

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

D E C I Z I A nr.2720

Dosar nr..X.

Ședința de la 9 iulie 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

La data de 22 iunie 2015 s-a luat în examinare recursul formulat de S.C .X. S.R.L prin administrator judiciar S..X. S.P.R.L împotriva sentinței .X. din 9 aprilie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția VIII-a de Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 22 iunie 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 29 iunie 2015, respectiv 9 iulie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Curții de Apel .X.-Secția a VIII a de Contencios Administrativ și Fiscal la data de 23.05.2012 sub nr. .X./02 /2012, reclamanta S.C. .X. S.R.L. a formulat în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prezenta cerere de chemare în judecată, prin care a solicitat în principal:

1. anularea în totalitate a Deciziei nr.460/29.11.2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .X./14.06.2011, precum și a

Deciziei nr. 460 Bis/21.12.2011 de îndreptare a erorii materiale din Decizia nr.460/29.11.2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., ambele emise de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

2.anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM .X..04.2011, emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.;

3.anularea în totalitate a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.X./21.04.2011, emisa de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.;

4.anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 26.04.2011, înregistrat sub nr. .X./27.04.2011, act al pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.;

5.exonerarea S.C. .X. S.R.L. de obligația de plată a sumei de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și .X. lei obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, a sumei de .X. lei, reprezentând TVA - lunar și .X. lei obligații fiscale accesorii aferente TVA - lunar, sumei de .X. lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare și .X. lei obligații fiscale accesorii.

6.obligarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. la rambursarea către S.C. .X. S.R.L. a TVA solicitată prin Decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr. .X. /25.11.2010.

În subsidiar, reclamanta a solicitat:

1.anularea în totalitate a Deciziei nr.460/29.11.2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .X./14.06.2011, precum și a Deciziei nr.460 Bis/21.12.2011 de îndreptare a erorii materiale din Decizia nr.460/29.11.2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., ambele emise de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

2.obligarea pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrată sub nr. .X. / 14.06.2011, pentru suma totală de .X. lei reprezentând TVA în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA, impozit pe profit în

sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;

3.anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei;

4.anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011, emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit .X. lei și accesorii aferente TVA .X. lei;

5.anularea în parte a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./21.04.2011, emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv în ceea ce privește măsurile dispuse în legătură cu suma totală de .X. lei și suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii;

6.anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 26.04.2011, înregistrat sub nr. .X. /27.04.2011, act al pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, precum și suma totală de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit .X. lei și accesorii aferente TVA .X. lei;

7.exonerarea S.C. .X. S.R.L. de obligația de plată a sumei totale de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, precum și a sumei totale de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit .X. lei și accesorii aferente TVA .X. lei;

8.obligarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. la rambursarea către S.C. .X. S.R.L. a TVA solicitată prin Decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr. .X. /25.11.2010.

Reclamanta a solicitat și obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Prin sentința .X. din 9 aprilie 2014 Curtea de Apel .X.- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L., societate în insolvență reprezentată de S.C.P. .X. S.P.R.L., administrator judiciar, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. astfel cum a fost precizată, ca nefondată.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut următoarele:

În perioada 21.10.2010 - 10.04.2011, la S.C. .X. S.R.L., pârâta DGFP .X. a efectuat o inspecție fiscală, întocmind Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. .X./27.04.2011, în baza căruia a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.X./21.04.2011.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM .X./26.04.2011 s-au stabilit în sarcina .X. următoarele obligații suplimentare de plată: 1.impozit pe profit .X. lei (corespunzător unei baze impozabile stabilită suplimentar de .X. lei) în perioada 01.01.2005 - 30.06.2010; 2.majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei în perioada 01.01.2005 - 15.04.2011; 3.TVA lunar .X. lei (corespunzător unei baze impozabile stabilită suplimentar de .X. lei) în perioada 01.01.2005 - 30.06.2010; 4.majorări de întârziere aferente TVA .X. lei în perioada 01.01.2005 -15.04.2011. În privința TVA solicitată a fi rambursată de .X. prin Decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr. .X. /25.11.2010, DGFP .X. a respins la rambursare, stabilind TVA de plată suplimentar, suma de .X. lei.

Ca urmare a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, DGFP .X. a emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.X./21.04.2011, prin care a stabilit operațiunile ce urmau a fi reflectate în evidențele contabile ale firmei pentru a asigura concordanța cu cele dispuse prin actele administrative anterior menționate.

Împotriva actelor administrative fiscale sus-citate a formulat contestație, în temeiul dispozițiilor art. 205 și urm. din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003 privind Codul de Procedură Fiscală, solicitând anularea integrală a acestora.

Prin Decizia nr.460/29.11.2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .X. /14.06.2011, comunicată .X. la data de 29 noiembrie 2011, modificată prin Decizia nr.460Bis/21.12.2011 de îndreptare a erorii materiale din Decizia nr.460/29.11.2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. S.R.L. din .X., pârâta ANAF - DGSC a dispus:

1.suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere pentru suma totală de .X. lei (în decizia nemodificată .X. lei) reprezentând TVA în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei (în decizia nemodificată .X. lei) aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea - organele fiscale au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. 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,

2.respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, TVA în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

3.desființarea parțială a Deciziei de impunere pentru suma totală de .X. lei (în decizia nemodificată .X. lei) reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei (în decizia nemodificată .X. lei) aferente impozitului pe profit, TVA în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

4.respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere pentru suma totală de .X. lei reprezentând accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

1. Primul motiv de nulitate invocat de reclamantă este acela că Raportul de inspecție fiscală, Decizia de impunere și Dispoziția de măsuri au fost emise de către un organ fiscal incompetent.

1.1. Motivarea reclamantei

Încă din ianuarie 2003 a fost înființată Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, având ca scop creșterea eficienței administrării și colectării veniturilor bugetului de stat, precum și a inspecției fiscale la marii contribuabili, cu un aport important în totalul veniturilor bugetului general consolidat.

La data inspecției fiscale la .X. Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili era, ca și în prezent, o entitate specializată care funcționează ca direcție generală în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Începând cu 1 ianuarie 2005, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a preluat administrarea contribuabililor mari de pe întreg teritoriul țării prin preluarea acestei activități de la organele fiscale teritoriale.

