

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. 950

Dosar nr. .X.

Ședința publică de la 4 martie 2015

Președinte :	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul formulat de reclamanta S.C. .X. SRL, prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL, împotriva sentinței civile .X. din 17 mai 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-a prezentat intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin consilier juridic .X., lipsind recurenta-reclamantă S.C. .X. SRL, prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL și intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a Municipiului .X., în reprezentarea Administrației Finanțelor Publice Sector .X..

Procedura de citare legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei, după care, Înalta Curte a constatat cauza în stare de judecată și a acordat cuvântul părții prezente pe cererea de recurs formulată.

Reprezentanta intimatei Agenția Națională de Administrare Fiscală a pus concluzii de respingere a recursului și de menținere ca legală și temeinică a hotărârii instanței de fond.

În conformitate cu dispozițiile art. 150 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte a închis dezbaterile și a reținut cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii deduse judecătii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal la data de 05 decembrie 2012, reclamanta S.C. .X. S.R.L., prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL, a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice Sector .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, anularea Deciziei nr.317/11.06.2012, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-S6 .X./23.04.2012 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-S6 .X./23.04.2012.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., în reprezentarea Administrației Finanțelor Publice Sector .X., a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Prin întâmpinarea depusă la dosar, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a invocat excepția inadmisibilității capetelor de cerere privind anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, iar pe fondul cauzei, a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

2. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința civilă .X. din 17 mai 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal a fost respinsă, ca neîntemeiată, contestația formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L., prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice Sector .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut că în perioada 09.01.2012 - 19.03.2012, autoritatea de control a efectuat verificarea fiscală la S.C. .X. SRL, controlul vizând perioada 01.01.2007 - 31.12.2011.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că reclamanta datorează obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, din

care .X. lei reprezentând diferență TVA; .X. lei dobânzi; .X. lei penalități și .X. lei impozit pe profit și accesorii aferente.

În baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-S6 .X./23.04.2012, Administrația Finanțelor Publice Sector .X. a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S6 .X./23.04.2012, prin care s-a stabilit o creanță fiscală de plată în sarcina reclamantei pentru sumele de .X. lei reprezentând diferență TVA; .X. lei dobânzi; .X. lei penalități și .X. lei impozit pe profit și accesorii aferente.

Organele fiscale au constatat, în esență, că societatea a dedus nejustificat taxă pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, aferentă perioadei 01.01.2007 - 31.12.2011, înscrisă în facturi de achiziții de bunuri și servicii și bonuri de achiziție combustibil, care nu au fost prezentate de către societate organelor fiscale, nejustificându-se cu documente prestarea efectivă a serviciilor achiziționate.

S-a reținut că documentele prezentate de societate, facturi care au ca obiect servicii de reparații auto, manoperă, plată servicii, servicii facturate, piese auto, reparații auto, vopsitorie tinichigerie auto, diverse piese auto, nu conțin nicio mențiune referitoare la numărul de înmatriculare al autoturismelor pentru care s-au efectuat serviciile menționate și nu sunt însoțite de documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate.

De asemenea, s-a constatat că reclamanta nu a declarat tranzacțiile cu furnizorii înscriși pe facturile respective, iar din consultarea bazelor de date a rezultat că societățile respective, fie au desfășurat alte tipuri de activități, fie au activitatea suspendată, sunt declarate inactive sau neplătitoare de taxă pe valoare adăugată sau în urma controalelor încruciate, a rezultat că unele societăți nu au efectuat tranzacțiile pentru care s-au solicitat verificările.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, aferentă unor bonuri de combustibili, care nu s-au regăsit în evidența contabilă.

Instanța de primă jurisdicție a reținut că apărarea reclamantei vizând încălcarea dispozițiilor art. 101 și art. 102 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, pentru necomunicarea prealabilă a avizului de inspecție fiscală, nu este întemeiată, având în vedere că în cauză s-a

făcut aplicarea situației de excepție prevăzută de art. 102 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală fiind declanșată urmare a adresei nr. .X.J/16.12.2011 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., prin care s-a înștiințat că prin sentința civilă nr. .X./08.02.2012 a Tribunalului .X. s-a dispus deschiderea procedurii falimentului împotriva societății, fiind stabilit terenul limită pentru depunerea declarației de creanță la 08.04.2012.

