

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

Decizia nr.1857

Dosar nr.X

Ședința publică de la 5 mai 2015

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 06 noiembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 22 aprilie 2015, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera a amânat pronunțarea prezentei decizii, la data de 29 aprilie 2015, respectiv 5 mai 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Obiectul acțiunii deduse judecătii

Prin acțiunea înregistrată și precizată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta SC .X. SRL în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., a solicitat constatarea refuzului pârâtei DGSC de a soluționa contestația sa formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012, a raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.05.2012, emise de DGFP .X., în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 70 alin.(1) Cod procedură fiscală și, pe cale de consecință, să se dispună:

- anularea actului administrativ-fiscal asimilat reprezentat de refuzul pârâtei DGSC de a soluționa contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./21.05.2012, emise de DGFP .X., și

- anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012, emisă de ANAF, DGFP .X., a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012, emis de ANAF - DGFP .X., în limita sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și .X. lei accesorii aferente, și - în limita sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe profit și .X. lei accesorii aferente, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./21.05.2012, emisă de ANAF, DGFP .X., în limita sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit de către organele de inspecție fiscală, fapt ce a dus la diminuarea pierderii fiscale pentru anii 2008-2010 și semestrul I, an 2011.

În subsidiar, reclamanta a solicitat obligarea pârâtei DGSC la soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM' .X./21.05.2012,' a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de

organele de inspecție fiscală nr. .X./21.05.2012, emise de DGFP .X., în termen de 10 zile de la pronunțarea hotărârii.

Totodată, reclamanta a solicitat obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de acest litigiu.

Prin cererea modificatoare a acțiunii, reclamanta a solicitat anularea parțială, în limita sumei de .X. lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, și în limita sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe profit, - a Deciziei nr. 40/26.02.2013 emisă de ANAF-DGSC, a Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012 emisă de DGFP .X. și a raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012 emis de DGFP .X. precum și în limita sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit de către organele de inspecție fiscală, fapt ce a dus la diminuarea pierderii fiscale pentru anii 2008 - 2010 și semestrul I, anul 2011, - a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./21.05.2012 emisă de DGFP .X., cu obligarea pârâtelor și la plata cheltuielilor de judecată.

Motivând acțiunea,- reclamanta a susținut că societatea a fost supusă în perioada 30.11.2011 - 15.05.2012 verificării fiscale cu privire la modul de constituire și virare a impozitului pe profit precum și verificării cu privire la TVA, pentru intervalul 01.01.2006 - 30.06.2011. în urma acestei verificări a fost emis raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012, documente prin care s-au stabilit unele obligații fiscale suplimentare în sarcina acesteia și care au influențat calculul impozitului pe profit, precum TVA suplimentară de plată.

Reclamanta a mai precizat că modul de efectuare a inspecției fiscale nu a fost conformă cu dispozițiile legale aplicabile, ducând la nulitatea acesteia iar contestația formulată împotriva acestor acte s-a realizat dintr-o perspectivă exagerat de formalistă, lipsită de motivarea corespunzătoare și cu greșita aplicare și interpretare din perspectiva dreptului comunitar incident, a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai arată că nesoluționarea contestației în termenul legal este asimilată unui act administrativ unilateral, conform art. 2 alin.2 Legea nr. 554/2004, iar prin aceasta societatea este vătămată în drepturile sale patrimoniale.

În drept a invocat dispozițiile art. 70 alin. (1), art. 207 și art. 209 alin.(1) lit.c Cod procedură fiscală coroborat cu art. 11 alin. 1 lit.c) din Legea nr. 554/2004.

Apărările formulate în cauză

Prin întâmpinarea formulată, pârâta DGFP .X., a solicitat respingerea capetelor 1 și 2 de cerere, ca inadmisibile iar, cu privire la al treilea capăt de cerere, a solicitat respingerea acestuia ca fiind rămas fără obiect. A arătat pârâta că în conformitate cu dispozițiile art. 205 și 218 alin.2 OG nr.92/2003 coroborate cu art. 8 alin. 1 Legea nr.554/2004, capetele 1 și 2 de cerere sunt inadmisibile.

Referitor la capătul de cerere privind soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere F-TM .X./21.05.2012, a RIF nr. F-TM .X./21.05.2012 și a dispoziției nr. .X./21.05.2012, a solicitat respingerea acestuia ca fiind rămas fără obiect întrucât în 26.02.2013 DGSC din cadrul ANAF s-a pronunțat asupra contestației reclamantei prin Decizia nr.40/26.02.2013.

În apărările formulate, pârâta ANAF, a solicitat de asemenea respingerea ca fiind rămas fără obiect a capătului de cerere prin care se solicită anularea Deciziei de impunere F-TM .X./21.05.2012, a RIF nr. F-TM .X./21.05.2012 și a dispoziției nr. .X./21.05.2012, față de emiterea deciziei nr. 40/2013. Cu privire la capătul de cerere referitor la anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pârâta ANAF a solicitat respingerea acestuia, ca inadmisibil.

Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința nr. .X. din 6 noiembrie 2013, Curtea de Apel .X. Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, a respins excepția inadmisibilității invocată de pârât, și, în consecință, a admis acțiunea astfel cum a fost precizată, formulată de reclamanta SC .X. prin administrator judiciar .X. S.P.R.L., în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., și, în consecință, a dispus anularea parțială a deciziei nr. 40/26.02.2013 emisă de pârâțul ANAF-DGSC privind soluționarea contestației formulate de reclamantă; decizia de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012 emisă de pârâțul DGFP .X., raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./21.05.2012, în limita sumei de .X. lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și în limita sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe profit precum și anularea parțială a dispoziției privind măsurile stabilite de ANAF-DGFP .X. nr. .X./21.05.2012, în limita sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anii 2008-2010 și semestrul I an 2011.

Pentru a se pronunța astfel, instanța a constatat, în esență, așa cum reiese din considerentele sentinței că Societatea .X. SRL are ca principală activitate, morăritul, producând făină din grâul produs din producția proprie, sau achiziționat de la alte societăți, precum și activitatea de producție agricolă.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției, societatea a desfășurat în principal activitatea de fabricare a produselor de morărit, respectiv procesarea grâului, conform obiectului de activitate, precum și comercializarea produselor astfel obținute și a produselor secundare (tip gris, tărâțe) pe piața internă în regim en-gross și cu amănuntul printr-un magazin de fabrică existent în incinta societății .X. până în luna mai 2010, iar în perioadele următoare au mai funcționat un număr de două magazine în județul Arad, unul în județul .X. și alte trei magazine în județul .X., puncte de lucru declarate la Registrul Comerțului .X..

Referitor la excepția inadmisibilității acțiunii invocată de pârâtă instanța a constatat că susținerea pârâtei DGFP .X. în senul că se poate ataca în contencios doar Decizia nr. .X./21.05.2012 dar nu și actele-administrativ fiscale care au stat la baza emiterii este total neîntemeiată, având în vedere că dacă s-ar anula doar Decizia nr. 332, atunci celelalte acte administrative ar rămâne în vigoare și și-ar

produce efectele, cu consecința ca cenzura instanței de contencios-administrativ să fie golită practic de conținut.

Or, potrivit dispozițiilor art.18 alin.2 din Legea nr.554/2004, instanța este competentă să se pronunțe, în afara situațiilor prevăzute la art.1 alin.6 din aceeași lege, și asupra legalității operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecării.

Pe fondul cauzei instanța a reținut că, în considerarea prevederilor art.19 alin. (1) din Codul fiscal rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Mai mult, art. 21 alin. (1) din Codul fiscal prevede că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Arată instanța că, în cauza de față, analiza dreptului de deducere a cheltuielilor aferente operațiunilor reclamantei efectuată de echipa de inspecție fiscală, iar ulterior, de organul de soluționare a contestației este incompletă întrucât nu s-a luat în calcul existența unor venituri impozabile înregistrate ca urmare a achiziționării unor produse și prestării de servicii, pe baza de analiză documentară.

