza venituri.

Dintre aceste utilaje, ulterior 19 s-au vândut sub prețul de achiziție, dar la prețul pieței. 31 mijloace fixe (autotractoare,

tractor trolu, semiremorcă, buldoexcavatoare) au fost vândute la un preț mai mare decât valoarea de amortizare rămasă.

Trei din cele 19 mijloace fixe (autotractor Volvo, autotractor Scania, autoturism Volvo), au fost vândute la un preț mai mare decât valoarea rămasă neamortizată, după ce au fost folosite de către societate (autotractorul Volvo între 2003 și 27 septembrie 2006, rulând aproximativ 100.000 km/an, autotractorul Scania între 19 ianuarie 2006 și 8 mai 2007, respectiv autoturismul Volvo între 18 septembrie 2006 și 5 februarie 2008). Astfel, prețul s-a determinat în mod legal și nu se poate vorbi despre o vânzare în pierdere.

În privința celorlalte 16 mijloace fixe, se arată că înstrăinarea acestora s-a făcut de asemenea cu respectarea prevederilor legale, orice interpretare a legii s-ar accepta.

Dacă se consideră că aceste operațiuni nu se supun prevederilor O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, așa cum a interpretat corect instanța de fond, normele acestei ordonanțe, activitatea de vânzare a acestor mijloace fixe s-a desfășurat în condiții de legalitate. Instanța de fond a arătat în mod corect că acest act normativ, nu se aplică vânzărilor de mijloace fixe ale unei societăți comerciale, fiindcă O.G. nr. 99/2000 se referă la vânzarea „produselor” și „serviciilor de piață”, adică din sfera de aplicare a O.G. nr. 99/2000 sunt excluse, înstrăinările care privesc mijloace fixe ale unei societăți comerciale.

Dacă totuși s-ar considera că ar fi în prezența unei greșite aplicări a legii, cum se susține prin cererea de recurs, respectiv dacă s-ar stabili că aceste operațiuni au fost supuse prevederilor O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, condițiile impuse de lege pentru a vinde sub prețul de achiziție, cele 16 mijloace fixe, în cazul cărora se pune această problemă, au fost respectate (fiind notificată Primăria – anexa nr. 8 la raportul de expertiză, nr. înreg. 2005, respectiv fiind explicate motivele vânzării sub valoarea de achiziție: starea de funcționare precară a mijloacelor fixe, urmând ca prețul de circulație să se determine în funcție de cerere și ofertă, respectiv inspecția lor tehnică).

Prin cererea de recurs, recurenta aduce argumentul său că ar exista contradicții în susținerile expertului, potrivit căruia, pe de o parte, s-ar fi realizat un profit de lei, pe de altă parte însă

profitul impozabil recalculat pentru anul 2007 ar fi de lei, ceea ce ar fi în contradicție evidentă.

Recurenta nu observă atent textul raportului de expertiză, nici explicațiile suplimentare aduse de către expert. Acel profit de lei se raportează numai la vânzarea mijloacelor fixe și a utilajelor cuprinse în tabelul din expertiză. Așa cum s-a arătat, majoritatea mijloacelor fixe, inclusiv autotractorul Volvo, autotractorul Scania și autoturismul Volvo, au fost vândute la un preț mai mare decât valoarea rămasă. Acest profit se raportează numai la un grup de operațiuni desfășurate de societatea noastră – vânzarea mijloacelor fixe și nu la ansamblul operațiunilor societății. Vânzarea mijloacelor fixe, s-a făcut prin raportare numai la această categorie de operațiuni, în profit, adică pierderile societății nu se datorează înstrăinării mijloacelor fixe. Prin completarea la expertiză, se explică faptul că această sumă se referă doar la bunurile vândute în perioada 2006-2007-2008, și nu se identifică cu rezultatul contabil (profit/pierdere) înregistrat, deoarece nu se referă la volumul total de activitate desfășurat de către SC SRL.

Într-adevăr, pentru anul 2007, privind ansamblul activității noastre, societatea a avut un profit negativ de lei, Astfel, ambele cifre sunt corecte, iar raportul de expertiză nu conține nicio contradicție.

Analizând recursul declarat din perspectiva motivelor invocate și a prevederilor art. 304¹ Cod procedură civilă, Curtea reține următoarele:

Cu privire la primul motiv de recurs legat de nemotivarea hotărârii judecătorești atacate, Curtea reține că acest motiv este unul neîntemeiat. Astfel, hotărârea cuprinde în considerentele sale o motivare suficientă, fiind reținute susținerile, argumentele și contraargumentele părților, fiind îndeplinite condițiile impuse de art. 261 alin. 1 pct. 5 Cod procedură civilă, în sensul că hotărârea cuprinde motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței.

Cu privire la cel de-al doilea motiv de recurs care vizează aplicarea greșită a legii, în speța dedusă judecății, Curtea reține următoarele:

Constatările organelor de control au fost cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. 2009, în care s-a reținut că în perioada 2006-2008, societatea a înregistrat eronat în conturile

604, 6024 și 607 o serie de cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cum ar fi cheltuieli cu materialele nestocate, materialele de construcții în sumă de lei în anul 2006, lei în anul 2007, lei în anul 2008, societatea neavând în patrimoniu clădiri care ar necesita renovări sau îmbunătățiri, neavând nici investiții în curs de executare, care ar fi necesitat achiziții de materiale de construcții.