De asemenea, s-a mai comunicat că procedura insolvenței a fost deschisă la data de 07.09.2011 și în vederea precizării creanței s-a solicitat Administrației Finanțelor Publice Sector .X. cuantumul obligațiilor fiscale curente declarate și neachitate de către societate, ulterior deschiderii procedurii insolvenței, întrucât pentru obligațiile fiscale născute după data deschiderii procedurii insolvenței nu se calculează și datorează penalități.

În legătură cu susținerea reclamantei privind lipsa cauzei actelor sau a caracterului ilicit al cauzei acestora, cu motivarea că s-a încercat deturnarea aplicării dispozițiilor legale cu privire la creanțele născute în timpul procedurii, astfel încât, acestea să devină aplicabile și unor creanțe anterioare procedurii, pentru care dreptul la acțiune este stins, instanța de fond a constatat că nu constituie un motiv de anulare a actelor administrativ fiscale.

Curtea a reținut că inspecția fiscală a avut drept obiectiv stabilirea cu certitudine a creanței fiscale ce trebuia declarată până la data de 08.04.2012. Din punct de vedere fiscal, prezintă relevanță dacă actul administrativ fiscal contestat a fost emis în termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale, condiție care este îndeplinită, având în vedere perioada supusă verificării inspecției fiscale, pentru impozitul de profit și taxa pe valoare adăugată.

Reclamanta nu a contestat faptul că nu a putut pune la dispoziția organelor fiscale documente justificative și nici situația de fapt reținută prin raportul de inspecție fiscală, apreciind însă, că în lipsa bonurilor fiscale și a facturilor, identificarea cuantumului minimal al cheltuielilor deductibile urmează a se face prin alte mijloace de probă, respectiv, prin metodologia de stabilire a cuantumului minim rezonabil acceptat al cheltuielilor cu combustibilul, astfel cum a solicitat prin cererea din data de 13.04.2012.

Instanța de fond a reținut, în esență, că soluția probatorie propusă de reclamantă nu se referă la situația în care se află aceasta, întrucât ceea ce a determinat stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare au fost înregistrările contabile ale unor operațiuni, pentru care nu au fost prezentate documente contabile justificative, astfel încât, s-a calculat diferență de impozit pe profit și taxă pe valoare adăugată pentru sumele înregistrate în contabilitate, dar pentru care nu au fost prezentate documente justificative, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal și pct. 44 din H.G. nr. 44/2004.

Facturile prezentate de societate, care au ca obiect servicii de reparații auto, manoperă, plată servicii, servicii facturate, piese auto, reparații auto, vopsitorie tinichigerie auto, diverse piese auto, nu conțin nicio mențiune referitoare la numărul de înmatriculare al autoturismelor și nu sunt însoțite de documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prima instanță a constatat că în lipsa acestor informații, în mod corect organele fiscale au stabilit obligații fiscale suplimentare, prin deducerea nejustificată a taxei pe valoare adăugată.

În ceea ce privește bonurile de carburant, în contextul în care acestea nu au putut fi prezentate și nici nu au fost reconstituite, nu se poate solicita determinarea obligațiilor fiscale prin metodologia de stabilire a cuantumului minim rezonabil acceptat al cheltuielilor cu combustibilul, întrucât lipsește însăși situația premisă, lipsa dovezii efective a efectuării operațiunilor, astfel încât, în mod corect nu s-a stabilit dreptul de deducere în ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul, astfel cum rezulta din înregistrările contabile ale societății.

3. Calea de atac exercitată în cauză

Împotriva sentinței civile .X. din 17 mai 2013, pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, a formulat recurs, în termen legal, reclamanta S.C. .X. SRL, prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Recursul declarat de reclamantă s-a întemeiat pe dispozițiile art.304 pct. 9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, în temeiul cărora s-a solicitat casarea hotărârii atacate și în urma rejudecării, să se dispună acțiunii introductive, astfel cum a fost formulată, cu obligarea intimatelor la plata cheltuielilor de judecată.

Recurenta-reclamantă a reluat, în fapt, susținerile formulate prin cererea de chemare în judecată, învederând, în esență, următoarele aspecte:

I. Nulitatea deciziei și a raportului de inspecție fiscală pentru necomunicarea prealabilă a avizului de inspecție fiscală.

