

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

**Decizia .X.397**

**Dosar nr. X**

**Ședința publică de la 30 octombrie 2015**

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

.....

Pe rol se află soluționarea recursului declarat de reclamanta S.C. .X.SRL - prin lichidator judiciar C.I.I. .X. împotriva sentinței civile nr. .X.2014 din 27 octombrie 2014 a Curții de Apel .X.– Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-reclamantă S.C. .X.SRL - prin lichidator judiciar C.I.I. .X., reprezentată de avocat .X. și intimatele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin consilier juridic .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că, la termenul din 05 iunie 2015, s-a dispus repunea cauzei pe rol pentru a pune în discuția părților efectele deciziei nr. .X/2015. a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

Înalta Curte învederează faptul că în cauza de față s-a solicitat anularea deciziei de impunere .X din 16 martie 2010 și a deciziei de soluționare a contestației 322 din 04 noiembrie 2010, arătând că prin decizia 322 din 04 noiembrie 2010 s-au luat trei măsuri, printre care măsura refacerii controlului pentru suma de .X lei, iar cu privire la această sumă controlul a fost refăcut și s-a întocmit decizia de impunere .X din 28 februarie 2011, care a fost contestată în procedura administrativă, pronunțându-se decizia 256 din 14 iulie 2011 de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Totodată, arată că aceste acte administrative au fost contestate, pronunțându-se decizia nr. .X din 14 mai 2015 în dosarul nr. .X/2011\* de către Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

Față de faptul că printre chestiunile dezlegate în cadrul acestui dosar a fost și cea referitoare la excepția prescripției extinctive a dreptului organului de inspecție de a stabili obligații fiscale în sarcina societății, Înalta Curte pune în discuția părților excepția puterii de lucru judecat.

Având cuvântul, avocatul recurteii-reclamante S.C. .X.SRL - prin lichidator judiciar C.I.I. .X. - lasă la aprecierea instanței măsura ce va fi dispusă cu privire la puterea de lucru judecat.

Precizează faptul că susține celelalte aspecte invocate, respectiv nepronunțarea instanței de fond în contradictoriu cu una dintre părți și împrejurarea că instanța de fond a blocat societății dreptul la un proces echitabil, prin stabilirea unui avans al onorariului datorat expertului, în sumă de .X lei, în condițiile în care societatea se află în procedura falimentului.

Intimatele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin consilier juridic, solicită admiterea excepției puterii de lucru judecat, având în vedere decizia nr. .X/2015. a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

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

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### I. Circumstanțele cauzei

#### 1. Obiectul acțiunii și procedura derulată de prima instanță

*Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, sub nr. .X/2011, reclamanta S.C. “.X” S.R.L. a chemat în judecată pe pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauză să dispună:*

- anularea Deciziei 322/04.11.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;
- desființarea Deciziei de impunere .X/16.03.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X/26.02.2010 și a Dispoziției nr. .X/56.02.2010 emise de aceeași autoritate fiscală;
- obligarea pârătelor la plata cheltuielilor de judecată.

*Pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. au formulat întâmpinări prin care au solicitat respingerea acțiunii reclamantei, ca neîntemeiată.*

Părțile au depus la dosar actele administrativ – fiscale contestate în cauză.

#### 2. Soluțiile pronunțate în primul ciclu procesual

*2.1. Curtea de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința .X. din 16.01.2012, a admis acțiunea reclamantei, a admis excepția prescripției extinctive a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili în sarcina acesteia obligații fiscale aferente perioadei 01.10.1999 – 31.12.2013 și a anulat Decizia de soluționare a contestației administrative 322/04.11.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Decizia de impunere .X/2010, Raportul de inspecție fiscală .X. 149/2010 și Dispoziția nr. 57/2010, acte emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală.*

2.2. *Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin decizia nr. .X. /6.03.2014*, a admis recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (în calitate de succesoare a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.) și Agenția Națională de Administrare Fiscală, a casat sentința și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, instanța de control judiciar a reținut următoarele:

< instanța de fond și-a însușit integral argumentele reclamantei din contestația administrativă și din cererea de chemare în judecată cu privire la excepția prescripției extinctive a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili în sarcina acesteia obligații fiscale aferente perioadei 01.10.1999 – 31.12.2003, fără a analiza apărările formulate de pârâte în combaterea acestora;

< Curtea de apel nu a pus în vedere organelor fiscale să facă dovada adreselor nr. .X. /10.05.2010, nr. .X. /5.10.2006 și nr. .X. /26.10.2009 și a comunicărilor către reclamantă și nu s-a pronunțat asupra aptitudinii împrejurărilor relevante de a constitui sau nu o eventuală cauză de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție;

### **3. Procedura derulată în fond după casare și Hotărârea Curții de Apel**

Cauza a fost înregistrată spre **rejudecare**, la Curtea de Apel .X., sub nr. .X/2011\* la data de 19.05.2014.

*În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri:* adresele nr. .X. /10.05.2010, nr. .X. /5.10.2006 nr. .X. /26.10.2009 și dovezile de comunicare către reclamantă, decizia de impunere .X/16.03.2010, decizia de reverificare .X./2009, acte emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, extras de pe portalul instanței din care rezultă faptul că în dosarul nr. .X/2011\* a fost pronunțată sentința .X. din 16.06.2014.

Instanța a decăzut reclamanta din proba cu expertiză contabilă, în raport de împrejurarea că partea, prin reprezentant, a declarat că nu poate satisface onorariul de expertiză aferent.

*Curtea de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința .X./27.10.2014*, a respins excepția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, precum și acțiunea reclamantei.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, primă instanță a reținut, în esență, următoarele:

#### *Referitor la excepția prescripției*

Reclamanta a invocat prescripția extintivă a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili în sarcina sa obligații fiscale aferente perioadei 01.10.1999 - 31.12.2003, în raport de dispozițiile art. 231 C.proc.fiscală; termenul de prescripție a început să curgă de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă.

