

ROMANIA
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL



DECIZIA CIVILĂ Nr. 3248/2012
Ședința publică de la 26 Aprilie 2012
Completul compus din:
PREȘEDINTE
Judecător
Judecător Radu-Rareș Dușa
Grefier

S-a luat în examinare recursul formulat de reclamanta SC SRL, împotriva sentinței civile nr. 1212 din 06.12.2011, pronunțată în dosarul nr. /112/2011 al Tribunalului Bistrița-Năsăud, în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI BISTRIȚA NĂSĂUD, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședința publică se prezintă pentru recurentă, avocat , cu delegație la dosar.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Curtea, din oficiu, în temeiul art. 159¹ alin. 4 C. Pr. Civ., constată că, raportat la art. art. 3, alin. 3, art. 299 C. Pr. Civ. și art. 20 din Legea nr. 554/2004 este competentă general, material și teritorial să judece pricina.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier care învederează faptul că recursul este timbrat, iar la data de 24.04.2012, s-a depus întâmpinare la dosar, comunicată cu reprezentanta recurenteii.

Nemaifiind alte cereri de solicitat, Curtea declară închise dezbaterile și acordă cuvântul în susținerea recursului.

Reprezentanta recurenteii solicită admiterea recursului, modificarea în tot a hotărârii atacată, în sensul admiterii acțiunii așa cum a fost formulată, în sensul modificării deciziei nr. /2010, admiterii contestației formulate de recurentă, împotriva celor două decizii de impunere, anularea acestora - /2010+RIF și /2010 - și constatarea că impozitul pe profit și TVA-ul sunt datorate în cuantumul arătat în cuprinsul scriptului de recurs, cu cheltuieli de judecată.

Curtea învederează părții prezente faptul că în ansamblul probator nu se regăsește reflectată practica organului fiscal la alte două societăți menționate în susținerea cuvântului.

Reprezentanta recurenteii arată că la momentul formulării recursului nu existau acele elemente.

Curtea pune în vedere reprezentantei recurenteii să precizeze care ar fi fost elementele în baza cărora contrabuabilul ar fi fost în măsură să aprecieze cuantumul.

Reprezentantarecurenteii arată că raportul de expertiză ar fi fost reperul ca element științific cu caracter prevalent în raport de celelalte repere.

Curtea reține cauza în pronunțare.

CURTEA

Prin sentința civilă nr. 1012 din 6.12.2011 pronunțată în dosarul /112/2011 al Tribunalului Bistrița-Năsăud s-a admis excepția inadmisibilității capetelor de cerere având ca obiect anularea deciziei de impunere nr. din 30.11.2010 și a raportului de inspecție fiscală nr. /30.11.2010 și în consecință s-au respins aceste capete de cerere ca inadmisibile, s-a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta SRL în contradictoriu cu Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud în ceea ce privește capetele de cerere având ca obiect anularea deciziei /2010 și a deciziei de impunere /2010 precum și cele având ca obiect constatarea cuantumului și achitării TVA de plată suplimentar și impozit pe profit de plată suplimentar.

Tribunalul a reținut că deși se susține și se solicită anularea unor acte administrativ fiscale, respectiv decizia de impunere din 30.11.2010 și raportul de inspecție fiscală nr. din 30.11.2010 nu s-a făcut dovada unei proceduri prealabile obligatorii care să deschidă calea jurisdicțională de atac, astfel că se impune admiterea excepției inadmisibilității cu privire la acest capăt de cerere.

În ceea ce privește restul capetelor de cerere, tribunalul a reținut că reclamanta nu a înregistrat integral încasările ocazionate cu organizarea a de nunți la restaurantul din în perioada , astfel că în sarcina sa au fost stabilite obligații fiscale suplimentare întrucât TVA-ul de plată se stabilește ca diferență între taxa colectată și cea deductibilă numai în situațiile în care vizând deductibilitatea se derulează în condițiile legii, iar în lipsa documentelor justificative de procurarea mărfurilor sau serviciilor destinate organizării nunților, reclamanta nu a înregistrat și nici nu avea legal posibilitatea să înregistreze în evidențele contabile aceste cheltuieli.

Astfel, organul fiscal în mod întemeiat a apreciat că nu poate fi dedus nici TVA și nici nu se poate diminua baza impozabilă vizând impozitul pe profit.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta SC SRL solicitând admiterea recursului și modificarea în totalitate a sentinței atacate în sensul admiterii acțiunii și modificarea în totul a deciziei emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud cu nr. din 14.10.2010 în sensul admiterii contestației formulate împotriva deciziilor de impunere nr. și /2010 și pe cale de consecință, anularea acestora precum și anularea raportului de inspecție fiscală nr. /30.11.2010 și constatarea că TVA de plată suplimentar pentru perioada 1.01.2006-31.03.2008 este suma de lei, iar impozitul pe profit de plată suplimentar este suma de lei care a fost achitată.

În susținerea recursului se arată că împotriva deciziei /2010 recurenta a formulat contestație atât cu privire la plata de TVA cât și cu privire la plata de impozit pe profit iar prin decizia /2010 s-a apreciat că impozitul pe profit stabilit suplimentar nu este corect stabilit fiind diminuată nejustificat baza de impozitare cu cheltuielile stabilite prin estimare.

Potrivit art.213 alin.3 C.proc.fiscală, nu se poate crea prin soluționarea contestației o situație mai grea contestatorului. De asemenea, s-a sesizat organul de control financiar că stabilirea unui impozit pe profit suplimentar mai mare decât cel stabilit prin decizia inițială /2010 nu este posibil în propria contestație și urmare acestui fapt s-a reiterat prin decizia de impunere /2010 aceleași obligații fiscale suplimentare cu privire la impozitul pe profit.

Această modalitate de soluționare a contestației ridică două probleme și anume, aceea dacă instanța sesizată cu plângere împotriva modului de soluționare a contestației formulate împotriva deciziei de impunere /2010,

care se referă și la impozitul pe profit față de modul greșit de soluționare prin decizia /2010 putea și trebuia să soluționeze și capetele de cerere privitoare la impozitul pe profit sau prin decizia /2010 dispunându-se refacerea actului de control privitor la impozitul pe profit, acest aspect nu-l mai putea cenzura instanța.

Recurenta consideră că prin admiterea excepției inadmisibilității atacării deciziei /2010 în instanță au rămas nesoluționate capetele de cerere din decizia /2010 contestată privitoare la impozitul pe profit, astfel că se impunea soluționarea acestor capete de cerere cu atât mai mult cu cât decizia /2010 a soluționat greșit contestația dîpunând efectuarea unui alt act de control care să stabilească obligații fiscale mai mari în sarcina contestatoarei.

A doua problemă este dacă pentru noua decizie privitoare la impozitul pe profit nr. /2010 care reiterează exact aceleași obligații fiscale și care a fost emisă în perioada de soluționare a litigiului la instanță mai era necesară o nouă contestație la organul fiscal potrivit art.205 C.proc.fiscală.

În ceea ce privește nelegalitatea soluționării pe fond a capetelor de cerere privind obligațiile suplimentare de TVA și impozit pe profit, recurenta susține că TVA-ul de plată la bugetul statului se determină ca diferența dintre TVA colectată și TVA dedusă, iar în situația în care diferența dintre cele două este pozitivă, contribuabilul are de plată chiar dacă este negativă, are de rambursat. Organul fiscal a echivalat TVA colectată cu TVA de plată, omițând să estimeze conform prev.art.67 C.proc.fiscală, TVA-ul deductibil. Acesta putea fi determinat având în vedere toate actele și documentele care au relevanță pentru estimare și echivalând TVA colectat suplimentar cu TVA de plată suplimentar a privat reclamanta de dreptul de deducere.

Instanța de judecată nu a ținut cont de rezoluția procurorului și de expertiza contabilă întocmită în dosarul de urmărire penală deși acestea puteau fi luate în considerare, având în vedere disp.art.214 alin.4 C.proc.fiscală și faptul că una din obiectivele expertizei contabile judiciare a constat în determinarea prejudiciului cauzat bugetului de stat, expertul contabil stabilind că prejudiciul real adus bugetului este de lei din care impozit pe profit de lei și TVA de lei.

În ceea ce privește nelegalitatea obligațiilor fiscale la impozitul pe profit se susține că organul fiscal a procedat corect estimând baza de impunere a impozitului pe profit însă modul de calcul este greșit, greșeala constând în aplicarea cotei de adaus comercial de 33,39% când în mod corect adausul comercial era determinat prin aplicarea cotei de rabat comercial asupra veniturilor.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a deus întâmpinare la recursul declarat de SC împotriva sentinței civile nr. /2011 a Tribunalului Bistrița-Năsăud solicitând respingerea recursului.

Poziția procesuală a intimatei este că excepția inadmisibilității capetelor de cerere având ca obiect anularea deciziei de impunere /2010 și a raportului de inspecție fiscală /2010 era fondată întrucât contribuabilul era obligat să formuleze contestație conform art.205 alin.1 C.proc.fiscală și să introducă acțiune doar împotriva deciziei emise în soluționarea contestației.

Reclamanta deși a solicitat în fața instanței de contencios anularea unor acte administrative, nu a urmat această procedură care să fie finalizată prin o decizie care să permită deschiderea procedurii judiciare.

Cu privire la fondul cauzei, modul de determinare a bazei de impunere a TVA poate fi făcut ca diferența între TVA colectat și TVA deductibil numai în situațiile în care operațiunile vizând deductibilitatea achizițiilor de bunuri și servicii se derulează în condiții legale, condiție nerespectată de reclamanta

recurentă. În acest sens este și art.145 C.fiscal, care condiționează exercitarea dreptului de deducere de prezentarea documentelor specificate care să conțină și să furnizeze toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale.

Referitor la aplicarea de către organele de inspecție fiscală a cotei de calcul obligăției de 15,966% asupra încasărilor neînregistrate de lei determinate prin valorificarea declarațiilor date în fața organelor de urmărire de către organizatorii celor de nunți s-a reținut că aceasta s-a realizat în mod corect și legal. În acest sens sunt și prev.art.146 alin.1 lit.a C.fiscal și decizia V/15.01.2007 a ICCJ.

Rezoluția din 15.07.2010 de încetare a urmăririi administratorului

nu poate fi asimilată unei hotărâri definitive pronunțate de instanța penală, astfel că sumele cuprinse în aceasta nu sunt opozabile organelor fiscale, iar concluziile raportului de expertiză contabilă au fost înlăturate deoarece lucrarea s-a făcut cu încălcarea normelor a Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală în sensul că s-a diminuat în mod nelegal atât baza impozabilă cât și TVA adăugat de plată, expertul a reevaluat o parte din încasările avute de reclamant înlocuind sumele fixe și certe declarate ca fiind achitate de către persoanele fizice în cauză cu produsul dintre numărul aproximativ de persoane și contravaloarea aproximativă a meniului pe cap de nuntaș produs care era mai mic decât suma declarată ca achitată și a utilizat în determinarea bazelor de impozitare un profit mediu în condițiile în care numărul nuntașilor este aproximativ, iar toate aceste valori sunt prezumtive, iar nu certe.

Asupra recursului, Curtea va reține următoarele:

Reclamanta recurentă a contestat pe cale administrativă conform art.205 C.proc.fiscală, decizia de impunere din 7.05.2010 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, iar contestația a fost soluționată prin decizia /2010 emisă de Biroul de soluționare a contestațiilor atacate prin acțiune. Decizia de impunere /30.11.2010 nu a fost contestată pe cale administrativă, astfel că nu s-a emis o decizie în soluționarea contestației care să poată face obiectul acțiunii în contencios fiscal conform art.218 C.proc.fiscală. Acest articol stabilește că pot face obiectul acțiunii în contencios fiscal doar deciziile emise în soluționarea contestației administrativ fiscale prev.de art.205 C.proc.fiscală. Prin urmare, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală care stă la baza acesteia necontestate în termenul prevăzut la art.207 C.proc.fiscală, au rămas definitive în etapa administrativă și nu pot face obiectul acțiunii judiciare deși recurenta a susținut că decizia de impunere a reluat aspecte și obligații stabilite și prin decizia de impunere /2010 care au fost analizate prin decizia /2010 a D.G.F.P.Bistrița-Năsăud este de remarcat că prevederile procedural fiscale stabilesc obligativitatea urmăririi acestei proceduri chiar dacă o decizie de impunere reia obligații fiscale care au fost menționate și într-o altă decizie de impunere anterioară.

Astfel, prevederile legale mai sus menționate prevăd posibilitatea atacării numai a deciziei finale și nu a deciziei de impunere care poate fi atacată doar alăturat deciziei finale.

Curtea va considera că excepția de inadmisibilitate a fost corect admisă de către Tribunalul Bistrița-Năsăud cu consecința respingerii acțiunii în contencios administrativ ce privea decizia de impunere /2010 și raportul de inspecție fiscală aferent.

Referitor la soluționarea fondului cauzei Curtea va considera că prevederile art.214 alin.4 C.proc.fiscală, arată că hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă, ori în acest caz organul fiscal a avut la dispoziție doar

rezoluția parchetului care nu îi era opozabilă și care alături de raportul de expertiză a fost înlăturată motivat întrucât s-au luat în considerare sumele declarate ca fiind achitate de către persoanele fizice care au ținut cele de nunți în restaurantul deținut de recurentă. Concluziile raportului de expertiză au relevat o situație aproximativă și prezumtivă în timp ce declarațiile persoanelor în cauză au arătat o sumă cu mult mai mare decât cea determinată de către expert.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită de către organul fiscal, societatea comercială în perioada 2006-2007 nu a înregistrat integral încasările ocazionate cu organizarea a de nunți la restaurantul din , situație în care organul fiscal nu a putut determina TVA deductibil și a echivalat TVA colectată suplimentar cu TVA de plată suplimentar.

Prevederile art.67 alin.1 C.proc.fiscală, arată că dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere aceasta trebuie să o estimeze având în vedere datele și documentele care au relevanță pentru estimare. În cazul de față, acest articol însă nu se poate aplica în sensul de a obliga organul fiscal să calculeze TVA-ul deductibil întrucât societatea comercială recurentă nu a depus un decont negativ de TVA la care să anexeze documentele justificative prevăzute de art.146 alin.1 lit.a C.fiscal. Astfel, nu poate fi dedusă TVA și nici diminuată baza impozabilă în această situație în care operațiunile de introducere a mărfurilor în gestiune s-au făcut fără documente de proveniență.

De altfel, utilizarea rabatului comercial și altor aspecte în acest sens susținute de recurent a fost luată în considerare de către organul de soluționare a contestațiilor pentru că prin decizia /2010 s-a desființat parțial decizia de impunere /2010 în ceea ce privește impozitul pe profit urmând ca în cauză să se efectueze un nou control la care să se ia în considerare și datele suplimentare din rezoluția parchetului emisă în dosarul penal /2008.

Toate aceste aspecte duc la concluzia că recursul este nefondat că nu este incident motivul de modificare prev.de art.304 pct.9 c.proc.civ., astfel că în conformitate cu art.312 C.proc.civ., va fi respins ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
D E C I D E

Respinge recursul declarat de reclamanta SRL Beclean împotriva sentinței civile nr.1212 din 6.12.2011 pronunțată în dosarul nr. /112/2011 al Tribunalului Bistrița-Năsăud pe care o menține în întregime.

Decizia este irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 26 aprilie 2012.

PREȘEDINTE

JUDECĂTORI

GREFIER

red.RRD/AC
2 ex. - 18.05.2012