Având în vedere că situațiile în care nu este necesar avizul de inspecție fiscală sunt prevăzute limitativ de art. 102 alin. (2) Cod procedură fiscală, rezultă că, în situația dedusă analizei, era necesar avizul de inspecție fiscală, conform art. 101, aviz care trebuia comunicat, potrivit art. 102 alin. (1) lit. b), cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

Nu prezintă relevanță faptul că această neregularitate procedurală nu este sancționată cu nulitatea absolută, potrivit art. 46 din Codul de procedură fiscală, întrucât existența nulității se apreciază în temeiul art. 105 alin. (2) din Codul de procedură civilă.

În contradicție cu cele susținute în decizia de soluționare a contestației, se constată că art. 46 din Codul de procedură fiscală nu înlătură de la aplicare dispozițiile art. 105 alin. (2) din Codul de procedură civilă, întrucât nulitatea nu intervine numai în situațiile expres prevăzute de lege ci și în cazul unor nulități virtuale, situație în care, interpretul legii va aprecia gravitatea efectelor încălcării normelor imperative ale legii.

II. Nulitatea deciziei și a raportului de inspecție fiscală pentru lipsa cauzei sau a caracterului ilicit al cauzei acestora.

Caracterul ilicit al cauzei rezultă din faptul că pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. a încercat să deturneze aplicarea dispozițiilor legale cu privire la creanțele născute în timpul procedurii (art. 64 alin. 6 din Legea nr. 85/2006), astfel încât, acestea să devină aplicabile și unor creanțe anterioare procedurii, pentru care dreptul material la acțiune este stins.

Lipsa cauzei actelor administrativ fiscale rezultă și din împrejurarea că respectivele creanțe fiscale sunt identice cu cele declarate de Administrația Finanțelor Publice Sector .X. prin cererea de înscriere a creanței în tabelul preliminar din data de 07.11.2011 (excepție fac unele amenzi–creanțe născute în timpul procedurii insolvenței).

III. Nulitatea deciziei și a raportului de inspecție fiscală pentru lipsa lor de temeinicie.

În lipsa bonurilor fiscale sau a facturilor fiscale, identificarea cuantumului minimal al cheltuielilor deductibile urmează a se face și prin alte mijloace de probă, care creează certitudine în legătură cu existența cheltuielilor respective. Or, metodologia de stabilire a cuantumului minim rezonabil acceptat al cheltuielilor cu combustibilul este de natură a permite obținerea informațiilor necesare, relativ la cuantumul cheltuielilor deductibile.

Interpretarea dispozițiilor art. 21 și art. 146 Cod fiscal nu se poate face decât prin raportare la: dispozițiile art. 3 Cod procedură fiscală (ce reglementează cu titlu general principiul neutralității în aplicarea și interpretarea dispozițiilor fiscale, sens în care, obligația de plată a unor taxe nu se poate imagina în lipsa exercițiului unor drepturi corelative de deducere); practica Curții Europene de Justiție în interpretarea dispozițiilor Directivelor referitoare la impozitul pe profit, respectiv, taxa pe valoare adăugată (Cauza 90/02 Bockemuhl, punctele 51 și 52).

Un aspect suplimentar legat de deductibilitatea în sfera taxei pe valoare adăugată este acela relativ la condiția înregistrării în scop de TVA al furnizorului de combustibil. Dovada îndeplinirii acestei condiții este redundantă, față de împrejurarea că este de notorietate faptul că toți furnizorii de combustibil din România sunt înregistrați în scop de TVA.

De asemenea, se au în vedere și dispozițiile art. 62 din O.G. nr.92/2003, referitor la forța probantă a documentelor justificative și a evidențelor contabile.

4. Apărările formulate de intimata Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a Municipiului .X., în reprezentarea Administrației Finanțelor Publice Sector .X.

Prin întâmpinarea formulată în cauză, intimata-pârâta Direcția Generală Regională a Municipiului .X., în reprezentarea Administrației Finanțelor Publice Sector .X., a solicitat respingerea recursului declarat de reclamantă, ca neîntemeiat și menținerea sentinței recurate ca fiind legală și temeinică, reiterând apărările prezentate în fața instanței de fond.

5. Apărările formulate de intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală

Intimata-pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus la dosar întâmpinare, prin care a solicitat respingerea recursului declarat de reclamantă, ca nefondat și menținerea hotărârii atacate ca fiind legală

și temeinică, apreciind că, raportat la motivele pe care se întemeiază calea de atac, acestea sunt nefondate.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului declarat în cauză

Analizând actele și lucrările dosarului, sentința recurată în raport de motivele de recurs formulate și din oficiu, în limitele prevăzute de art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte reține următoarele:

Critica recurentei-reclamante referitoare la nulitatea actelor administrativ fiscale pentru necomunicarea prealabilă a avizului de inspecție fiscală, este neîntemeiată.

În mod corect instanța de fond a reținut că inspecția fiscală desfășurată la societatea reclamantă se încadrează în situația de excepție prevăzută de dispozițiile art. 102 alin. (4) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, „emiterea avizului nu este necesară: b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii”.

Astfel, inspecția fiscală a fost inițiată urmare a adresei nr. .X.J/16.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., prin care s-a comunicat că prin sentința comercială nr. .X. din 07 septembrie 2011, pronunțată de Tribunalul .X. - Secția a VII-a Civilă în dosarul nr. .X./2011, s-a dispus deschiderii procedurii de insolvență a debitoarei S.C. .X. SRL.

În ceea ce privește susținerea recurentei-reclamante, potrivit căreia prin noțiunea „unor autorități” urmează a se înțelege „alte autorități” decât acelea care efectuează controlul, instanța de control judiciar constată că prin textul art. 102 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, legiuitorul a avut în vedere sensul larg al noțiunii, motiv pentru care, nu poate fi reținută interpretarea restrictivă adusă de recurentă acestei noțiuni.

În cauză nu sunt incidente dispozițiile art. 105 alin. (2) Cod procedură civilă, aplicabile în baza art. 2 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că nu s-a constatat lipsa nici unuia dintre elementele expres prevăzute de art. 46 din O.G. nr. 92/2003, care atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Mai mult, prin Invitația nr.X./09.01.2012, reclamanta a fost înștiințată cu privire la perioada și debitele care fac obiectul inspecției fiscale iar administratorul judiciar S.C. .X. IPURL a împuternicit persoana care să reprezinte societatea în vederea efectuării inspecției fiscale și care să pună la dispoziție toate documentele solicitate, fără a formula obiecțiuni cu privire la desfășurarea inspecției fiscale.

Critica recurentei-reclamante referitoare la nulitatea actelor administrativ fiscale pentru lipsa cauzei sau a caracterului ilicit al cauzei acestora, este nefondată.

Prima instanță a reținut în mod judicios că inspecția fiscală a fost efectuată în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, cuprinzând perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, pentru impozitul pe profit și perioada 01.01.2007 - 31.12.2011, pentru taxa pe valoarea adăugată și contribuțiile datorate bugetului asigurărilor sociale de stat, sănătate și șomaj.

În urma desfășurării inspecției fiscale, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-S6 .X./23.04.2012, s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații suplimentare de plată față de cele declarate de societatea debitoare prin cererea de înscriere a creanței în tabelul preliminar din data de 07.11.2011.

Referitor la criticile formulate de recurentă vizând concluziile actelor administrativ fiscale cu privire la cheltuielile deductibile cu combustibilul, în acord cu judecătorul fondului, se constată că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte modul efectiv în care operațiunile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, având în vedere că dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificat cu documente care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, recurenta-reclamantă nu a prezentat bonurile fiscale aferente cheltuielilor cu carburanții, efectuate pentru exploatarea autovehiculelor destinate activității de taximetrie și nu a procedat la reconstituirea documentelor solicitate.

În ceea ce privește solicitarea reclamantei de a se identifica cuantumul minim rezonabil acceptat al cheltuielilor cu combustibilul, în mod legal s-a reținut că este lipsită de temei legal, având în vedere că nu s-a făcut dovada efectivă a efectuării operațiunilor.

Astfel, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din H.G. nr. 44/2004, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, sumele respective trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Pentru considerentele expuse, nefiind identificate motive de reformare a sentinței atacate, în baza dispozițiilor art. 20 din Legea nr.554/2004 și art. 312 alin. (1) Cod procedură civilă, Înalta Curte va dispune respingerea recursului declarat de reclamanta S.C. .X. S.R.L., prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL, ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul formulat de S.C. .X. SRL, prin lichidator judiciar S.C. .X. IPURL, împotriva sentinței civile .X. din 17 mai 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 4 martie 2015.

XXXXX