Așa cum se menționează și în Decizia privind soluționarea contestației, .X. figurează la poziția nr. .X. din Anexa 2 - *Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011* a Ordinului nr. 2730 /2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, emis de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 820 bis din 8 decembrie 2010, care prevedea următoarele: *Art. 7.- [...] (4) Până la data de 20 Ianuarie 2011 se va finaliza protocolul de predare-primire a dosarelor fiscale ale contribuabililor mari și ale sediilor secundare ale acestora.*

În această situație, începând de la data de 1 ianuarie 2011, competența de a efectua inspecția fiscală și de a emite Decizia de impunere și Dispoziția de măsuri aparțineau Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, urmând ca până la 20 ianuarie să fie predat și dosarul fiscal către organul fiscal competent - Direcția Generală pentru Administrarea Marilor Contribuabili.

Menționează că prevederea legală potrivit căreia, în situația schimbării competenței teritoriale procedurile fiscale aflate în derulare sunt finalizate de organul fiscal care a început respectiva procedură, nu era în vigoare la data inspecției fiscale efectuate la .X., dispozițiile

Codului de procedură fiscală fiind completate în acest sens abia prin Ordonanța Guvernului nr. 29 /2011 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 626 din 2 septembrie 2011. Cu toate acestea, Raportul de Inspecție fiscală a fost încheiat la data de 26 aprilie 2011 de consilieri și inspectori din cadrul DGFP .X., fiind înregistrat la aceeași instituție sub nr. .X. din 27 aprilie 2011. DGFP .X. a emis Decizia de impunere la 26 aprilie 2011 sub nr. F-TM X, iar Dispoziția de măsuri la 21 aprilie 2011 sub nr. X. în consecință, consideră că la data încheierii Raportului de inspecție fiscală și a emiterii Deciziei de impunere și a Dispoziției de măsuri DGFP .X. nu mai avea competența de administrare a .X., organul fiscal competent fiind Direcția Generală pentru Administrarea Marilor Contribuabili.

1.2.Răspunsul Curții

Curtea constată că, într-adevăr, la data începerii inspecției fiscale (21.10.2010), reclamanta nu fusese încadrată în categoria marilor contribuabili, această încadrare fiindu-i aplicabilă de la data de 1 ianuarie 2011 conform poziției nr. .X. din Anexa 2 - "*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011*" a Ordinului nr. 2730 /2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, emis de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 820 bis din 8 decembrie 2010.

Deși art. 7 din acest ordin prevede că până la data de 20 Ianuarie 2011 se va finaliza protocolul de predare-primire a dosarelor fiscale ale contribuabililor mari și ale sediilor secundare ale acestora, această dispoziție nu are nicio înrâurire asupra competenței organului fiscal ce fusese deja investit cu efectuarea inspecției fiscale.

Este reală susținerea reclamantei, în sensul că abia prin OG nr. 29/2011 a fost modificat Codul de procedură fiscală, în sensul că după articolul 38 a fost introdus un nou articol, articolul 38¹, cu următorul cuprins: **(1)** *În cazul în care se schimbă domiciliul fiscal, potrivit legii, competența teritorială trece la noul organ fiscal de la data schimbării domiciliului fiscal.* **(2)** *Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și contribuabililor mari și mijlocii, definiți potrivit legii, în cazul în care se*

modifică această calitate. (3) În situația în care se află în curs de derulare o procedură fiscală, cu excepția procedurii de executare silită, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze.

Dar simplul fapt că acest aspect a fost legiferat abia în septembrie 2011 nu duce la concluzia aplicării greșite a retroactivității acestei norme, ci organul fiscal rămăsese competent ca urmare a faptului că schimbarea competenței sale prin lege se aplică de la data intrării în vigoare a legii noi (modificatoarea de competență), potrivit regulilor de aplicare a legilor procesuale în timp: competența se verifică la data învestirii organului fiscal și odată stabilită, ea rămâne câștigată, cu excepția unei norme juridice exprese în sens contrar (normă ce nu există în OG nr. 29/2011). Prin urmare, acest motiv va fi respins ca nefondat.

2. Al doilea motiv de nulitate se referă la faptul că actele administrative fiscale atacate sunt nemotivate

2.1. Motivarea reclamantei

Printre condițiile de formă ale actului administrativ, doctrina și jurisprudența sunt unanime în a o include pe aceea a motivării actului administrativ, în conformitate cu principiul transparenței administrației publice, consacrat în art. 31 din Constituția României, dreptul la informație trebuie respectat în raporturile juridice care se stabilesc între autoritățile publice și cei cărora li se adresează actele emise de către acestea, în sensul motivării oricărui act administrativ. Motivarea actului administrativ,, constituie una din condițiile de legalitate și validitate ale acestuia și reprezintă o garanție împotriva arbitrariului și excesului de putere al autorităților administrației publice, fiind impusă mai ales în cazul actelor administrative prin care se suprimă unele drepturi și în cazul unor situații juridice individuale. În cazul de față motivarea Deciziei de impunere, prin trimitere la Raportul de inspecție fiscală, nu corespunde dispozițiilor art. 43 din Codul de procedură fiscală. Referindu-se la actul administrativ fiscal, art. 43 din prevede că acesta trebuie să conțină obligatoriu, printre alte elemente, motivele de fapt și de drept. Motivarea în fapt și în drept a actelor administrative fiscale atacate fie că este necorespunzătoare, fie că lipsește, așa cum va arăta în continuare.

2.2. Răspunsul Curții

Curtea constată că Decizia de impunere contestată în prezenta cauză îndeplinește cerințele unei motivări necesare și suficiente, din

considerentele acesteia reieșind rațiunile pentru care organul fiscal a emis decizia; nu este obligatorie o motivare exhaustivă, fiind suficient a se arăta care au fost rațiunile de fapt și de drept ce au stat la baza emiterii deciziilor.

3. Reclamanta a mai invocat, ca și motiv procedural, faptul că nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale.

3.1. Motivarea reclamantei

Potrivit prevederilor art. 5 din Codul de Procedură Fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, iar art. 6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanta stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Mai mult, art. 7 din Codul de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art. 12 din Codul de procedură fiscală.

Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu este respectată de actele administrative fiscale care fac obiectul prezentei acțiuni. În cazul de față dispozițiile legale referitoare la rolul activ al organelor fiscale, cele privind scopul și atribuțiile inspecției fiscale au fost încălcate, așa cum s-a constatat chiar prin Decizia privind soluționarea contestației.

3.2. Răspunsul Curții

Curtea de Apel a constatat că acest motiv reprezintă de fapt aserțiuni de ordin general cu privire la actele atacate, criticile concrete

fiind dezvoltate în cadrul motivelor de fond ce urmează, astfel încât Curtea nu constată existența vreunui argument concret ce ar putea duce la anularea actelor în cadrul acestui subpunct din motivarea cererii de chemare în judecată.

Motivele de nulitate de drept material

1. Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare

1.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei (corespunzător unei baze impozabile stabilită suplimentar de .X. lei) în perioada 01.01.2005 - 30.06.2010 și la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei în perioada 01.01.2005 - 15.04.2011

1.1.1. Cu privire la deductibilitatea unor cheltuieli cu provizioanele (impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei)

Pentru a răspunde acestui motiv, Curtea a reținut concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză.

Astfel, obiectivul nr. 1 al acestui raport a fost să se stabilească dacă bunurile (ciment) la care se referă contractul de mandat nr.X/ 2001 figurau la momentul constatării minusului în gestiune în gestiunea reclamantei ori erau doar depozitate în spațiile deținute de aceasta, fiind proprietatea SC .X. SA; să se arate cum au fost evidențiate în contabilitatea firmei operațiunile în cauză și să se stabilească sumele facturate de SC .X. SA.

De asemenea, obiectivul nr. X a aceluiași raport a avut ca obiectiv să se stabilească dacă reclamanta avea dreptul să autocolecteze TVA pentru lipsurile identificate în gestiunea contractuală, să se stabilească ce reprezintă sumele facturate de SC .X. SA, să se stabilească dacă provizioanele constituite pentru o posibilă daună determinată de nerecuperarea prejudiciului de la angajatul societății se încadrează sau nu în categoria sumelor deductibile fiscal reglementate de art. 22 din Codul Fiscal.

Expertiza a concluzionat (fila 559 dosar) că bunurile (ciment) la care se referă Contractul de mandat nr.X/2001 nu figurau la momentul constatării minusului în gestiune în gestiunea reclamantei; nu există notă de intrare-recepție și avizul de expediție menționat pe factură pentru bunurile respective, în gestiunea societății reclamante, astfel că nu există minus de gestiune în gestiunea reclamantei.

S-a mai constatat că bunurile în cauză (ciment) la care se referă contractul de mandat erau doar depozitate în spațiile deținute de mandatar, fiind proprietatea SC .X. SA, iar expertiza nu poate certifica că aceste bunuri au reprezentat minus în gestiunea .X., deoarece la dosarul cauzei nu există documente contabile din gestiunea .X., care să ateste acest lucru.

Sumele reprezentând stocuri lipsă, facturate de .X. reclamantei, pe care aceasta a înțeles să le achite în baza clauzelor contractului de mandat, au fost înregistrate temporar de către reclamantă în evidența sa contabilă în contul „decontări din operații în curs de clarificare”, societatea deschizând simultan o acțiune penală împotriva propriului angajat, responsabil de gestiunea SC .X. SA de la depozitul mandatarului.

În luna decembrie 2006, societatea a constituit un provizion în creditul contului 496 „provizioane pentru riscuri depreciere creanțe clienți”, în corespondență cu debitul contului 6864 „cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante” la nivelul sumei de .X. lei și a înregistrat suma din operații în curs de clarificare în contul debitorilor diverși.

S-a reținut că bunurile facturate de .X. au regim de daune interese, pe care, în baza contractului de mandat, reclamanta a înțeles să le factureze și să le impute societății reclamante.

Curtea a reținut că reclamanta nu trebuia să deducă TVA din facturile emise de .X. în decembrie 2005 și decembrie 2006, ele având regim de daune interese, pentru care societatea nu are drept de deducere TVA.

Curtea a mai reținut opinia expertului, în sensul că reclamanta trebuia să își constituie un provizion pentru riscuri și cheltuieli, iar nu unul pentru riscuri depreciere creanțe clienți.

Din punct de vedere fiscal, conform art. 22 alin. 1 lit. c din Codul Fiscal, sunt deductibile provizioanele constituite în limita unui procent de 20 %, începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25 % începând cu 1 ianuarie 2005, 30 % începând cu 1 ianuarie 2006 din valoarea creanțelor asupra clienților înregistrate de contribuabili, dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

- sunt încasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

- nu sunt garantate de altă persoană;

- sunt datorate de o persoană care nu este o persoană afiliată contribuabilului; a fost inclus în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Conform prevederilor Normelor metodologice ale Codului fiscal, creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produsele vândute, servicii prestate pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește X de zile de la data scadenței.

În cazul de față, fostul angajat responsabil pentru minusul din gestiunea SC .X. de la depozitul mandatarului nu este clientul firmei reclamante, deoarece societatea nu a emis nici factură pe numele acestuia, creanța pe care societatea o deține asupra debitorului provine din daune interese pe care societatea le-a achitat în numele debitorului responsabil de minusul în gestiune și nu dintr-un contract comercial, iar creanța pe care societatea o deține asupra gestionarului debitor nu a fost inclusă în veniturile impozabile ale societății.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că provizionul constituit de societate, în sumă de .X. lei, nu reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

III.1.2. Cu privire la deductibilitatea unor cheltuieli cu terenurile vândute către .X. SRL .X. (impozit pe profit stabilit suplimentar în quantum de .X. lei)

Prin obiectivul nr. X al expertizei, s-a solicitat expertului să stabilească dacă reevaluarea bunurilor (terenuri și stația de sortare piatră) vândute către SC .X. SRL a fost efectuată cu respectarea prevederilor OMFP NR. 1752/ 2005 și dacă au fost respectate reglementările contabile cu privire la aceste diferențe din reevaluare.

Expertul a constatat că scopul acestei reevaluări a fost de estimare a unei valori de piață de către evaluator pentru garanții bancare și nu pentru înregistrarea valorii de piață a acestor active în evidența contabilă a societății. Prin urmare, nu era necesară înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării, conform prevederilor OMFP nr. 1752/ 2005.

În concluzie, expertiza a constatat că reevaluarea bunurilor nu a fost făcută cu respectarea prev. OMFP nr. 1752/ 2005, ci pentru stabilirea

unei valori de piață a bunurilor pentru garanții bancare, nefiind respectate reglementările contabile cu privire la diferențele din reevaluare. O reevaluare, pentru a putea fi recunoscută contabil și fiscal și pentru a fi înregistrată în contabilitate, trebuie efectuată în acest scop la finalul anului fiscal astfel încât în situațiile financiare imobilizările să fie recunoscute la valoarea justă de la data bilanțului.

În cadrul obiectivului nr. X al expertizei, expertul a mai reținut că neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu valoarea neamortizată a activelor cedate urmată de trecerea diferențelor din reevaluare la capitolul rezerve din reevaluare ar fi reprezentat o taxare suplimentară pentru reclamantă, dacă surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale din 23.11.2009 înregistrat în contul 105 „ rezerve din reevaluare”, care reprezintă un câștig realizat, ar fi fost transferat în urma vânzării acestor bunuri, în contul 1065 „rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” și ar fi fost impozitat de societate la scoaterea lor din gestiune”.Astfel, și acest motiv de nulitate invocat de reclamantă este nefondat.

III.1.3. Cu privire la deductibilitatea unor cheltuieli cu amortizarea (impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei)

Prin obiectivul nr. X al expertizei, s-a solicitat să se stabilească dacă reclamanta a deținut în proprietate bunuri imobile-clădiri pentru care a dedus amortizarea fără să dovedească îndeplinirea condiției de deducere a amortizării sau a deținut imobile pentru care a dedus cheltuieli cu amortizarea fără să le fi utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile.

Curtea a reținut că, astfel cum se demonstrează pe larg în cuprinsul expertizei (filele 572-579 dosar), în perioada ianuarie 2005 -iunie 2010, societatea a dedus cheltuieli de natura amortizărilor pentru o serie de imobile, proprietate a societății, fără ca aceste imobile să fie folosite în scopul obținerii de venituri impozabile. Societatea nu a recalculat cota de amortizare fiscală conform prevederilor art. 24 pct. 70 din Codul fiscal, la repunerea în funcțiune a mijlocului fix, în scopul utilizării lui la obținerea de venituri impozabile, astfel profitul impozabil și impozitul pe profit a fost majorat artificial. Astfel, și acest motiv este considerat nefondat de către instanță.

III.1.4. Cu privire la motivul legat de deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de materiale de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C.

.X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. (impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei)

În fapt, invocând prevederile art. 46 alin. (1) din Legea insolvenței nr. 85 /2006, organele de Inspecție fiscală au reținut și că toate facturile emise de .X. către S.C. .X. S.R.L sunt nule. Pentru aceste motive, prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere organele de inspecție fiscală au reținut că facturile și avizele de însoțire a mărfurilor aferente facturilor emise nu îndeplinesc condițiile legale de deductibilitate prevăzute la art. 21 alin. (41 lit. f). art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 82 /1991 a contabilității, pct. 1. 2r 3 și 15 din Ordinul nr. 3512 /2008 al ministrului Finanțelor Publice nr. 3512 /2008. De asemenea, organele de inspecție fiscală au invocat și Decizia nr. V /15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție. În sarcina .X. a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei și accesorii de .X. lei. Prin Decizia privind soluționarea contestației, luându-se act de faptul că DGFP .X. a sesizat organele de urmărire penală cu privire la aspectele menționate, ANAF-DGSC a decis suspendarea soluționării cauzei în procedura administrativă.

În urma verificărilor încrucișate organele de inspecție fiscală au reținut că o parte din aceste societăți nu funcționează la sediul social declarat, nu au depus declarații fiscale, facturile emise de acestea nu conțin informații cu privire la expediție, respectiv număr de înmatriculare a mijlocului de transport, data și ora la care s-a efectuat expediția, informații cu privire la numărul și data avizului de însoțire a mărfurilor, în condițiile în care în contractele de vânzare-cumpărare încheiate se specifică faptul că expedierea se realizează de către vânzător, cu mijloace de transport proprii pe bază de aviz de însoțire a mărfurilor.

Curtea de apel a analizat acest motiv numai în raport de legalitatea și temeinicia suspendării soluționării contestației de către organul fiscal, cât timp fondul nu poate fi încă dedus judecății instanței, în lipsa unei decizii de soluționare a contestației.

Astfel, conform prev. art. 214 din Codul de procedură fiscală, *organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: a) 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 procedură administrativă.

Astfel, legalitatea măsurii suspendării este verificată, prin existența unui temei juridic al acestei suspendări.

Sub aspectul temeiniciei, Curtea a constatat că și aceasta se verifică, cât timp motivul sesizării organului penal de către ANAF-DGSC a fost acela că se pune în discuție chiar realitatea efectuării operațiunilor de către reclamantă; or, dosarul penal format va avea ca obiect tocmai stabilirea existenței a unei fapte penale, prin neconfirmarea unei asemenea realități.

Astfel, nu se pune problema doar a unui eventual calcul greșit făcut de organul fiscal, ci chiar de stabilirea existenței sau nu a operațiunilor cu privire la care reclamanta a invocat deductibilitatea cheltuielilor.

Decizia de soluționare a contestației este motivată sub aspectul suspendării, neputându-se reține critica reclamantei sub acest aspect: organul fiscal a indicat, la fila 23 și urm. din Decizie care au fost rațiunile faptice și legale ce au stat la baza deciziei sale de suspendare.

Cum situația de fapt stabilită în procesul penal, indiferent de rezultatul acestuia, va avea putere de lucru judecat în cauza de față, soluția de suspendare adoptată de organul fiscal este temeinică și legală.

Această soluție va fi aplicată de instanță și cu privire la:

- capătul de cerere III.2.2. referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. (TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei). TVA aferentă operațiunilor cu S.C. .X. S.R.L. (TVA colectată stabilită în sarcina .X. în cuantum de .X. lei)

- capătul de cerere III.2.5. referitor la TVA aferentă tranzacțiilor cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. (TVA respinsă la rambursare în cuantum de .X. lei)

III.2.1. Cu privire la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de combustibili de la S.C..X. S.R.L. (TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei)

Prin întrebarea nr. X din expertiză, i s-a solicitat expertului să stabilească pentru achizițiile de carburanți auto de la SC.X. SRL, ce documente justificative au stat la baza înregistrărilor contabile, dacă și cum a fost efectuată plata mărfurilor în cauză, iar prin întrebarea nr. 11, i s-a solicitat aceluiași expert să stabilească dacă achizițiile de carburanți

auto de la SC.X. SRL au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă reclamanta a achitat TVA aferent bunurilor achiziționate.

Expertul a reținut că documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile efectuate de reclamantă au fost facturile fiscale, facturi în care la rubrica privind codul unic de înregistrare al furnizorului a fost înscris prefixul RO, adică furnizorul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și notele de intrare recepție cantitativă și calitativă întocmite de reclamantă; plata pentru mărfurile achiziționate a fost achitată de reclamantă, în întregime, în perioada 30.09.2009-07.05.2010 prin ordin de plată, filă cec sau decontare prin bilet la ordin.

Curtea a constatat că organele de inspecție fiscală nu au acordat reclamantei dreptul de deducere pe considerentul că la data emiterii facturilor, aceasta nu avea calitatea de plătitor de TVA, iar reclamanta nu a solicitat furnizorului comunicarea codului său de TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că facturile conțin date nereale cu privire la calitatea de plătitor de TVA a SC.X. SRL, prin neînscrierea pe factură la rubrica privind codul unic de înregistrare al furnizorului a prefixului RO, constatându-se încălcarea prev. art. 146 alin. 1 lit. a și 155 alin. 5 lit. b din Codul Fiscal.

Cu toate acestea, prin decizia de soluționare a contestației, organul fiscal a dispus desființarea Deciziei de impunere referitor la suma de X lei TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA având în vedere cele precizate în considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Prin urmare, acest capăt de cerere nu a fost soluționat de organul investit cu contestația, urmând a se face o nouă verificare și a se emite o nouă decizie de către organul de inspecție fiscală, decizie ce va avea propria cale de contestare; capătul din cererea de față este la acest moment lipsit de interes, neexistând o decizie de soluționare pe fond a acestei cereri, iar instanța neputând proceda la rezolvarea fondului acestei cereri, în lipsa unei soluții date de organul de inspecție fiscală.

Aceași soluție se aplică și cu privire la capătul de cerere III.2.3. referitor la obligația de a colecta TVA aferentă minusurilor de inventar la stocurile de ciment ale S.C. .X. S.A. (TVA stabilită suplimentar în

quantum de .X. lei), cu privire la care, de asemenea, organul de soluționare a contestației a decis desființarea Deciziei de impunere referitor la suma de .X. lei TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA având în vedere cele precizate în considerentele deciziei de soluționare a contestației.

III.2.4. Cu privire la TVA necolectată din tranzacțiile cu .X. SRL .X. (TVA stabilită suplimentar în quantum de .X. lei)

Curtea a constatat că terenurile extravilane ce fac obiectul facturii nr. .X./ 25.11.2009 reprezintă terenuri extravilane, care însă nu sunt excluse din definiția „terenului construibil” de la art. 141 alin. 2 lit. f pct. 1 din Codul fiscal: *teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.*

Astfel, indiferent că legislația în vigoare prevede mai puține (teren intravilan) sau mai multe (teren extravilan) condiții, ambele categorii de terenuri sunt în egală măsură construibile, iar excluderea terenurilor extravilane de plano din această categorie nu are un temei juridic.

Astfel fiind, Curtea de apel a considerat că organul de inspecție fiscală a procedat în mod corect la calcularea de TVA suplimentar aferent acestor tranzacții.

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar (majorări de întârziere în quantum de .X. lei), s-a constatat că acestea urmează principiul „accessorium sequitur principale”, invocat de reclamantă, în sensul că acolo unde soluționarea contestației a fost suspendată, suspendarea se produce și cu privire la capătul de cerere având ca obiect accesoriile aferente debitului principal; acolo unde contestația a fost respinsă, iar Curtea a reținut că a fost în mod legal respinsă, accesoriile stabilite de organul de inspecție fiscală sunt în mod temeinic și legal calculate.

Pentru aceste considerente, în temeiul art. 218 din Codul de procedură fiscală, Curtea a respins acțiunea, astfel cum a fost precizată, ca nefondată.

Împotriva sentinței .X. din 9 aprilie 2014 a Curții de Apel .X.-Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal reclamanta S.C .X. S.R.L, prin administrator judiciar S.C.P. .X. S.P.R.L, a declarat recurs.

Un prim motiv de nelegalitate îl constituie faptul că prima instanță a aplicat greșit legea considerând că actele administrative fiscale au fost

emise de către un organ fiscal necompetent. Instanța nu a luat în considerare faptul că începând cu data de 1 ianuarie 2011 societatea a fost trecută în categoria marilor contribuabili, menționată la poziția .X. din anexa 2 a ordinului 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, ordin emis de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Curtea de apel s-a raportat în mod greșit la alineatul 2 al art. 38¹ din Codul de procedură fiscală, considerând că modificarea acestui act normativ în septembrie 2011 nu conduce la aplicarea retroactivă a legii, în condițiile în care încadrarea în categoria marilor contribuabili s-a realizat începând cu 1 ianuarie 2011.

De fapt, textul art. 38¹ a fost introdus în Codul de procedură fiscală începând doar cu 17 septembrie 2011, pentru perioada anterioară neexistând un text de lege care să conțină o atare dispoziție, așadar, începând cu 1 ianuarie 2011 ca urmare a încadrării în categoria marilor contribuabili, competența de efectuare a inspecției fiscale revenea organului de administrare, adică Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, astfel că actele de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate ca urmare a efectuării lor de către un organ fiscal necompetent.

Actele administrative fiscale contestate nu îndeplinesc rigorile de motivare prevăzute de art. 43 din Codul de procedură fiscală, fiind astfel incident motivul de nelegalitate prevăzut de art. 304 pct.7 din Codul de procedură civilă. Deși instanța de fond avea obligația, conform art. 261 alin. 1 pct. 5 din Codul de procedură civilă, să răspundă motivului de nulitate reprezentat de faptul că actele administrativ fiscale atacate sunt nemotivate, hotărârea instanței nu cuprinde considerente suficiente pentru a justifica răspunsul acesteia la motivul invocat. În concret, considerentele instanței reprezintă simple afirmații care nu indică argumentele care au condus la formarea convingerii interne a judecătorului în sensul că actele contestate sunt motivate.

Un alt motiv de nelegalitate, întemeiat pe prevederile art. 304 pct.7 din Codul de procedura civilă vizează nerespectarea dispozițiilor legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale. În ceea ce privește deductibilitatea unor cheltuieli cu provizioanele, este invocat ca motiv de recurs întemeiat pe prevederile art. 304 pct. 7 și art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă. Astfel, instanța deși se pronunță cu privire la regimul fiscal al sumei de .X. lei reprezentând impozit pe

profit suplimentar ca urmare a considerării ca nedeductibile a cheltuielilor cu provizioanele, totuși analizează aceste cheltuieli din perspectiva taxei pe valoarea adăugată de asemenea, deși instanța reține că bunurile facturate au regim de daune interese, analizează aceleași dispoziții legale invocate de organele de inspecție fiscală, pentru a ajunge la concluzia ca provizionul constituit de societate în sumă de .X. lei nu reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește motivul de nelegalitate prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedura civilă, hotărârea instanței a fost dată cu aplicarea greșită a legii, reținându-se că societatea nu trebuia să deducă Tva din facturile emise în decembrie 2005 și 2006, având regim de daune interese, pentru care aceasta nu are drept de deducere a taxei, în condițiile în care utilizează același raționament pentru a se pronunța cu privire la regimul din perspectiva impozitului pe profit al sumei de .X. lei. În contra concluziilor expertului, de inaplicabilitate a dispozițiilor art. 22 din Codul fiscal, instanța analizează aceste condiții de deductibilitate a provizioanelor, prevăzute la art. 22 alin. 1 lit.c Cod fiscal. Acest „minus de inventar” reprezintă în fond daune interese datorate partenerului contractual, astfel încât printr-o interpretare per a contrario a dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. b din Codul fiscal, rezultă că fiind vorba de penalități achitate unei persoane rezidente acestea sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Această interpretare este confirmată de dispozițiile punctului 23 lit.d din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește suspendarea soluționării contestației împotriva deciziei de impunere cu privire la suma totală de .X. lei, motivul de recurs se întemeiază pe prevederile art. 304 pct. 7 și pct. 9 din Codul de procedura civilă. În mod eronat, curtea de apel a refuzat să analizeze pe fond argumentele societății cu privire la aspectele contestate, limitându-se să aprecieze că legalitatea măsurii suspendării este verificată prin existența unui temei juridic a suspendării, fără a indica motivele pentru care a înlăturat criticile formulate, ceea ce nu reprezintă o analizare a argumentelor societății, fiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă.

Hotărârea recurată nu este motivată și este dată cu aplicarea greșită a legii, în condițiile în care nu există indiciile săvârșirii de către reprezentanții societății a unei infracțiuni a cărei constatare ar avea înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură

administrativă, indiferent de soluția care va fi pronunțată în cauză penală, obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere și prin raportul de inspecție fiscală.

Înalta Curte, dar și curți de apel diferite s-au pronunțat de mai multe ori cu privire la suspendarea judecării cauzei atunci când se solicită anularea unor acte administrative fiscale, pronunțându-se soluții în sensul că măsura suspendării judecării nu este justificată.

În speță, contrar susținerilor organelor fiscale, realitatea tranzacțiilor a fost fără dubiu dovedită prin constatările și analizele întreprinse de către expertul desemnat în cauză.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de materiale de la partenerii de afaceri, în discuție fiind impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei, este incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă.

Prima instanță a refuzat să analizeze pe fond argumentele cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de materiale. Trebuie observat că toate aceste achiziții au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile. Prin urmare, societatea a obținut profit din comercializarea acestor mărfuri și a evidențiat și achitat impozit pe profitul aferent acestor operațiuni, iar în ceea ce privește realitatea operațiunilor amintite reclamanta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative deținute. Referitor la deductibilitatea taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții, în vedere avându-se această taxă stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei, precum și taxa colectată în cuantum de .X. lei, este incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct.7 din Codul de procedură civilă.

Cu privire la aceste sume s-a dispus suspendarea soluționării contestațiilor, instanța de fond considerând legală această măsură, fără însă a analiza motivele de fapt și de drept invocate de societate.

Organele fiscale au considerat că nu au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei, prevăzute de art. 146 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, iar facturile nu conțin informațiile prevăzute de același act normativ, concluzia acestora fiind în sensul că nu există dreptul de deducere a TVA.

Reclamanta a facturat materiale de construcții și carburanți, către o societate în insolvență, în regim de taxare inversă, însă administratorul

acestei societăți nu recunoaște contractul, societatea respectivă nu a declarat TVA aferentă tranzacțiilor cu reclamanta, astfel încât în urma controlului s-a stabilit că taxarea inversă nu era aplicabilă acelor tranzacții.

A fost suspendată soluționarea contestației, ca urmare a sesizării organelor de urmărire penală, însă se impunea anularea totală a deciziei privind soluționarea contestației, dar și a deciziei de impunere, a dispoziției de masuri, precum și a raportului de inspecție fiscală. În primul rând, toate achizițiile de materiale de construcții au fost realizate în scopul derulării de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată iar facturile au fost înregistrate ca venituri în momentul comercializării. În al doilea rând, reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere în conformitate cu regulile generale referitoare la acest drept, iar expertul contabil desemnat în cauză a analizat situația de fapt și dispozițiile legale incidente, constatându-se că achizițiile de materiale au fost realizate în scopul derulării de operațiuni taxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, facturile de achiziții de materiale de construcții au fost achitate, iar facturile de vânzare au fost înregistrate ca venituri în momentul comercializării, astfel că au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă acestor tranzacții.

Cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în cuantum de .X. lei, motivul de recurs se întemeiază pe prevederile art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă. Argumentele prezentate în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferente sunt valabile și în acest caz.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată necolectată, motivul de recurs se întemeiază pe prevederile art. 304 pct. 7 și 9 din Codul de procedură civilă. Sub acest aspect contestația a fost respinsă cu motivarea că vânzarea de terenuri nu reprezintă o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată deoarece terenurile care au făcut obiectul acestei tranzacții sunt terenuri construibile. Este vorba aici de o interpretare eronată a dispozițiilor art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal. Raționamentul instanței reprezintă o simplă afirmație, nefondat și neîntemeiat în ceea ce privește caracterul constructibil al terenului extravilan. Pentru ca un teren să fie constructibil trebuie să fie emisă o autorizație de construcție, ori la momentul vânzării nu exista o astfel de autorizație.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, motivul de recurs se întemeiază pe prevederile art.304 pct. 7 din Codul de procedură civilă.

Curtea de apel nu a arătat motivele pe care se sprijină când a stabilit că accesoriile sunt în mod temeinic și legal calculate. În realitate, deoarece societatea nu datorează obligațiile bugetare suplimentare este evident că nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

Recursul este nefondat.

1.Critica din recurs în sensul că actele administrativ fiscale contestate în prezenta cauză au fost emise de către un organ necompetent nu poate fi primită. Este esențial, observă Înalta Curte, că la data declanșării inspecției fiscale, 21 octombrie 2010, societatea reclamantă nu făcea parte din categoria marilor contribuabili , astfel încât competența materială se efectueze controlul era Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. , iar nu Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili. Împrejurarea că ulterior declanșării controlului reclamanta a dobândit calitatea de mare contribuabil nu influențează competența de efectuare a inspecției fiscale. Corect a observat prima instanță că organul fiscal care a declanșat controlul a rămas competent, iar competența sa rămâne câștigată, cu excepția unei norme exprese în sens contrar, ceea ce nu este cazul în speță. Mai mult, potrivit art. 38¹ alin. 3 din Codul de procedură fiscală, text invocat chiar de către reclamantă în acțiunea introductivă, în situația în care se află în curs de derulare o procedură fiscală, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze, ceea ce s-a și întâmplat în cauză.

2. Este, de asemenea, neîntemeiată susținerea recurentei în sensul că prima instanță nu s-ar fi conformat prevederilor art. 261 alin. 1 punctul 5 din Codul de procedură civilă, respectiv că în hotărârea atacată nu s-ar fi răspuns criticii că actele fiscale contestate sunt nemotivate. Concret, reclamanta susține că prima instanță a pronunțat o hotărâre care nu cuprinde considerente suficiente pentru a justifica răspunsul acesteia la motivul invocat . Consideră reclamanta-recurentă că susținerile instanței reprezintă simple afirmații care nu indică argumentele care au condus la formarea convingerii interne a judecătorului în sensul că actele contestate sunt nemotivate. Înalta Curte constată că, sub acest aspect, prima instanță nu a motivat decât pe scurt hotărârea pronunțată, însă, finalmente, judecătorul fondului a dat un

răspuns concret la motivul invocat de către reclamantă. Considerentele instanței nu sunt doar simple afirmații, astfel cum se susține în recurs, constituie însăși opinia instanței asupra chestiunii în discuție. Chiar dacă răspunsul instanței este formulat pe scurt, nu era necesară o argumentare detaliată câtă vreme din simpla examinare a deciziei de impunere rezultă cu evidență că organele fiscale care au efectuat controlul au făcut de fiecare dată o explicație suficientă a soluției asupra căreia s-au oprit de fiecare dată, lucru constatat și de către instanța de recurs cu ocazia examinării deciziei de impunere. La fel, procesul verbal de control conține explicații clare și suficiente asupra poziției organelor de control, care să permită exercitarea controlului judecătoresc în mod efectiv asupra acestor acte administrative.

3. În ceea ce privește critica privitoare la nerespectarea dispozițiilor legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale, nici aceasta nu poate fi primită.

Deși recurenta susține (punctul III. 2) că hotărârea instanței de fond conține considerente insuficiente pentru a justifica răspunsul curții de apel cu privire la motivul de nelegalitate de nulitate invocat, Înalta Curte apreciază că opinia exprimată de judecătorul fondului sub acest aspect conține un răspuns clar, precis, convingător și suficient la criticile formulate de reclamantă în acțiunea introductivă. Astfel, prima instanță constată cu îndreptățire că cele susținute de către societatea reclamantă reprezintă doar aserțiuni de ordin general, lipsind argumentele concrete care să conducă la anularea actelor administrative contestate, pentru motivul că procedura de întocmire a acestora nu a respectat dispozițiile legale incidente. Prin urmare, observă Înalta Curte, în lipsa unor critici concrete, cu referire la dispoziții legale care să fie expres indicate de reclamantă, judecătorul fondului nu putea furniza un alt răspuns decât cel conținut în hotărârea recurată. În consecință, în nici un caz nu se poate reține că instanța de fond ar fi pronunțat o hotărâre judecătorească cu încălcarea prevederilor art. 261 alin. 1 punctul 5 din Codul de procedură civilă.

4. În ce privește problema privind deductibilitatea unor cheltuieli cu provizioanele, critica dezvoltată la punctul III. 4 din memoriul de recurs, Înalta Curte constată că recurenta a dezvoltat aici o critică pe două paliere, respectiv arătând, pe de o parte, că hotărârea conține motive contradictorii, incident fiind art. 304 punctul 7 din Codul de procedură civilă, în sensul că deși instanța se pronunță cu privire la

regimul fiscal al sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a considerării ca nedeductibile a cheltuielilor cu provizioanele, totuși analizează aceste cheltuieli din perspectiva taxei pe valoarea adăugată .

Pe de altă parte , arătând că hotărârea judecătorească atacată a fost dată cu aplicarea greșită a legii, incidente fiind prevederile art. 304 punctul 9 din Codul de procedură civilă, în condițiile în care s-a reținut că reclamanta trebuia să deducă taxa pe valoarea adăugată din facturile emise în decembrie 2005 și în decembrie 2006, ele având regim de daune interese, pentru care aceasta nu avea drept de deducere a taxei, a utilizat acest raționament pentru a se pronunța cu privire la regimul din perspectiva impozitului pe profit a sumei de .X. lei.

Sub acest aspect, constată Înalta Curte , reclamanta se află în eroare atunci când susține că hotărârea instanței de fond se întemeiază pe motive contradictorii. În realitate, instanța se pronunță cu privire la regimul fiscal al sumei de .X. lei din perspectiva impozitului pe profit, iar nu din perspectiva taxei pe valoarea adăugată. Curtea de apel și-a întemeiat soluția pe concluziile raportului de expertiză contabilă , cum a ținut să precizeze, analizând cu atenție opinia expertului la obiectivul numărul 1 din expertiză. Este adevărat că, imediat după ce curtea de apel afirmă temeinicia concluziilor raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, face o trimitere la obiectivul numărul X al aceluiași raport, în care se vorbește dacă reclamanta avea dreptul să autocolecteze taxa pe valoarea adăugată pentru lipsurile identificate în gestiunea contractuală, respectiv dacă provizioanele constituite referitoare la eventuala daună cauzată de o posibilă nerecuperare a prejudiciului făcut de un angajat al societății, se încadrează sau nu în categoria sumelor deductibile fiscal, conform art. 22 din Codul fiscal. Aceasta nu înseamnă însă decât că instanța a făcut două tipuri de analiză, una din perspectiva impozitului pe profit, iar cealaltă despre caracterul deductibil sau nedeductibil fiscal al sumelor constituite ca provizioane , dar nu înseamnă că soluția instanței se fundamentează pe motive contradictorii .

Cât privește critica întemeiată pe art. 304 punctul 9 din Codul de procedură civilă, corect a reținut prima instanță că reclamanta nu trebuia să deducă taxa pe valoarea adăugată din facturile emise în decembrie 2005 și decembrie 2006. Contrar celor susținute de recurentă, prima instanță nu contrazice opinia expertului, facturile amintite având regim

de daune interese, pentru care societatea reclamantă nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În acord cu opinia instanței de fond, precum și cu opinia expertului, instanța de recurs apreciază că societatea reclamantă nu trebuia să-și constituie un provizion pentru riscuri de depreciere creanțe clienți, ci unul pentru riscuri și cheltuieli. În această chestiune, prima instanță a remarcat un aspect esențial, acela că persoana responsabilă pentru minusul din gestiune partenerului contractual al reclamantei nu este clientul acesteia din urmă, iar creanța pe care o deține asupra debitorului provine din daune interese pe care le-a achitat în numele celui responsabil de minusul în gestiune, iar nu dintr-un contract comercial, iar creanța pe care o deține reclamanta asupra acestuia nu a fost inclusă în veniturile impozabile ale societății, din această cauză nici într-un caz nu se poate reține că provizionul constituit în sumă de .X. lei ar fi o cheltuială cu caracter deductibil .

5. La punctul III. 5 din memoriul de recurs, reclamanta face o amplă critică a soluției instanței de fond referitoare la capătul de cerere din acțiunea introductivă prin care s-a solicitat suspendarea soluționării contestației împotriva deciziei de impunere cu privire la suma totală de .X. lei . Critica, observă Înalta Curte , este nefondată. Organul de soluționare a contestației în procedură administrativă a procedat la suspendarea acesteia în baza art. 214 din Codul de procedură fiscală. În mod corect instanța de judecată a făcut o analiză strict din perspectiva acestui text de lege a acțiunii introductive promovată de către societatea reclamantă și, pe bună dreptate, a respins cererea prin care s-a solicitat anularea deciziei numărul 460 din 29 noiembrie 2011, constatând că în mod corect organele fiscale au făcut aplicarea prevederilor art. 214 din actul normativ amintit. În mod corect, de asemenea, prima instanță a observat că infracțiunea reclamată organelor de cercetare penală ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă, în condițiile în care organele penale au de stabilit realitatea operațiunilor cu privire la care reclamanta a invocat deductibilitatea cheltuielilor, astfel că, cu deplină îndreptățire, a constatat că ipoteza descrisă în art. 214 din Codul de procedură fiscală se verifică. Așadar în mod corect prima instanță nu a analizat argumentele pe fond arătate de către reclamantă, limitându-se să examineze cererea acesteia din perspectiva art.214 din Codul de procedură fiscală . În condițiile în care capătul de cerere referitor la suma totală de .X. lei nu a fost soluționat pe fond de către organul de

soluționare a contestației, instanța de judecată nu putea soluționa cauza sub acest aspect pe fond astfel cum a solicitat reclamanta. Din aceleași motive arătate de prima instanță, nici curtea de apel nici instanța de recurs nu pot examina apărările de fond formulate de către reclamantă . Cât privește jurisprudența instanțelor în materia contenciosului administrativ referitoare la suspendarea soluționării contestației potrivit art. 214 din Codul de procedură fiscală, este irelevant că în anumite situații instanțele au considerat măsura suspendării ca fiind nejustificată, deoarece temeinicia incidenței aceste prevederi legale se examinează de la caz la caz, în dosarul de față stabilindu-se cu îndreptățire că suspendarea s-a făcut în condițiile prescrise de textul legal mai sus menționat .

6.La fel, și în ceea ce privește motivele invocate de recurent la punctul III. 6, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de materiale, organele fiscale au suspendat soluționarea contestației în procedură administrativă , și pentru aceleași motive cu cele arătate mai sus , în mod legal prima instanță a pronunțat aceeași soluție , astfel încât argumentele dezvoltate de recurentă nu pot fi primite, în lipsa soluționării pe fond a contestației examinarea acestora fiind inutilă.

7. La punctul III.7 din memoriul de recurs reclamanta dezvoltă o serie de critici pe fond referitoare la chestiunea ce vizează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții, însă și cu privire la sumele în discuție s-a dispus suspendarea soluționării contestației, astfel încât întreaga argumentație care se referă exclusiv la chestiuni de fond nu va putea fi examinată de instanța de recurs în condițiile în care prin decizia de soluționare a contestației nu s-a soluționat fondul, iar instanța a cărei hotărâre se atacă a examinat cauza strict din perspectiva îndeplinirii condițiilor prevăzute de art. 214 din Codul de procedură fiscală .

8.La punctul III.8 se impune aceeași soluție, pentru aceleași motive.

9.La punctul III. 9, în problema taxei pe valoarea adăugată necolectată din tranzacțiile cu .X. .X., recurenta susține, în esență, că instanța a interpretat eronat dispozițiile art. 141 alin. 2 lit. h din Codul fiscal .

Raționamentul instanței constată Înalta Curte, în opoziție cu opinia recurenteii, este corect. Conform definiției din textul legal amintit, prin teren construibil se înțelege orice teren amenajat sau neamenajat pe care

se pot executa construcții. Așa fiind, eliminarea terenurilor extravilane din categoria terenurilor construibile, cum susține recurenta, este lipsită de orice bază legală, prin urmare, instanța de recurs, în acord cu prima instanță, constată că organele fiscale au procedat corect la calcularea taxei pe valoarea adăugată suplimentară aferente tranzacțiilor dintre cele două societăți.

10. Nici critica dezvoltată la punctul III. 10 din memoriul de recurs nu poate fi primită. În mod foarte corect prima instanță a arătat că obligațiile fiscale accesorii urmează principiul *accessorium sequitur principale*, așa încât pentru ipotezele în care s-a dispus suspendarea contestației, operează suspendarea și în privința accesoriilor aferente debitului principal, iar în ipoteza în care contestația a fost respinsă accesoriile sunt datorate de către reclamantă.

În consecință, recursul declarat de către reclamanta .X. SRL apare ca nefondat, astfel că va fi respins, conform art. 316 alin.1 din Codul de procedură civilă.

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

Respinge recursul formulat de S.C .X. S.R.L prin administrator judiciar S..X. S.P.R.L împotriva sentinței .X. din 9 aprilie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția VIII- a de Contencios Administrativ și Fiscal ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 9 iulie 2015.

XXXXX