Pentru perioada 12.10.2004 - 08.12.2004, părțile sunt de acord că acest curs al prescripției a fost suspendat.

La începerea noii inspecții fiscale de reverificare din data de 27.10.2009, termenul de prescripție era împlinit pentru întreaga perioadă verificată.

În perioada 12.10.2004 – 25.11.2004, reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și plată a impozitului pe profit, a impozitului pe dividende și a taxei pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind cea cuprinsă între 01.10.1999 și 31.12.2003.

Inspekția fiscală s-a finalizat prin Procesul - verbal .X./2004 și emiterea Deciziei de impunere privind obligații suplimentare stabilite de inspekția fiscală .X./08.12.2004.

Prin Decizia de soluționare a contestației administrative .X./20.07.2006, s-a desființat procesul - verbal și decizia contestată pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și TVA stabilită suplimentar cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, și s-a dispus, pe de o parte, întocmirea unui nou act de control pentru aceeași perioadă și același obiect, iar pe de altă parte, *"refacerea evidenței contabile a societății cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare și care să dea posibilitatea organului de control de a verifica bazele de impozitare în vederea determinării corecte a obligațiilor fiscale"*.

Prin Decizia de reverificare .X./23.10.2009, s-a dispus efectuarea noii inspecții fiscale, iar aceasta s-a desfășurat după ce societatea a refăcut întreaga evidență contabilă. Obiectul acesteia a fost reverificarea impozitului pe profit, a TVA și a impozitului pe dividende pentru perioada 01.10.1999 – 30.04.2004, cu respectarea prevederilor legale menționate în decizie.

Organul de inspekție fiscală a constatat că, pentru perioada supusă reverificării *"activele și pasivele societății, evidențiate în balanțele de verificare încheiate după refacerea evidenței contabile, au valori diferite față de cele evidențiate în balanțele de verificare încheiate inițial, iar societatea nu a pus la dispoziție în vederea verificării jurnalele de TVA și balanțele de verificare întocmite inițial"*.

De asemenea, s-a constatat că societatea a îndeplinit doar parțial măsurile stabilite de organul fiscal, arătând că partea nu a ținut cont de sumele declarate inițial.

Inspekția s-a finalizat cu întocmirea Raportului de inspekție fiscală nr. .X./26.02.2010 și a Deciziei de impunere pentru obligațiile de plată suplimentare stabilite de inspekția fiscală .X./16.03.2010.

Reclamanta a formulat contestație, care a fost admisă în parte, prin Decizia 322/04.11.2010, dispunându-se desființarea deciziei de impunere contestate pentru suma totală de .X lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii, urmând să se procedeze la o nouă reverificare pentru aceeași perioadă și aceeași taxă.

Instanța de fond a reținut faptul că O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a intrat în vigoare la 1.01.2004 și a abrogat O.G. nr 70/1997 privind controlul fiscal.

În speța de față, controlul fiscal exercitat de organele abilitate, astfel cum este prevăzut în art. 1 și art. 5 din O.G. nr 70/1997, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/1999, a analizat operațiunile efectuate de reclamantă în perioada 01.10.1999 - 31.12.2003, operațiuni purtătoare de obligații fiscale.

Cu privire la prescripția dreptului de a stabili diferențe de impozite, este aplicabil art. 21 lit a) din O.G. nr 70/1997, care prevede că *"dreptul organelor fiscale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru*

*faptele a căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor fiscale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie: a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă".*

Data de la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă, față de starea de fapt din speță, este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru anii 1999 – 2003, iar durata celui mai lung termen de prescripție expira la data de 26.11.2004. La data de 12.10.2004, înainte de epuizarea termenului de prescripție, a început inspecția fiscală în urma căreia s-au emis actele administrativ-fiscale contestate.

În interiorul termenului de prescripție, s-a întocmit Procesul - verbal nr.X./2004, prin care s-a stabilit în sarcina societății necesitatea aducerii la îndeplinire a măsurilor dispuse, și, ulterior, s-a emis Decizia de impunere privind obligații suplimentare stabilite de inspecția fiscală .X. /8.12.2004. Prescripția extinctivă a fost întreruptă de verificările făcute de organul fiscal.

Conform art. 22 lit. a) din O.G. nr. 70/1997, termenul de prescripție a dreptului la acțiune se întrerupe în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune. Ca atare, aceste dispoziții se completează cu cele ale Decretului nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă care, la art. 7, precizează că prescripția începe să curgă de la data când se naște dreptul la acțiune.

Între momentul începerii inspecției fiscale și cel al emiterii deciziei de impunere, cursul prescripției a fost suspendat.

Din data de 08.12.2004, cursul prescripției extinctive a fost întrerupt și a început să curgă un nou termen de prescripție, conform art. 17 alin (2) din Decret. În baza art. 16 lit c) din acest ultim act normativ, prescripția se întrerupe printr-un act începător de executare.

În temeiul art. 20 din O.G. nr. 70/1997, rezultatele controlului fiscal se consemnează obligatoriu în procesul - verbal, în speța de față fiind vorba despre Procesul - verbal .X./2004, prin care s-au dispus măsuri executorii, astfel încât acesta reprezintă un act începător de executare, în înțelesul legii.

Contestația societății reclamante nu înlătură această prescripție, întrucât desființarea actului fiscal a avut drept scop reverificarea societății pentru aceeași perioadă de timp și același tip de impozit.

Pe perioada noii inspecții fiscale, cursul prescripției a fost suspendat, iar după emiterea actului începător de executare a curs un nou termen de prescripție. Pe durata celei de a doua inspecții fiscale, termenul de prescripție s-a suspendat. A urmat emiterea unui nou act începător de executare, care a întrerupt cursul prescripției și a început să curgă un nou termen.

Prima instanță a concluzionat în sensul că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale, constând în diferențe de impozite nu este prescris, excepția fiind nefondată.

*Referitor la celelalte motive de nelegalitate invocate de reclamantă*

În esență, societății reclamante i se impută de către organele de control fiscale următoarele nereguli:

- a înregistrat în evidențele sale contabile cheltuieli făcute de o altă societate, S.C .X. S.R.L., sau pentru o persoană fizică – .X.;

- nu există dovezi ale prestării efective a serviciilor pentru diverși furnizori, în condițiile în care unele facturi nu prezintă toate elementele prevăzute de lege pentru a fi documente justificative, nu există contracte sau nu există contracte pentru serviciile prestate la data emiterii facturilor ori nu corespund obiectului contractului, nu se corelează între ele documentele justificative pentru anumite prestări de servicii;

- nu există dovada de plătitor de TVA pentru anumiți furnizori, nu există, în anumite situații, documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și utilizarea lor în folosul operațiunilor taxabile desfășurate de reclamantă;

- nu s-a prezentat contractul de novație încheiat între societatea de leasing pentru autoturismul .X. cedentul contractului S.C “.X” S.R.L., nu s-a comunicat durata rămasă a contractului de leasing, situația privind eșalonarea ratelor neachitate și nu s-a dovedit că proprietarul mijlocului fix a fost de acord cu predarea lui către societatea reclamantă.

- societatea nu a combătut argumentat susținerea organului fiscal în sensul că a încălcat prevederile art. 10 din Legea nr. 414/2002.

Prima instanță a apreciat că reclamanta nu a probat motivele de nelegalitate prezentate în cadrul cererii de chemare în judecată, deși au fost încuviințate probele cu înscrisuri și expertiză contabilă.

#### **4. Recursul declarat de reclamantă**

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta, care a solicitat casarea acesteia și trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe.

În motivarea căii de atac, încadrată în drept în dispozițiile art. 304 pct. 9 și art. 304<sup>1</sup> C.proc.civ., recurenta a susținut faptul că sentința contestată a fost dată cu aplicarea greșită a normelor de drept material.

Recurenta a prezentat situația de fapt, cadrul normativ aplicabil, istoricul litigiului și a formulat aceleași critici de nelegalitate cu privire la actele administrative fiscale contestate cu cele expuse în cererea de chemare în judecată.

Sintetizând și structurând aspectele învederate în memoriul de recurs, Înalta Curte reține că hotărârea fondului este combătută sub următoarele aspecte:

- < sentința atacată nu a fost pronunțată în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală, în condițiile în care este emitenta Deciziei de soluționare a contestației administrative nr. 322/04.11.2010.

- < greșita soluționare a excepției prescripției extinctive a dreptului intimitei părâte de a stabili în sarcina sa obligații fiscale aferente perioadei 1 octombrie 1999-30 aprilie 2004; ulterior datei de 8 decembrie 2004, organul fiscal nu a întreprins niciun demers legal care să conducă la suspendarea sau întreruperea cursului prescripției extinctive; s-au aplicat eronat dispozițiile art. 16 din Decretul nr. 167/1958;

- < prin decăderea sa din proba cu expertiză contabilă, în condițiile art. 170 alin. (3) Cod procedură civilă, i s-a blocat accesul la justiție, onorariul stabilit depășea posibilitățile societății;

< actele contabile în discuție nu sunt dubitabile prin ele însele, acestea nefiind contestate de niciuna dintre părți, situație în care acțiunea nu trebuia să fie respinsă ca nedovedită;

< pe fondul cauzei, toate constatările organelor fiscale sunt eronate; se reiau pe perioade și pe tipuri de debite reținerile echipei de inspecție fiscală care sunt combătute sub aspectul nesolicitării unor informații suplimentare, ignorării documentelor depuse de societate, confuziei cu privire la denumirea unor societăți (de ex.: S.C. “.X” SRL cu S.C. .X. SRL) și cu privire la prevederile legale aplicabile (de ex.: art. 10 alin. (7) din Legea nr. 414/2002) ori referitor la interpretarea altor dispoziții legale.

#### **4. Apărările formulate în cauză**

Intimatele au formulat întâmpinări în care au solicitat respingerea recursului, ca nefondat, pentru argumentele prezentate la filele 28-41, 45-51 dosar.

#### **5. Procedura derulată în recurs**

Înalta Curte a pus în discuția părților excepția puterii de lucru judecat pe problema prescripției extinctive a dreptului intimatului de a stabili obligații fiscale în sarcina sa pentru perioada 01.10.1999 - 30.04.2004, în raport de considerentele deciziei nr. .X din 14.05.2015 pronunțată de această instanță în dosarul nr. .X/2011\*.

Susținerile părților pe această excepție au fost consemnate în practica prezentă decizii.

### **II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului**

Analizând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurentă și a apărărilor expuse în întâmpinările intimatelor, dar și din oficiu, în baza 304<sup>1</sup> C.proc.civ., sub toate aspectele, Înalta Curte apreciază că recursul nu este fondat.

#### **1. Argumentele de fapt și de drept relevante**

Controlul judiciar declanșat de recurenta–reclamantă are ca obiect verificarea legalității:

-Deciziei 322/04.11.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

- Deciziei de impunere .X/16.03.2010, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X/26.02.2010 și a Dispoziției nr. .X/56.02.2010, acte emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prima instanță a respins acțiunea reclamantei, pentru argumentele prezentate la pct. I.3 din decizia de față.

Soluția curții de apel este legală, fiind împărtășită și de instanța de control judiciar pentru că reflectă interpretarea și aplicarea corectă a prevederilor normative incidente în materie, în raport cu situația de fapt rezultată din probele administrate în cauză.

1.1. *Referitor la excepția prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale*

Principala nemulțumire a recurente vizează modul de soluționare a motivului de nelegalitate referitor la prescripție, partea afirmând că pentru intervalul 01.10.1999 - 31.12.2003, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina sa era prescris.

*Înalta Curte apreciază că este fondată excepția puterii de lucru judecat în ceea ce privește excepția prescripției invocată de recurentă față de dezlegarea dată acesteia prin considerentele deciziei nr. .X din 14.05.2015 pronunțată de această instanță în dosarul nr. .X/2011\*.*

Cu titlu preliminar, Înalta Curte consideră că se impun a fi făcute câteva precizări teoretice cu privire la puterea de lucru judecat.

Puterea lucrului judecat este o prezumție legală, *iuris et de iure*.

Ceea ce poate proba prezumția de lucru judecat ca mijloc de probă (*factum probans*) ar fi chestiunea pe care instanța a decis-o (*factum probandum*).

Așadar, prezumția de lucru judecat înseamnă că ceea ce s-a rezolvat juridic într-un prim litigiu va fi opus, fără posibilitatea dovezii contrare, într-un proces ulterior, care are legătură cu chestiunea de drept sau cu raportul juridic deja soluționat.

Prezumția de lucru judecat reprezintă manifestarea pozitivă a autorității de lucru judecat – ceea ce a fost dezlegat juridic nu mai poate fi combătut - și constituie, alături de excepția lucrului judecat, instrumentul juridic menit să servească instituției lucrului judecat, care are la bază două reguli fundamentale: a) o acțiune nu poate fi judecată în mod definitiv decât o singură dată (*bis de eadem re ne sit actio*) și b) o constatare (în sensul de soluție privind raporturile juridice deduse judecării) făcută printr-o hotărâre judecătorească este prezumată a exprima adevărul și nu trebuie să fie contrazisă de o altă hotărâre (*res iudicata pro veritate accipitur*).

După cum s-a arătat anterior, prezumția operează atunci când în al doilea proces se pune o problemă soluționată printr-o hotărâre anterioară. Ea nu presupune o identitate de acțiuni, ci doar de chestiuni juridice litigioase.

De aceea, prezumția nu oprește judecata celei de a doua acțiuni, ci doar ușurează sarcina probațiunii, aducând în fața instanței constatări ale unor raporturi juridice făcute cu ocazia judecării anterioare de care trebuie să se țină seama.

Fără a relua prezentarea etapelor procedurii administrativ-fiscale derulate în cauza de față, instanța de control judiciar, pe problema analizată, reține următoarele aspecte:

Prin Decizia de soluționare a contestației administrative 322/04.11.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor:

1. A desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală .X/16.03.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de .X lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA;

A dispus ca organele de inspecție fiscală să procedeze la nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de considerentele deciziei de față;

2. A respins contestația recurentei-reclamante, ca neîntemeiată, pentru suma de .X. lei, reprezentând:



- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;

3. A respins contestația recurentei-reclamante, ca nemotivată, pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit.

În urma reverificării, au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.02.2011 și Decizia de impunere .X./28.02.2011 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prin Decizia de soluționare a contestației administrative .X./14.07.2011, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins contestația formulată de recurenta-reclamantă împotriva actului de impunere anterior arătat.

Partea a contestat cele două decizii în cadrul dosarului nr. .X./2011\*, iar *Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal, în fond după casare, prin sentința .X. din 16.06.2014*, a admis excepția lipsei calității procesuale pasive invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, în consecință, a respins acțiunea reclamantei S.C. “.X” S.R.L. în contradictoriu cu această pârâtă. Totodată, instanța a respins excepția invocată de reclamantă privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale și, pe fond, a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. “.X” S.R.L., în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., succesoarea în drepturi și obligații a pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., privind anularea Deciziei .X. .X./14.07.2011, a Deciziei de impunere .X./28.02.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.02.2011 emise de pârâtă.

*Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal, prin decizia nr. .X din 14.05.2015*, a respins recursul declarat de recurenta S.C. “.X” S.R.L. împotriva sentinței mai sus arătate, ca nefondat.

În ceea ce privește modul de soluționare a motivului de nelegalitate referitor la prescripție, afirmându-se că, pentru intervalul 01.10. 1999 - 31.12.2003, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina sa era prescris, *instanța de control judiciar a reținut următoarele aspecte:*

Termenul de prescripție aplicabil în cauză este stabilit prin art. 21 lit. a) din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, adică „5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă”.

Părțile au divergențe de interpretare în ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a cursului prescripției, în condițiile în care, de la prima inspecție fiscală și până la cea finalizată cu actele administrativ fiscale în litigiu, deciziile de impunere s-au desființat în procedura administrativă de două ori, dispunându-se reverificarea contribuabilului. Teza recurentei pornește de la ideea că, ulterior datei de 8.12.2004, „partea potrivnică nu a mai întreprins niciun demers legal care să conducă la suspendarea cursului prescripției sau (cu atât mai puțin) la întreruperea acestuia”.

Or, recurenta nu ia în considerare faptul că, prin Decizia .X. 1/2.02.2005, D.G.F.P. .X. a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura fiind reluată după comunicarea Rezoluției Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., pronunțată în dosarul .X.

X/P/2005, prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale (comunicată cu adresa .X.X./13.05.2006). În raport de această stare de fapt, în temeiul art. 183 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, s-a emis Decizia nr.131/20.07.2006 prin care organul de soluționare a contestației a dispus refacerea controlului, întrucât „*nu se poate stabili cu claritate baza impozabilă*” din cauza multiplelor deficiențe constatate în evidențele contabile ale contribuabilului.

Ulterior, contrar susținerilor recurentei, inspecția fiscală s-a suspendat, în temeiul art. 2 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 708/2006, pentru efectuarea unor controale încrucișate, cu actul nr. .X. /6 octombrie 2006 fiindu-i comunicată această împrejurare.

Este real faptul că, prin modul în care a administrat raportul de drept fiscal în cauză, organul fiscal a creat aparența tergiversării, întrucât, practic, pentru operațiuni juridice derulate în perioada 1.01.2000-31.12.2003 s-au stabilit obligații fiscale pentru care contribuabilul a avut acces la justiție abia la 26 octombrie 2011 (data înregistrării acțiunii judiciare).

Înalta Curte a concluzionat în sensul că dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale nu s-a prescris, fiind incidente în speță atât cauza de suspendare, prevăzută de art. 92 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, cât și cea de întrerupere, reglementată de art. 16 lit.c) din Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă.

#### 1.2. Referitor la celelalte motive de nelegalitate invocate de recurentă

1.2.1. Una dintre criticile formulate de recurentă se referă la faptul că sentința atacată nu a fost pronunțată în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală, în condițiile în care aceasta este emitenta Deciziei de soluționare a contestației administrative nr. 322/04.11.2010.

Instanța de control judiciar consideră că este nefondată critica, în condițiile în care Agenția Națională de Administrare Fiscală a fost citată în cauză în calitate de pârâtă, iar recurenta nu a solicitat îndreptarea erorii materiale strecurate în dispozitivul sentinței atacate, fiind vorba despre omisiunea de a indica și această parte.

1.2.2. Referitor la dificultățile ce i-au fost create în plan probator recurentei de către prima instanță, prin decăderea sa din proba cu expertiza contabilă, Înalta Curte remarcă legalitatea soluției, prin prisma art. 170 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Cât privește quantumul onorariului, acesta apare ca fiind adecvat volumului de muncă pe care urma să îl presteze expertul contabil desemnat și complexității ridicate a cauzei.

În același timp, nu se poate reține faptul că efectuarea expertizei contabile ar fi determinat admiterea acțiunii, câtă vreme înscrisurile administrate, furnizate de recurentă, nu au o atare aptitudine.

1.2.3. Nici în ceea ce privește fondul cauzei, mai precis, suma totală de .X. lei, criticile recurentei nu pot fi primite.

#### 1.2.3.1. În legătură cu TVA deductibilă în sumă totală de .X. lei

Cu titlu preliminar, Înalta Curte reține faptul că toate chestiunile litigioase au fost analizate, cu putere de lucru judecat, în cadrul dosarului nr. .X/2011\*, cu ocazia verificării impozitului pe profit datorat de societatea recurentă.

Raportat la data derulării operațiunilor comerciale, în cauză sunt incidente următoarele prevederi normative:

-art. 18 lit. a) și art. 19 din O.G. .X./1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, în vigoare în perioada 1999 - 14.03.2000:

*“(18) Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, conform art. 17 din ordonanță (...).*

*(19) Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați:*

*a) să justifice, prin documente legale întocmite, cuantumul taxei;*

*b) să justifice ca bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia;*

*Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură sau într-un alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute de art. 18 din prezenta ordonanță.”*

-art. 25 lit. B) din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabil pentru perioada 15.03.2000 - 31.05.2002:

*“Cu privire la întocmirea documentelor:*

*a) să consemneze livrările de bunuri și/ sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legale aprobate și să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile sau serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pe facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia documentului legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului (...).”*

-pct. 10.6 din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:*

*(...) g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B) O.U.G. nr. 17/2000 și de H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a Normelor metodologice privind utilizarea acestora.”*

-art. 22, art. 24, art. 29 lit. a) și b) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabil pentru perioada 1.06.2002 - 31.12.2003

Art. 22:

*(4) “Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile (...).*

(5) *Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să deducă este:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”*

#### Art. 24

*(1) “Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:*

*a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.”*

#### Art. 29

*“ Cu privire la întocmirea documentelor:*

*a) să consemneze livrările de bunuri și/ sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legale aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/ prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/ sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul .X.r, valoarea bunurilor/ serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/ prestatori facturi fiscale ori documente legale aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligați să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/ prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/ prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente.”*

În speța de față, recurenta a exercitat dreptul de deducere pentru TVA, astfel:

- în sumă de .X. lei, în perioada octombrie 1999 - august 2002, în baza unui număr de X facturi fiscale emise de S.C. .X.S.R.L., facturi în care, la rubrica “cumpărător” avea trecută o altă societate decât recurenta, mai precis, S.C. .X. S.R.L.;

- în sumă de .X. lei, în baza a X facturi fiscale emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., pentru care recurenta nu a prezentat situații de lucrări prin care să probeze efectuarea serviciilor în favoarea sa;

- în sumă totală de *.X. lei*, în baza unor facturi în copie xerox emise de S.C. *.X. S.R.L.*, S.C. *.X. S.R.L.* și de S.C. *.X. S.A.*;

- în sumă de *.X. lei*, în luna decembrie 2001, în baza a X facturi emise în copie de S.C. *.X. S.R.L.*

Instanța de fond a confirmat soluția administrativă și a stabilit că recurenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru sumele anterior nominalizate, deoarece nu au fost respectate prevederile normative anterior citate.

Înalta Curte apreciază că soluția primei instanțe este corectă.

Pentru perioada octombrie 1999 - mai 2002, dreptul de deducere a TVA se exercita în baza facturilor fiscale completate în mod obligatoriu cu datele prevăzute la pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993.

De asemenea, în ceea ce privește facturile emise de furnizori în perioada 31.05.2002 - 31.12.2003, trebuiau respectate dispozițiile art. 29 lit. B) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care statuează obligația cumpărătorului de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

< Referitor la *TVA în sumă de .X. lei*, cu putere de lucru judecat, în cadrul dosarului nr. *.X/2011\** s-a statuat că recurenta nu are drept de deducere, în condițiile în care facturile privesc o altă societate, diferită de societatea recurentă și nu se pot justifica înscrierea acestor cheltuieli în contabilitatea recurentei.

< În mod just nu s-a acordat drept de deducere pentru *TVA în sumă de .X. lei*, aferentă facturile fiscale emise de S.C. *.X. S.R.L.* și S.C. *.X. S.R.L.*, în condițiile în care nu s-a făcut dovada calității de plătitor de TVA pentru cei doi furnizori anterior nominalizați, iar în facturile emise de S.C. *.X. S.R.L.* nu a fost înscrisă suma ce reprezintă TVA.

< În mod corect nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de *.X. lei*.

Recurenta a susținut faptul că factura nr. *.X./03.10.2000* emisă de S.C. *.X. S.R.L.*, precum și factura nr. *.X./14.10.2003* emisă de S.C. *.X. S.R.L.* au fost ridicate de organele de cercetare penală care au lăsat societății copii ale acestor înscrisuri.

Din cuprinsul procesului-verbal întocmit la data de 23.02.2005 de către Cabinet Avocat *.X.* în numele recurentei nu rezultă că cele două facturi aflate în discuție au fost predate în original organelor de cercetare penală.

În ceea ce privește facturile *.X. .X./03.10.2003* și *.X. .X./13.10.2003* emise de S.C. *.X. S.A.*, recurenta a arătat că sunt aferente unor piese de schimb pentru un mijloc de transport al societății ce a fost avariat și că originalele acestora au fost depuse la societatea de asigurare *.X.*, în vederea încasării asigurării.

Recurenta nu a aprobat această susținere, iar aplicarea ștampilei societății de asigurări *.X.* nu poate conferi celor două facturi calitatea de document justificativ original în baza cărora să se poată deduce TVA.

Într-adevăr, pot fi înscrise în contabilitate și facturi în copie, dar cu respectarea condițiilor impuse de art. 155 alin. (28) și (30) din Codul fiscal. Așadar, recurenta

trebuia să solicite emitentului facturilor un duplicat al acestora și apoi să le evidențieze în contabilitate.

< Înalta Curte apreciază că este fondată soluția de respingere a dreptului de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care cele 4 facturi emise S.C. .X. S.R.L. au fost prezentate în copie, iar 3 dintre acestea nu sunt datate și nu există documente justificative în ceea ce privește prestarea serviciilor.

Recurenta precizează că facturile și contractul în original au fost ridicate de către organele de cercetare penală, conform adresei nr. .X./10.02.2005, însă, din conținutul acest înscris nu rezultă faptul că facturile au fost prezentate în original.

Totodată, partea susține că, prin sentința .X. .X./C din 17.11.2004 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr. .X./2004, s-a stabilit în sarcina sa de plată suma de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii prestate în baza Contractului de prestări servicii nr. CF CTR. .X./07.06.2001.

Instanța de control judiciar constată că obiectul dosarului anterior nominalizat l-a constituit refuzul de plată a altor facturi fiscale decât cele analizate în cauza de față, respectiv cele având nr. .X. - nr. .X..

*În legătură cu TVA deductibilă în sumă totală de .X. lei*

În perioada decembrie 1999 - octombrie 2003, recurenta a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale de achiziții prestări servicii 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. și S.C. .X. S.R.L., în valoare totală de .X. lei, pentru care a dedus TVA în sumă totală de .X. lei.

Instanța de fond a confirmat soluția administrativă și a stabilit că recurenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru suma anterior nominalizată, deoarece nu au fost respectate prevederile art. 18 lit. a) din O.G. .X./1992 privind taxa pe valoarea adăugată, ale pct. 10.1 din H.G. nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea O.G. 3/1992, ale art. 19 lit. a) și b) din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, ale art. 22 alin. (4) lit. a) și art. 24 alin. (4) lit. a) din Legea 345/2002 privind TVA, precum și cele ale art. 60 alin. (1) și art. 62 alin. (1) din H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 345/2002.

Înalta Curte apreciază că soluția primei instanțe este corectă.

< Recurenta nu a aprobat îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă unui număr de 9 facturi fiscale emise în anul 2002 de către S.C..X. S.R.L., care, ulterior, și-a schimbat denumirea în S.C. .X. S.R.L., pentru serviciile de deratizare care s-au realizat în baza comenzilor întocmite care țin loc de contract.

Facturile aflate în discuție nu conțin toate elementele pentru a putea fi considerate documente justificative, conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, deoarece la rubrica "*cumpărător*" nu sunt înscrise toate datele de identificare (adresa, bancă, cont bancar), rubrica "*date privind expediția*" nu este completată și nu există semnătura de primire a beneficiarului.

În același timp, comenzile prezentate nu sunt confirmate de furnizor, nu se menționează cantitatea și perioada în care au fost prestate.

Într-adevăr, cheltuiala cu serviciile poate fi justificată și printr-o comandă, însă aceasta trebuie să cuprindă date referitoare la prestator, termene de execuție, serviciile

prestate, tarifele percepute, ceea ce nu rezultă din facturile și comanda prezentate de societatea recurentă.

< Pentru facturile emise de S.C. .X. S.R.L., în perioada 1999-2000, recurenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, în condițiile în care nu a făcut dovada că serviciile au fost efectiv prestate și că sunt destinate activității economice desfășurate de societate.

Recurenta a precizat că serviciile facturate de S.C. .X. S.R.L. au fost contractate pentru a obține autorizațiile de comisionar în vamă pe lângă birourile .X., sens în care părțile au încheiat Contractul de prestări servicii din data de 30.09.1998.

Cu titlu exemplificativ, instanța de control judiciar reține că autorizația de comisionar în vamă pentru punctul de lucru din .X., .X. a fost eliberată la 19.03.1998, adică înainte de data semnării contractului anterior arătat.

Autorizația de comisionar în vamă pentru punctul de lucru din .X., s.X. a fost eliberată la 17.01.2002, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a facturat serviciile prestate în perioada decembrie 1999 - martie 2000, adică după aproximativ doi ani.

< Pentru facturile emise de S.C. .X. S.R.L., în perioada ianuarie –martie 2002, recurenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, întrucât nu a făcut dovada că serviciile au fost efectiv prestate și că sunt destinate activității economice desfășurate de societate.

Astfel, în mod concret, serviciile invocate nu sunt justificate de un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, prestarea serviciilor efective, tarifele percepute și valoarea totală a contractului și nici nu există alte documente similare.

< Pentru facturile emise de S.C. .X. S.R.L., în perioada noiembrie 2002 - octombrie 2003, recurenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, deoarece acestea nu conțin toate elementele pentru a putea fi considerate documente justificative, mai precis, în cuprinsul lor nu este indicat contractul în baza căruia s-au efectuat serviciile. În plus, nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de consultanță.

< Înalta Curte apreciază că este corectă concluzia primei instanțe în sensul că recurenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă celor X facturi emise de S.C..X. S.R.L., reprezentând contravaloarea achizițiilor de combustibil, în condițiile în care partea nu a făcut dovada efectuării acestor aprovizionări în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, nefiind îndeplinite cerințele impuse de art. 22 alin. (4) și (5) din Legea 345/2002.

Facturile analizate nu conțin centralizatoare din care să rezulte numărul de înmatriculare al autovehiculului care a alimentat cu combustibil, numele și semnătura șoferului care a făcut alimentarea, data alimentării și cantitatea, în contextul în care societatea deține toate deconturile de deplasare ale angajaților care au alimentat cu combustibil.

< Instanța de control judiciar consideră că este fondată soluția de respingere a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă unor facturi emise de S.C. .X. S.R.L., în perioada ianuarie - martie 2002, deoarece recurenta nu a putut justifica faptul că achizițiile de materiale nominalizate în facturi au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile și se află în proprietatea acesteia.

Ca atare, nu sunt îndeplinite condițiile impuse de art. 14 lit. d), art. 18 lit. a), art. 19 din O.U.G. nr. 17/2000 coroborate cu cele ale pct. 8.16 din H.G. nr. 401/2000.

< Recurenta nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr. .X./31.05.2002 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând cedarea unui contract de leasing pentru autoturismul .X..

După cum în mod judicios a reținut și prima instanță, recurenta nu a prezentat contractul de novație încheiat între societatea de leasing, cedentul contractului și societatea recurentă, nu a depus acte din care să rezulte situația eșalonării ratelor neachitate, precum și acordul proprietarului autoturismului cu predarea lui către recurentă.

< În lunile februarie și martie 2002, recurenta a înregistrat cheltuieli cu alte servicii prestate de terți în valoare de .X. lei, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza unor facturi fiscale emise de S.C. .X. S.R.L., societate care are același sediu social cu cel al recurenteii.

Soluția de respingere a dreptului de deducere a TVA-ului este în consonanță cu dispozițiile art. 18 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000 coroborate cu cele ale pct. 10.6 din H.G. nr. 401/2000, având în vedere faptul că serviciile înscrise pe facturi nu corespund cu obiectul Contractului nr. .X., iar recurenta nu a prezentat modul de înregistrare în evidențele contabile a refacturării serviciilor către clienții noi pentru care S.C. .X. S.R.L. ar fi prestat serviciile.

< Cu privire la suma de .X. lei, înregistrată de recurentă în contabilitate în baza facturii fiscale nr. .X./22.01.2002 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând “prestări servicii consultanță în domeniul transporturilor”, în mod corect nu s-a acordat deductibilitate, deoarece nu există un contract de prestări servicii sau alte documente justificative, după cum impun pct. 2 și pct. 51 din Regulamentul nr. 704/1993.

1.2.3.2 *În legătură cu TVA în cuantum de .X. lei*, recurenta solicită recunoașterea dreptului de deducere pentru întreaga sumă înregistrată în balanța contabilă refăcută, pe perioada 01.10.1999 - 31.12.1999, fără, însă, să depună documente din care să reiasă TVA dedusă și declarată înainte de refacerea evidențelor contabile, mai precis, deconturile de TVA, jurnalele de TVA întocmite inițial.

1.2.3.3 *În ceea ce privește TVA colectată în sumă de .X. lei*, calculată suplimentar de organele de inspecție fiscală, instanța de control judiciar reține următoarele:

< Recurenta a achiziționat servicii de refacere a instalației electrice și servicii de racordare la rețeaua de gaz metan pentru casa de protocol, situată în sat .X., comuna Bran, jud. .X., pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Lucrările la rețeaua electrică a imobilului au fost efectuate în baza contractului nr. .X./31.05.2002 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.

Organul de inspecție fiscală a reținut că aceste lucrări au fost efectuate la imobilul “*casa de vacanță X*” aflat în proprietatea numitei .X. și a fost închiriat societății recurente cu destinația de casă de protocol, în baza Contractului de închiriere fn/01.09.2003, care nu a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice .X., motiv pentru care a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei.



În raport de data derulării lucrărilor, în cauză sunt incidente prevederile art. 3 alin. (4) lit. a) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 128 alin. (4) lit. a) din Codul Fiscal.

Conform art. 3 alin. (4) lit. a) Legea 345/2002: *“Este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor la componente a fost dedusa total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute de lege.”*

Potrivit art. 128 alin. (4) lit. a) din Codul Fiscal: *“sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată (...) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”*

Așadar, dispozițiile normative anterior citate precizează în mod expres faptul că achiziționarea de bunuri de către persoanele impozabile pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică este asimilată livrării de bunuri cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă integral la dobândirea acestora, situație care se regăsește și în speța de față.

< În perioada august 1999 - august 2001, recurenta a emis facturi fiscale pentru servicii de transport, depozitare, grupare, aferente importurilor și exporturilor de bunuri prestate în favoarea unor clienți externi pentru care a aplicat cota zero de TVA, în conformitate cu prevederile art. 17 pct. B lit. a) și lit. b) din O.G. .X./1992 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 17 pct. B lit. a), lit. e), lit. i) din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

Înalta Curte apreciază că în mod corect s-a reținut atât de către organul administrativ cât și de prima instanță faptul că este vorba despre servicii efectuate pentru un beneficiar cu sediul în străinătate a căror contravaloare trebuie încasată în valută în conturi bancare deschise la băncile autorizate de Banca Națională a României.

< Referitor la TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au reținut că, în urma refacerii evidenței contabile dispusă prin Procesul-verbal .X. din 26.11.2004, recurenta a înregistrat în evidența contabilă o sumă mai mare a taxei pe valoarea colectată, respectiv suma de .X. lei, față de suma declarată și înregistrată inițial prin deconturile de TVA, mai precis, suma de .X. lei, și că, în conformitate cu situația taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată și a taxei pe valoarea adăugată declarată, recurenta avea obligația înscrierii la rubrica *“regularizări taxă colectată”*, rândul 12 din decontul de TVA, după cum impun prevederile art. 156<sup>2</sup> Cod Fiscal, suma de .X. lei.

Soluția organului fiscal, la care prima instanță a achiesat, este corectă: în condițiile în care, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2007, recurenta a declarat, la rândul 12, suma de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată colectată și nedeclarată este de .X. lei.

#### 1.2.3.4 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar

Pe perioada 01.10.1999 - 30.04.2004, impozitul pe profit calculat suplimentar este de .X. lei.

După cum s-a precizat la *pct. 1.1* din hotărârea judecătorească de față, prin Decizia 322/04.11.2010, a fost desființată parțial decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată *pentru impozitul pe profit în cuantum de .X. lei stabilit suplimentar pentru anii 2000-2003*. Ca atare, pentru suma anterior nominalizată, *acțiunea recurentei-reclamante este lipsită de interes*.

Înalta Curte apreciază că este justificată soluția primei instanțe în sensul că *recurenta datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei, aferent anilor 1999 și trim. I 2004*.

În raport de data derulării operațiunilor, în cauză sunt incidente prevederile art. 4. alin.(1), alin.(4) și (6) lit. m) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare care precizează:

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

*(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor. (...)*

*(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;"*

Potrivit prevederilor H.G. [nr.402/2000](#) pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, date în aplicarea art. 4 din O.G. nr.70/1 994 privind impozitul pe profit :

*"La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care concură direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare."*

În același timp, la art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."*

Pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin H.G.nr.704/1993 precizează că:

*"Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:*

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii documentului;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii patrimoniale (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunii efectuate.”

< În speța de față, în perioada octombrie - decembrie 1999, recurenta a înregistrat în contul 626 “cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” cheltuieli în sumă de .X. lei, în baza facturilor fiscale nr. .X./31.10.1999, nr. .X./30.11.1999 și nr. .X./31.12.1999 emise de S.C. .X. S.A. în care, la rubrica “cumpărător” figurează completată o altă societate, respectiv S.C. .X. S.R.L.

Prin urmare, recurenta a înregistrat în evidentele contabile cheltuielile anterior arătate fără a avea la bază documente justificative, în condițiile în care facturile mai sus nominalizate privesc o altă societate.

Împrejurarea că recurenta a plătit facturile unei alte societăți nu justifică deducerea cheltuielii făcute.

< Cheltuielile în quantum de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, deoarece recurenta nu au făcut dovada prin probatoriul administrat că serviciile achiziționate au fost prestate efectiv și erau aferente realizării veniturilor de către societate.

< Impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pentru trim. I 2004 în sumă de .X. lei este datorat de către recurentă, întrucât partea nu a demonstrat că serviciile achiziționate erau destinate realizării veniturilor.

< În legătură impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pentru trim. I 2004 în sumă de .X. lei, în mod corect a fost respinsă contestația administrativă a recurentei ca nemotivată, întrucât nu au fost prezentate argumentele de fapt și de drept pentru care societatea nu trebuia să fie obligată la plata acestui debit, după cum impun prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și d) C.proc.fiscală.

1.2.3.5 Înalta Curte apreciază că nu este fondată critica recurentei referitoare la majorările și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor principale calculate în sumă totală de .X. lei.

Prin Decizia 322/04.11.2010, a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată .X/16.03.2010 pentru întreaga sumă de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cu indicația de a fi recalculat și departajat corect prin noua decizie de impunere.

Accesoriile aferente debitului principal au fost stabilite, în urma reverificării societății recurente, prin Decizia de impunere .X/28.02.2011 a cărei legalitate a fost analizată în cadrul dosarului nr. .X/2011\*.

În concluzie, în raport de toate argumentele de fapt și de drept anterior expuse, Înalta Curte apreciază că este corectă soluția instanței de prima jurisdicție de confirmare a caracterului legal al actelor administrative contestate în cauză.

**2. Soluția adoptată în recurs și temeiul de drept al acesteia**

Înalta Curte, în temeiul art. 20 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 312 alin. (1) teza a II-a C.proc.civ., va respinge recursul, ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE**

**ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE:**

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. .X.SRL prin lichidator judiciar C.I.I. .X. împotriva sentinței civile nr. .X.2014 din 27 octombrie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 30 octombrie 2015.

XXXX