În această privință, Curtea are în vedere faptul că prin hotărârea atacată, acțiunea reclamantei a fost admisă numai în parte, nu și pentru această categorie de cheltuieli, iar reclamanta nu a înțeles să conteste hotărârea primei instanțe, ci, dimpotrivă a plătit suma stabilită cu titlu de TVA în cuantum de lei.

Apoi s-a constatat că societatea intimată a achiziționat diferite autovehicule, mașini și utilaje de construcții în scopuri comerciale contabilizând valoarea de achiziție a acestora în contul 607 – cheltuieli privind mărfurile, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare, rezultând diferențe de valoare în minus, diferențe considerate de organele fiscale ca fiind cheltuieli nedeductibile, neafere veniturilor realizate: lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008.

De asemenea, intimata a înregistrat în contul 6024, cheltuieli privind piese de schimb în sumă de lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008, fără a fi justificată cu documente necesitatea acestora.

În nota explicativă dată de către administratorul societății s-a arătat că utilajele achiziționate au prezentat mai multe defecțiuni și pentru a putea fi valorificate au necesitat multe piese de schimb. Organele de inspecție fiscală au constatat că mașinile și utilajele au fost valorificate sub prețul de achiziție, ca urmare, nici aceste cheltuieli nu au fost considerate ca fiind deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatele înregistrate de societate în perioada verificată, cu sumele sus-menționate, dar cum societatea în perioada verificată a înregistrat numai pierderi (anul 2005 – lei, anul 2006 – lei, anul 2007 – lei, anul 2008 – lei), prin această recalculare numai pe anul 2007 a rezultat un profit impozabil de lei, stabilindu-se în raport cu această sumă impozit pe profit în cuantum de lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

Referitor la TVA, organele de control fiscal au constatat că intimata a dedus TVA, în sumă de lei pentru bunuri, care nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile, cum ar fi:

- piese de schimb pentru utilaje de construcții achiziționate pentru revânzare, acestea nefiind calculate în prețul de vânzare, utilajele fiind vândute sub prețul de achiziție;

- materiale de construcții, societatea neavând în patrimoniu clădiri, care ar necesita renovări sau îmbunătățiri.

Organul de control fiscal a recalculat TVA –ul pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, rezultând o diferență totală de plată în sumă de lei la care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei.

Potrivit prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, care precizează:

„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuieli 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”, iar potrivit art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal;

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Față de prevederile legale de mai sus, se constată că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, sau cele reglementate prin acte normative în vigoare. În aceste condiții, pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie să se regăsească în prețul produselor comercializate și în veniturile realizate.

Or, organele de inspecție fiscală, nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achiziționarea diferitelor bunuri sau servicii, diferențele de preț în minus la mărfuri vândute, care nu au legătură cu activitatea societății și nu sunt destinate realizării de venituri impozabile.

Cu privire la vânzarea unor utilaje sub prețul de achiziție, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere

diferența de preț în minus, pe principiul că, o cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și conform reglementărilor contabile la ieșirea din gestiune, mărfurile se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de cost nerecuperată din prețul de vânzare al mărfurilor respective reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât nu este aferentă veniturilor realizate.

În temeiul prevederilor art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, în mod corect, organele fiscale nu au acceptat că deducerea TVA aferentă diferitelor achiziții de bunuri sau servicii care nu au legătură cu activitatea societății, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Legat de aplicarea OG nr. 99/2000 republicată, în cuprinsul Anexei la acest act normativ, rezultă că reprezintă fapte de comerț, cărora li se aplică ordonanța în cauză, conform clarificării CAEN: 5010 – comerț cu autovehicule; 5020 – întreținerea și repararea autovehiculelor (fără reparații executate în întreprinderi organizate de tip industrial); 5030 – comerț cu piese și accesorii pentru autovehicule. Este cert că, OG nr. 99/2000 este astfel aplicabilă cauzei de față, cu consecința interzicerii vânzării sub prețul de achiziție.

În acest context, se impune respingerea acțiunii în contencios administrativ, formulată de reclamantă, în integralitatea sa, prin admiterea recursului și modificarea în parte a hotărârii atacate.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursul formulat de pârâta **DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE HARGHITA**, cu sediul în Miercurea Ciuc, str. Revoluției din Decembrie nr. 20, județul Harghita, împotriva Sentinței civile nr. /2011, pronunțată de Tribunalul Harghita, în dosarul nr. /2009.

Modifică în parte sentința atacată în sensul că respinge în întregime acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamata SC SRL, cu sediul în comuna județul Harghita, având ca obiect anularea Deciziei nr. 34

emisă de pârâtă în soluționarea contestației împotriva
Deciziei de impunere nr. /2009 emisă de A.F.P.
Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din,

2012.

Președinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier,