

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECTIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI
FISCAL DOSAR29.01.2009

DECIZIA CIVILĂ Nr.....

Ședința publică din

S-a luat în examinare recursul formulat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad împotriva sentinței civile nr..... pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr....., în contradictoriu cu reclamanta intimată SC X SRL Arad și pârâții intimați Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Arad și Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Arad, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal, lipsă părțile.

Procedura este legal îndeplinită. Dată fără citarea părților.

Se constată că s-a depus la dosar prin registratura instanței, la data de 29.04.2008, copie de pe chitanța privind onorariu avocat.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la termenul din 23.04.2008, parte integrantă din prezenta hotărâre, potrivit căreia instanța a amânat pronunțarea cauzei la 30.04.2008, când,

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată la data de 11 martie 2008 pe rolul Tribunalului Arad, reclamanta SC X SRL Arad a chemat în judecată pe pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Arad, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul DGFP

Arad și a solicitat anularea în parte a deciziei nr.din 26 noiembrie 2007, privind soluționarea contestației în privința punctelor 1. și 2, precum și în totalitate a deciziei de impunere nr.din 16 mai 2006, cu privire la obligații fiscale suplimentare, stabilite de inspecția fiscală a activității de inspecție fiscală a DGFP Arad, cu motivarea că printr-o decizie a Curții de Apel Timișoara, s-a statuat, cu putere de lucru judecat, că între decizia de impunere și soluția pronunțată într-un dosar penal există o legătură fiind justificată menținerea suspendării procedurii administrative până la soluționarea procesului penal, iar după soluționarea procesului penal, prin ordonanța de scoatere de sub urmărire penală, definitivă și executorie, s-a statuat că nu există latura obiectivă a infracțiunilor pentru sesizarea organului fiscal, reclamanta concluzionând că în această împrejurare, decizia de impunere fiind legată de concluziile actului procedural penal, urmează a fi anulată.

Reclamanta a anexat decizia de impunere contestată, nr.din 16 mai 2006, din care rezultă că s-au stabilit în sarcina sa obligații de plată suplimentare privind impozitul pe profit în cuantum delei,

dobânzi delei și penalități de Întârzierelei.

De asemenea, obligații suplimentare de plată a TVA delei, dobânzi delei și penalități de întârziere delei.

A fost anexat și raportul de inspecție fiscală din 16 mai 2006, în temeiul căruia s-a emis decizia de impunere, precum și decizia nr.din 26 noiembrie 2007, privind contestația înregistrată la organul competent la 20 iunie 2006, prin care se contestă decizia de impunere nr.....

Prin decizie se respinge contestația reclamantei împotriva raportului de inspecție fiscală ca inadmisibilă și ca neîntemeiată pentru sumele delei, reprezentând impozit pe profit, majorări de întârziere și penalități, precum și pentru sumalei TVA suplimentar, majorări de întârziere și penalități.

Prin pct. 3 al deciziei este desființată decizia de impunere pentru suma totală delei, reprezentândlei impozit pe profit suplimentar,lei majorări de întârziere, șilei penalități, precum și pentrulei TVA suplimentar, ...lei majorări șilei penalități, cu îndrumarea ca activitatea de control fiscal să efectueze o nouă inspecție pentru aceeași perioadă și ținând cont de îndrumările date prin decizie să emită noi concluzii.

Prin întâmpinarea depusă la 24 martie 2008, pârâta a solicitat respingerea acțiunii, întrucât ordonanța din 18 iulie 2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Arad a scos de sub urmărire penală o persoană fizică pentru faptul că lipsește latura obiectivă a infracțiunii pentru acare a fost sesizat organul penal, dar aceasta nu are nici un fel de constatări și efecte asupra obligațiilor fiscale stabilite în sarcina persoanei juridice.

Prin precizarea făcută în 27 martie 2008, consemnată în încheierea de ședință, reprezentantul reclamantei a solicitat și anularea raportului de inspecție fiscală din 16 mai 2006, precum și a pct. 1 și 2 din decizia dată asupra contestației, cât și anularea în totalitate a deciziei de impunere nr. ...din 16 mai 2006, atât pentru TVA, cât și pentru impozitul pe profit, suplimentare, cât și pentru accesoriile acestora.

La data de 23 mai 2008, reclamanta a formulat o nouă acțiune împotriva aceluiași pârâți, solicitând anularea deciziei nr.din 18 martie 2008, a deciziei de impunere nr'și a raportului de inspecție fiscală nr' din 7 ianuarie 2008, întrucât în mod nelegal reclamanta a fost obligată la plăți suplimentare de impozit pe profit și TVA, cu penalități și dobânzi accesorii, în cuantum delei, ca urmare a reverificării activității ei, niciuna din constatările noului raport de inspecție fiscală, nefiind în concordanță cu dispozițiile legii privitoare la plata celor două categorii de impozite și nici cu realitatea operațiunilor economice înregistrate corect în evidența contabilă a reclamantei.

Prin întâmpinarea depusă la 10 iunie 2008, intimata s-a opus admiterii acțiunii, reiterând considerentele din decizia dată asupra contestației reclamantei.

Prin încheierea din 10 iunie 2008, acest nou dosar a fost conexat dosarului mai sus amintit.

Pentru a se verifica legalitatea constatărilor organului de control fiscal, s-a dispus efectuarea unui raport de expertiză fiscală judiciară de către consultantul fiscal, domnul....., lucrare înregistrată la dosarul instanței la data de.....

Prin sentința civilă nr..... dinpronunțată în dosar nr....., Tribunalul Arad a admis în parte acțiunea reclamantei SC X SRL Arad formulată împotriva pârâților Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Arad, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul DGFP Arad și a anulat în parte Decizia nr'....., Decizia de impunere nr....., Raportul de inspecție

fiscală din2006, Decizia nr....., Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală nr....., menținând obligațiile fiscale privind impozitul pe profit datorat de reclamantă în cuantum delei, dobânzi delei și penalități de întârziere delei, precum și TVA suplimentară delei, dobânzi delei și penalități de întârziere de lei, obligând pârâții la plata cheltuielilor de judecată parțiale, în cuantum delei.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

Din cuprinsul raportului de expertiză rezultă că actul de control al organului fiscal este întocmit cu nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la reglementările legale având obiect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, majoritatea operațiunilor considerate eronate fiind în realitate conforme cu reglementările contabile și cu normele metodologice de înregistrare în contabilitate și de calcul a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, reclamanta nedatorând impozitul pe profit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată suplimentară, ca/culate de organul fiscal. Astfel, în mod eronat s-a reținut de către inspecția fiscală venitul din vânzarea mărfurilor în cuantum delei și TVA colectată în sumă delei pentru care s-a calculat impozit pe profit delei; dobândă delei și penalități de întârziere de lei, întrucât înregistrarea contabilă de stornare de la venituri a sumei lei, efectuată cu nota contabilă 364/30 septembrie 2003 a fost determinată de anularea facturii nr..... și chiar dacă s-a operat o nouă înregistrare contabilă, prin nota contabilă 365 întocmită la aceeași dată 30 septembrie 2003, a fost anulată din nou înregistrarea contabilă, astfel că sunt aplicabile dispozițiile art. 7 alin. 1 din Legea nr. 414/2002, sumele stabilite în mod suplimentar de organul de inspecție, cu titlu de impozite și accesorii, nefiind datorate.

Eronat a fost stabilit și impozitul pe profit în cuantum delei, dobânda delei și penalitățile delei, pentru faptul că reclamanta a vândut deșeurile de oțel inoxidabil din care pentru cantitatea detone, în valoare delei nu există proveniență legală, expertiza a constatat că acea cantitate detone deșeurile de oțel inoxidabil în valoare delei a fost achiziționată de la persoana fizică....., iar borderoul de achiziție cuprinde informațiile minimale prevăzute în cadrul secțiunii II , grupa IV " mijloace bănești și decontări", din Normele metodologice aprobate prin OMF nr.425/1998, pentru formularul borderoul de achiziții. De asemenea, reclamanta a respectat

reglementările aceluiași norme întocmind note de recepție și constatare de diferențe pe care le-a înregistrat în contabilitate, documente justificative reglementate în mod legal și utilizate ca atare, astfel că reclamanta nu datorează impozitul pe profit calculat lalei, dobânda delei și penalitățile de lei.

Aceeași este concluzia și cu privire la nedatorarea impozitului pe profit delei, dobânzii delei și penalităților delei, calculate pentru achiziționarea cantității detone șine de cale ferată uzate, în valoare delei, pentru care organul fiscal a constatat, în mod eronat, că nu există documente de proveniență legală. Și pentru această marfă rec/amanta a întocmit borderouri de achiziții de la....., identificat cu toate datele de stare

civilă, evidențiate în OMF nr.425/1998, iar după întocmirea și înregistrarea borderourilor de achiziție în contabilitate s-au întocmit și notele de recepție și constatare de diferență în temeiul cărora marfa a fost introdusă în gestiune, cu respectarea art. 6 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, astfel că existând documentele de înregistrare în gestiunea produselor cumpărate și a valorii produselor cumpărate, s-au respectat de către reclamantă întru totul dispozițiile

secțiunii 1 lit. B pct. 2 din OMF menționat, nedatorându-se sumele stabilite de organul de control.

De asemenea, nelegal a fost reținut de organul fiscal și impozitul pe profit delei, dobânda delei și penalitățile delei, pentru descărcarea eronată, din gestiune cu gaterul facturat și înregistrat în iulie 2004, în valoare delei, întrucât marfa nu a fost livrată. Expertiza a constatat că suma delei cheltuieli generate de descărcarea din gestiune a gaterului vândut dar nelivrat, este aferentă veniturilor impozabile în cuantum delei, din factura nr.iunie 2004 și ținând seama de art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, care prevede că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, suma delei este cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil din data de 30 iunie 2004, astfel că sumele suplimentare stabilite mai sus nu sunt datorate.

În sfârșit, expertiza a constatat că este datorat impozitul pe profit delei, dobânda delei și penalizările delei calculate pentru vânzarea sub costul de achiziție a unor deșeuri din fontă și cupru rezultate din dezmembrarea a bucăți motoare, în valoare delei. S-a constatat că celemotoare au fost achiziționate culei, prin factura nr.din 30 decembrie 2002, cu privire

la care s-a întocmit procesul verbal de declasare din 1 aprilie 2004, întrucât motoarele aflate în gestiune au fost deteriorate, fiind depozitate în condiții necorespunzătoare și expuse intemperțiilor naturale. S-a mai reținut că în urma dezmembrării motoarelor au rezultat kg deșeuri sârmă cupru șikg deșeuri fontă, care au fost valorificate culei, astfel că reclamanta a

înregistrat o pierdere delei.

În temeiul art. 21 alin. 4 lit. c din Codul fiscal suma delei este o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil la data de 30 iunie 2004, astfel că impozitul pe profit și plățile accesorii sunt datorate.

Aceeași concluzie se desprinde din raportul de expertiză și în privința impozitului pe profit de lei, a dobânzii de lei și penalităților de lei, calculate de organul fiscal pentru suma nedeductibilă delei. În temeiul art. 21 alin. 2 lit. e din Codul fiscal, cu privire la sumele reprezentând cheltuieli de cazare în Arad a unor persoane ce nu sunt angajații societății, precum și cu privire la impozitul pe profit de lei, dobânzii de lei și penalităților de întârziere de lei, calculate pentru suma nedeductibilă delei, având aceeași afectare.

Concluzionând cu privire la obligațiile fiscale constând în impozitul pe profit expertiza conchide (fila 135) că din impozitul pe profit stabilit în decizia de impunere de .lei, reclamația datorează doarlei, din dobânzile delei, incluse în decizia de impunere datorează doarlei, iar din penalitățile stabilite de organul fiscal în cuantumlei, datorează doarlei.

Cu privire la taxa pe valoare adăugată, expertiza a constatat ca majoritatea obligațiilor fiscale stabilite de organul de control nu sunt datorate și au fost reținute cu nesocotirea unor dispoziții din Legea nr. 345/2004, privind TVA, precum și a unor dispoziții din Codul fiscal. Astfel, TVA suplimentară delei nu este datorată, întrucât prin nota contabilă 364 din 30 septembrie 2003, a fost anulată operațiunea înregistrată în baza facturii nr..... ca urmare a neefectuării operațiunii de livrare a mărfii și chiar dacă factura a fost reînregistrată prin nota contabilă nr. 365 din aceeași dată, s-a anulat din nou operațiunea, astfel că neexistând o operațiune contabilă valabilă, care să influențeze baza de impozitare nu se poate calcula TVA-ul, întrucât operațiunile menționate nu se încadrează în cerințele art. 1 alin. 2 lit. a, b și c din Legea nr. 345/2002.

Taxa pe valoare adăugată suplimentară a fost calculată greșit de organul fiscal și în legătură cu facturilecare nu au fost înregistrate în lunile în care au fost emise, ci în lunile în care au fost contabilizate, astfel că potrivit art. 14 din aceeași lege, faptul generator al TVA a luat naștere în momentul efectuării livrării bunurilor și ținând cont și de dispozițiile art. 16 alin. 4 lit. a din Legea nr. 345/2002, TVA anticipată faptului generator a fost exigibilă și a fost ajustată din evidența contabilă la 9 mai 2003, pentru factura, la 29 august 2003, pentru factura....., precum și pentru cea cu nr....., cele trei operațiuni negenerând TVA suplimentară de plată.

De asemenea, expertiza a demonstrat dreptul reclamantei de a deduce TVA în cuantum delei în luna noiembrie 2004, fără a se impune ajustarea dreptului de deducere pentru perioada noiembrie 2004 - februarie 2005, întrucât reclamația a dedus TVA-ul de

.....lei, În baza facturii din 12 noiembrie 2004, În temeiul art. 145 alin. 8 din Codul fiscal pentru mărfuri care urmau să fie livrate, aferentă bunurilor incluse În aceasta. Pentru mărfurile nelivrate, s-a emis factura de stornare 5913301 din 25 februarie 2005, iar reclamanta a ajustat baza de impozitare și TVA-ul deductibil aferent delei, În concordanță cu disp. art. 138 lit. b din Codul fiscal.

Reclamanta nu datorează nici TVA-ul suplimentar aferent lunii august 2005, În sumă delei, calculat pentru tranzacția vizând tone tablriere metalice, În valoare delei, Întrucât reclamanta a respectat pct. 1 din Normele Metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, de aplicare a Codului fiscal, care prevăd că nu sunt datorate aceste obligații fiscale pentru tranzacțiile care au loc În termenii comerciali de piață liberă, precum și al tranzacțiilor Întrre persoanele juridice române afiliate. În acest' caz, calcularea obligațiilor fiscale pentru tranzacția cu persoana juridică afiliată SC M SRL s-a efectuat În mod legal.

Tot În mod eronat a fost calculată suma negativă, de recuperat, de TVA pe luna noiembrie 2003, În cuantum delei, acestei situații fiindu-i aplicabil alin. 1 al art. 148 din Codul fiscal, astfel că nu este datorată. În aceleași condiții, cu raportare la art. 148 alin. 2 din Codul fiscal, expertiza a stabilit că nu este datorată TVA suplimentară pentru luna decembrie 2004, În sumă de lei, cât și pentru luna august 2005, În cuantum delei.

În temeiul aceluiași dispoziții ale art. 148 alin. 1 Cod fiscal, care prevăd că atunci când TVA adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, care este dedusă Într-o perioadă fiscală, este mai mare decât TVA colectată, aferentă operațiunilor taxabile, rezultând un excedent În perioada de raportare, că reclamanta nu datorează TVA suplimentară calculat pentru luna noiembrie 2003 delei și pentru luna august 2003 În cuantum de lei.

Expertiza a reținut că reclamanta datorează TVA suplimentar aferentă lunii mai 2004, În cuantum delei, ca urmare a operațiunii de vânzare sub costul de achiziție cu suma delei a deșeurilor de cupru și fontă, rezultate din dezmembrarea celor motoare deteriorate ca urmare a depozitării necorespunzătoare, În condițiile prevăzute de art. 128 alin. 9 lit. b din Codul fiscal, care nu consideră livrări de bunuri pe cele degradate calificativ și care nu mai pot fi valorificate În condițiile legale. Situației îi sunt aplicabile și prevederile alin. 1 pct. 7 din H.G. nr. 44/2004, rezultând că degradările care au afectat motoarele nu se încadrează În nici una din cele 3 situații limitativ prevăzute, fiind imputabile reclamantei.

• Expertiza mai conchide că reclamanta nu are drept de deducere a TVA ului În cuantum delei și că se impune ajustarea TVA deductibilă din perioada

cuprinsă Întrre momentul deducerii TVA ului, mai 2004 și momentul anulării prin\ l stornare a TVA ului dedus, august 2004, Întrucât livrarea nu a fost efectuată, iar furnizorul SC A SRL Zalău nu a colectat TVA ul , situație În care, În favoarea reclamantei nu s-a născut dreptul de deducere, Întrucât nu sunt îndeplinite cerințele art. 145 alin. 1 Cod fiscal. Este vorba despre livrarea dispusă de SC A SRL Zalău conform facturii

..... din 25 mai 2004, care ulterior a fost anulatã și pãstratã de cãtre emitent, livrãrile În temeiul ei nefiind efectuate.

În concluzie, expertiza stabilește cã din sumele incluse În decizia de impunere cu titlu de TVA adãugatã, de lei, reclamanta datoreazãlei, din dobãnzile delei datoreazãlei și din penalitãțile delei datoreazã lei.

Înșușind aceste concluzii, judiçios și convingãtor prezentate de expertiza judiciarã, instanța a admis În parte acțiunea reclamantei și a anulat În parte cele douã decizii privind contestațiile, cele douã rapoarte de inspecție fiscalã, precum și cele douã decizii de impunere, pentru sumele delei impozit pe profit,lei dobãnzi șilei penalitãți de Întãrziere, precum și pentru sumele delei TVA suplimentar,lei dobãnzi șilei penalitãți de Întãrziere.

Instanța a acordat În parte reclamantei și cheltuielile de judecatã formate dinlei onorariul de expert, achitat conform chitanțelor de la filele 79 și 101, șilei onorariu avocațial, achitat conform chitanțelor și facturilor de la filele 174 și 175, În proporție cu sumele pentru care se admite acțiunea În contencios administrativ, procentul fiind de 88 %, În acord cu dispozițiile art. 276 Cod procedurã civilã.

Împotriva acestei hotãrãri a declarat recurs În termen legal recurenta DGFP Arad solicitãnd modificarea sentinței recurate În sensul respingerii acțiunii reclamantei și a menținerii deciziei nr..... emisã de DGFP Arad, a deciziei de impunere nr.și a deciziei nr..... și nr.....

În motivarea recursului se aratã cã hotãrãrea primei instanțe este netemeinicã și nelegalã fiind datã cu Încãlcarea dispozițiilor legale aplicabile În spețã conform art. 304 pct.7 și 9 C.p.c.

Astfel, În privința impozitului pe profit cu privire la ștornarea din evidențele contabile a veniturilor din vânzarea mãrfurilor În sumã delei Înscrișã În factura fiscalã nr.În mod greșit prima instanțã a considerat cã existã operațiunea de Înregistrare contabilã de ștornare de la venituri a sumei delei efectuatã cu nota contabilã nr. 364/30.09.03 ce a determinat anularea facturii nr./31.08.03 Întrucãt nu au existat documente justificative. Ștornarea se impune doar În cazurile În care factura respectivã conține greșeli sau nu a fost acceptatã ori pentru alte cauze prevãzute de lege or, În spețã ștornarea s-a realizat artificial pentru a-și diminua obligațiile fațã de bugetul de stat. O dovadã În plus o constituie faptul cã factura În cauzã nu era Înscrișã la coloana de formulare neutilizate.

Cu privire la imposibilitatea dovedirii provenienței cantitãții detone deșeu inox vândut la export care a generat cheltuieli considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil În sumã delei organele fiscale au reținut cã, materialele respective au fost colectate de reclamantã doar pe baza borderourilor de achiziție, deși fiind vorba despre deșeuri reciclabile era necesarã eliberarea cãtre persoana fizicã de la care s-a realizat colectarea a adeverințelor de primire și platã reglementate de art. 12 OAPC nr. 265/503/2001. Aceastã lege specialã(privind achizițiile de deșeuri reciclabile) are caracter imperativ iar nu dispozitiv iar

nerespectarea acestora a atras în mod corect nedeductibilitatea sumei la calculul profitului impozabil, aceleași considerente fiind valabile în privința cantității detone care au generat cheltuieli considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă delei.

În ceea ce privește ajustarea prețului de piață pentru vânzarea cantității detone deșeurii și stabilirea unui venit suplimentar în sumă delei se arată că din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală s-a constatat că prețul final de vânzare pe tona de deșeurii estelei față de costul de achiziție delei rezultând așadar că reclamanta a vândut către SC M SRL cantitatea detone deșeurii sub costul de achiziție. Pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit această cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor și recuperată prin venituri conform art. 19 alin. 1 și 21 alin 1 Cod fiscal!

Aceleași concluzii se rețin și cu privire la ajustarea prețului de vânzare la nivelul prețului de piață pentru deșeurile rezultate din dezmembrarea a 60 bucăți motoare electrice față de care soluția primei instanțe nu cuprinde nici o motivare.

Referitor la deductibilitatea integrală la momentul achiziției a cheltuielilor cu achiziționarea tâmplăriei PVC în sumă delei se arată că față de dispozițiile HG 1553/2003(art. 6) și ale Codului fiscal cuprinse la art. 24 alin. 1 și 2, societatea comercială avea obligația încadrării și înregistrării tâmplăriei în categoria mijloacelor fixe amortizabile iar cheltuiala cu achiziția acestuia trebuia recuperată prin deducerea amortizării în perioada normală de funcționare și nu integral la data dării în consum respectiv luna decembrie 2004, cum a procedat societatea.

În ceea ce privește capătul de cerere privind TVA stabilit suplimentar cu privire la stornarea din evidența contabilă a TVA în sumă delei aferentă facturii fiscale nr.se arată că, de vreme ce nu există nici o justificare pentru stornarea facturii respective, ca urmare a acestei înregistrări a fost diminuată obligația de plată respectiv mărită creanța față de bugetul de stat, în suma stornată eronat astfel încât s-a calculat TVA suplimentar delei iar pentru nevirarea la termen s-a procedat la calcularea majorărilor și penalităților de întârziere până la 8.05.2006.

Cu privire la neînregistrarea în luna în care au fost emise facturile fiscale nr.se arată că reclamanta a emis facturile anterior menționate dar nu le-a înregistrat în evidența contabilă în luna în care au fost emise ci în lunile următoare TVA aferentă acestor facturi era exigibilă la data emiterii iar societatea avea obligația colectării TVA în lunile în care s-au emis facturile.

Referitor la stabilirea debitelor suplimentare reprezentând TVA ca urmare a constatării de diferențe între TVA conform balanței de verificare contabilă și jurnalele de TVA lunare se arată faptul că în urma verificării efectuate organele de control au depistat neconcordanțe între soldul negativ al TVA-ului din balanța de verificare și jurnalele de TVA lunare pe lunile noiembrie 2003, decembrie 2004 și august 2005 și de asemenea, conform anexei III, a rezultat că există neconcordanțe între sumele înregistrate în evidența contabilă a societății și sumele înregistrate la organul fiscal în baza deconturilor TVA. Față de aceste neconcordanțe,

organele fiscale au procedat la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată prin decizia de impunere pentru ca în evidența fiscală să fie înregistrată suma reală.

Un alt motiv de recurs, vizează faptul că există contradicție între dispozitivul și considerentele hotărârii în sensul că în dispozitiv se arată că societatea datorează TVA în sumă delei cu dobânzi și penalități delei, iar în considerente se

prevede expres că reclamanta datorează TVA suplimentar aferent lunii noiembrie 2004 delei.

În drept s-au invocat dispozițiile art. 304 pct. 7 și 9, 304 indice 1 C.p.c.

Prin întâmpinarea depusă la dosar intimată-a opus la admiterea recursului solicitând menținerea ca legală și temeinică a hotărârii recurate arătând că nu se aduce nici o critică sentinței recurate.

Astfel, din expertiza contabilă efectuată în cauză a rezultat clar faptul că neefectuarea contabilă a unei operațiuni, nu putea genera obligații de plată a impozitului pe profit sau TVA.

Nu există nici neconcordanța între dispozitiv și considerentele sentinței recurate întrucât însăși organele fiscale au stabilit o diferență negativă delei TVA și deci, deși suma delei a fost considerat ca fiind datorat, actul de impunere a fost menținut doar pentru lei.

În privința celorlalte aspecte se arată că deșeurile reciclabile au fost achiziționate cu bord eroul de achiziție ce reprezintă documentul de înregistrare în gestiune a produselor cumpărate și documentul justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate în cazul achiziționării de la persoane fizice.

Cu privire la achiziționarea tâmplăriei PVC se arată că în mod greșit organele fiscale au încadrat-o în categoria imobilizărilor corporale supuse amortizării deși acestea reprezintă o cheltuială ulterioară aferentă unei imobilizări corporale și pe cale de consecință trebuie recunoscută ca o cheltuială în perioada în care aceasta a fost efectuată.

Referitor la înregistrarea cu întârziere a celor trei facturi se arată că acestea au fost înregistrate cu o întârziere de 1 lună și nu generează obligații fiscale accesorii întrucât în lunile de referință au fost înregistrate TVA de recuperat fiind necesară doar alocarea sumelor lunii la care se referă fără afectarea sumei total datorate.

Referitor la TVA stabilit suplimentar pentru vânzarea sub costul de achiziție se arată că TVA-ul se regăsește atât în nota contabilă analitică din toate jurnalele cât și în registrul de operațiuni diverse.

Cu privire la stabilirea debitelor suplimentare aferent TVA-ului ca urmare a constatării de diferențe între TVA-ul din balanța de verificare contabilă și jurnalele de TVA lunare se arată că organele fiscale nu au făcut confruntarea între documentele justificative și jurnalele de TVA.

S-a solicitat acordarea cheltuielilor de judecată în recurs.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente inclusiv art. 304¹ C.p.c., Curtea reține că recursul este neîntemeiat după cum urmează:

Referitor la impozitul pe profit calculat de organele fiscale pentru stornarea din evidenta contabilă a veniturilor rezultate din vânzarea mărfurilor prin factura fiscală nr./30.08.2003 în sumă delei, Curtea reține că factura respectivă a fost stornată în luna septembrie și în mod corect prima instanță a reținut că impozitul pe profit delei la care se adaugă dobânzi delei și penalități de întârziere delei este datorat de reclamantă.

Aceasta deoarece operațiunea de stornare a fost efectuată corect câtă vreme din Jurnalul de verificare bancară pe luna septembrie 2003 rezultă că a fost înregistrată nota contabilă nr. 364/30.09.2003 în care sumele sunt înscrise cu semnul minus urmată de nota contabilă nr.365/30.09.2003 în care aceleași sume înscrise cu semnul plus iar cele două înregistrări contabile consecutive nu duc la modificarea soldului fișei.

Aspectul anterior menționat a fost evidențiat și prin expertiza contabilă efectuată în cauză în care se arată că înregistrarea contabilă de stornare de la venituri a sumei delei efectuată cu nota contabilă nr.364/30.09.2003 a fost generată de anularea facturii nr..... iar înregistrarea cu plus efectuată prin nota contabilă nr.365 a fost anulată printr-o altă înregistrare contabilă din aceeași dată.

Ținând cont de dispozițiile art. 7 alin. 1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit potrivit căroră profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, Curtea apreciază că în mod eronat organele fiscale au luat în calcul aceste venituri pentru determinarea profitului impozabil.

Referitor la motivul de recurs ce privește soluția primei instanțe care a apreciat ca dovedită proveniența cantității detone deșeu inox vândut de societate la export care a generat cheltuieli considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de..... lei, Curtea observă că starea de fapt legată de aceea că societatea a achiziționat respectiva cantitate de deșeuri de la persoane fizice pe baza borderourilor de achiziție nr..... iar nu pe baza adeverințelor de primire și plată la care face referire art. 12 din OAPC nr.265/203/2001 nu este contestată în speță.

Potrivit art. 12 din Ordinul Administrației Publice Centrale nr.265/503/2001

cuprinzând Normele privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau

anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice, agenții economici care colectează deșeuri reciclabile de la persoane fizice au obligația eliberării deținătorilor de adeverințe de primire și plată care să conțină date cu privire la denumirea agentului colector, datele de identificare ale deținătorului, natura deșeurilor reciclabili predați, cantitatea, prețul, valoarea, semnăturile collectorului și deținătorului precum și proveniența deșeurilor declarat de deținător pe proprie răspundere.

Reședința apreciază că aceste dispoziții legale reprezintă legea specială în raport de OMF nr.425/1998 și trebuie obligatoriu respectate,

afirmație ce este împărțită parțial de Curte întrucât achiziția de deșuri reciclabile are o reglementare specifică distinctă de OMF 425/1998 care se referă la achiziții în general. Cu toate acestea, din interpretarea literară și tehnologică a dispozițiilor cuprinse la art.12 OAPC nr.265/503/2001.

Reiese faptul că aceste adeverințe de primire și plată se eliberează de către societatea colectoare către deținătorii deșeurilor au drept scop a justifica proveniența acestora așa cum este cea declarată pe proprie răspundere de către deținător, de evitare a poluării mediului și prevenirea săvârșirii infracțiunilor de sustragere cu privire la deșeurile industriale.

Această obligație de eliberare către deținător a adeverințelor de primire și plată nu se identifică cu obligarea de înregistrare în contabilitate a acestor achiziții tot pe baza adeverințelor respective, deoarece din cuprinsul Ordinului Administrației Publice Centrale nr.265/503/2001 nu rezultă că adeverințele au caracter de document justificativ cum este cazul Borderourilor de achiziție expres definite ca atare în OMF 425/1998, secțiunea lit. S, pct. 2.

Câtă vreme societatea reclamantă a procedat la înregistrarea în contabilitate a borderourilor de achiziție anterior menționate, iar aceste borderouri cuprind informațiile minimale prevăzute la secțiunea a II grupa IV din OMF 425/1998 în mod corect prima instanță a reținut că în speță au fost respectate art.6 alin.1 legea

82/1991 existând documente de înregistrare în gestiune a produselor cumpărate și a valorii produselor cumpărate, de vreme ce ulterior înregistrării borderourilor de achiziție în contabilitate s-au întocmit și notele de recepție și constatare de diferență în temeiul cărora marfa a fost introdusă în gestiune, curtea va respinge recursul pârâtei sub acest aspect.

Aceleași concluzii vor fi reținute și în ceea ce privește proveniența cantității detone deseuri inox față de care organele fiscale au considerat că s-au generat cheltuieli considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil în suma delei, sumele stabilite nefiind datorate de reclamantă.

Legat de motivul de recurs ce privește ajustarea prețului de vânzare la nivelul prețului de piață pentru deșeurile rezultate din dezmembrarea a ... de bucăți motoare electrice, susținerea recurentei în sensul că expertiza contabilă nu face nici o referire la acest aspect nu este pertinentă în cauză întrucât pe de o parte expertiza face referire la aceste aspecte la pct. 1.6 din expertiză iar pe de altă parte expertul a concluzionat că suma delei rezultată din vânzarea sub costul de achiziție a celor ... de bucăți motoare, rezultă cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil la data de 30.06.2005 iar sumele suplimentare de plată stabilite de organele fiscale sunt datorate de reclamant.

Tot legat de impozitul pe profit stabilit de organele fiscale, în ceea ce privește deductibilitatea integrală a sumei de lei reprezentând costul achiziționării a 1 buc. ușă tâmplărie PVC,

cheltuială ce a fost considerată nedeductibilă de către organele fiscale față de dispozițiile art.24 alin.1 și 2 Cod fiscal cu raportare la HG 1553/2003(art.6), Curtea reține că din concluziile raportului de expertiză reiese faptul că baza impozabilă suplimentară la impozitul pe profit delei nu a fost inclusă în decizia de impunere(f.143 -anexa 2 la raport) iar în sinteza concluziilor expertizei privind la impozitul pe profit(fila 145 -anexa 4 la raport) între sumele incluse în decizia de impunere nu se regăsește și suma delei..

Analizând motivul de recurs privind greșita soluție a primei instanțe care a reținut ca fiind legală operațiunea de stornare din evidența contabilă a TVA colectată însumă delei aferent facturii fiscale nr....., Curtea reține că organele fiscale au apreciat că în urma stornării facturii fiscale în valoare delei din care TVA delei, stornare ce nu a avut la bază un document justificativ, s-a mărit astfel creanța față de bugetul de stat cu suma stornată eronat astfel încât s-a calculat TVA suplimentar delei cu majorări de tlei și penalități delei.

Sușinerile recurente nu pot fi însușite de instanța de recurs întrucât de vreme ce a fost anulată factura....., operațiunea de livrare nefiind realizată s-a procedat la înregistrarea contabilă de stornarea TVA solicitată conform Notei contabile 364/30.09.2003, iar Nota contabilă nr. 365 a fost anulată la rândul ei printr-o altă înregistrare efectuată în aceeași dată și deci nu există nici o influență asupra TVA colectată în total, nefiind îndeplinită condiția prev. de art. 1 alin. 2 din legea 345/2002 privind TVA, aplicabilă operațiunii în cauză potrivit căreia se cuprind în sfera de aplicare a TVA operațiunile, care îndeplinesc condiția de a reprezenta o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuate cuplată sau o operațiune asimilată acestora.

Cu privire la neînregistrarea facturilor fiscale nr....., nr.....și nr..... în luna în care au fost emise, organele fiscale au procedat la ajustarea corespunzătoare a TVA din evidența contabilă a societății cu TVA aferent acestor facturi fiscale apreciind că TVA aferent

era exigibilă la data emiterii facturilor iar societatea avea obligația colectării TVA aferent în lunile în care s-au emis facturile.

Curtea apreciază că motivul de recurs este neîntemeiat întrucât chiar dacă societatea nu a procedat la colectarea TVA în lunile în care s-au emis facturile, în fapt a procedat la colectarea TVA-ului în lunile în care ele au fost contabilizate.

Astfel, conform art. 14 din Legea 345/2002 privind TVA, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege iar conform art. 16 alin. 4 lit. a) din același act normativ" Exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator atunci când factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor. Ca atare, în mod corect prin expertiza contabilă efectuată în cauză s-a procedat la ajustarea TVA din evidența contabilă și influențarea acesteia cu TVA colectată suplimentar în luna în care

factura a fost emisă concomitent cu reglementarea TVA din evidența contabilă cu valoarea TVA colectată în minus în luna în care facturile au fost înregistrate, aceste operațiuni negenerând TVA suplimentar de plată.

În legătură cu stabilirea debitelor suplimentare reprezentând TVA ca urmare a constatării de diferențe între TVA conform balanței de verificare contabilă și jurnalele de TVA lunare, organele fiscale au stabilit în sarcina reclamantei o diferență de TVA delei reținând că au existat neconcordanțe între sumele înregistrate în evidența contabilă a societății și cele declarate la organul fiscal pe baza deconturilor TVA. În mod corect prima instanță a reținut că reclamanta nu datorează TVA suplimentar pe luna noiembrie 2003 în sumă delei TVA suplimentar pe luna

decembrie 2004 în sumă delei și TVA suplimentar pe luna august 2005 în sumă delei, câtă vreme organele fiscale nu au procedat la confruntarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și înscrierea acestora în jurnalele TVA și în mod corect expertul fiscal a procedat la examinarea jurnalelor contabile lunare de cumpărări și vânzări precum și a altor jurnale contabile în care sa înregistrat TVA deductibil și/sau TVA colectată.

În ceea ce privește motivul de recurs legat de neconcordanța existentă între dispozitivul hotărârii și considerentele acesteia privind suma datorată de reclamantă cu titlu de TVA, instanța de recurs apreciază că nu există o asemenea neconcordanță. Astfel, prima instanță a apreciat că reclamanta datorează cu titlu de TVA suma delei bazându-se pe raportul de expertiză care a sintetizat concluziile expertizei judiciare la TVA suplimentară, raportate la decizia de impunere prin actul de la fila 146 dosar fond și însăși organele fiscale au stabilit o diferență negativă delei TVA și ca atare, deși suma delei a fost considerată ca fiind datorată, actul de impunere va fi momentul doar pentru suma delei.

Pentru considerentele de fapt și de drept anterior menționate și văzând și dispozițiile art. 312 alin. 1 teza a II-a C. p. c, Curtea va respinge ca neîntemeiat recursul declarat de pârâtă.

Deși intimata a solicitat acordarea cheltuielilor de judecată în recurs câtă vreme nu a făcut dovada faptului că suma achitată prin chitanța nr..... a fost aferentă prezentei cauze prin depunerea și a facturii fiscale aferente, Curtea nu va proceda la acordarea cheltuielilor de judecată în recurs.

Pentru aceste motive în numele legii hotăreste

Respinge recursul declarat de recurenta **DGFP** Arad împotriva sentinței civile nr.pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr..... în contradictoriu cu intimații SC X **SRL** Arad, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul **DGFP** Arad și Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **DGFP** Arad.

Fără cheltuieli de judecată. Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din