Echipa de inspecție fiscală, precum și organul de soluționare a contestației s-au limitat la verificarea existenței unor documente prevăzute de disciplina financiar-contabilă cu ignorarea altor documente prezentate de societatea reclamantă.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a reținut că „în fișele tehnologice se menționează precum că s-au efectuat și alte cheltuieli fără a se justifica prin situații de lucrări sau în fișa tehnologică, care sunt aceste alte cheltuieli efectuate în plus și tariful aferent pe fiecare cheltuială în parte, utilajele și perioada în care s-a efectuat, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea

571/2003 privind Codul Fiscal: modificat, precum si pct.48, Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor".

S-a reținut și că „societatea nu justifică prestările de servicii în suma de .X. lei cuprinse în fisele tehnologice la cultura de sorg și soia pentru anul agricol 2007 - 2008, ce fac obiectul facturii nr. X/22.08.2008, emisa de SC .X. SRL".

În ceea ce privește achizițiile efectuate de Societate de la.X. SRL, echipa de inspecție fiscală a tratat cheltuielile efectuate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, concluzie preluată de organul de soluționare a contestației societății, respectiv DGSC, arătând că, în ceea ce privește contractul dintre părți, acesta nu conține termene de execuție, nu precizează serviciile prestate și tarifele percepute și nici valoarea totală a contractului.

Cu privire la documentele justificative, echipa de inspecție fiscală a consemnat că documentele care însoțesc facturile emise de .X. prezentate de Societate, nu îndeplinesc condițiile contractuale sau nu sunt justificate sumele înscrise la „alte cheltuieli" din anexa la facturi, (constatățile 6,8 și 9 aferente analizei anului 2008 și constatarea nr.X aferentă anului 2009 din RIF).

În Decizia nr. 40/2013 s-a reținut că pentru facturile .X./16.06.2008 și .X./22.08.2008 s-au prezentat fișe tehnologice, iar „în ceea ce privește «alte cheltuieli» aici este inclusă cota de cheltuieli indirecte, cheltuieli care sunt inerente unei activități productive".

Această mențiune este contrazisă de cele reținute două paragrafe mai jos, în sensul că organul de soluționare reține că „acele «alte cheltuieli » nu sunt justificate".

Ori, echipa de inspecție a ignorat faptul că Facturile .X./16.06.2008 și .X./22.08.2008 sunt însoțite de fișe tehnologice pentru fiecare cultură în parte (soia, sorg, grâu), semnate și ștampilate atât de beneficiar, cât și de prestator, în care sunt specificate lucrările efectuate și modul de tarifare. În ceea ce privește „alte cheltuieli" aici este inclusă cota de cheltuieli indirecte, cheltuieli care sunt inerente unei activități productive.

De asemenea, Factura .X./28.07.2008 este însoțită de fișe tehnologice pentru fiecare cultură în parte (soia, grâu și sorg),

semnate și stampilate, atât de beneficiar, cât și de prestator, în care sunt specificate lucrările efectuate și modul de tarifare. În ceea ce privește „alte cheltuieli” aici fiind inclusă cota de cheltuieli indirecte, cheltuieli care sunt inerente unei activități productive.

În ceea ce privește factura nr. .X./30.06.2006, echipa de inspecție fiscală, precum și organul de soluționare a Contestației, au reținut că s-a prezentat „un Deviz de cheltuieli - cultură soia, unde se descrie natura serviciilor prestate și modul în care a fost stabilită contravaloarea serviciilor”

Retine instanța că organul de soluționare a contestației a reținut în mod eronat pe baza concluziilor echipei de inspecție fiscală că: „Devizul de cheltuieli la cultura de soia este întocmit pentru suprafața de .X. hectare, iar la sfârșitul devizului se trece .X. ha pentru SC .X. SRL, deviz întocmit de SC .X. SRL, fără a se justifica prin situații de lucrări, rapoarte de activitate sau procese verbale de recepție a lucrărilor care sunt prestațiile efectuate separat pentru SC .X. SRL, nerezultând care au fost prestațiile efectuate pentru cele .X. de ha, invocate la subsolul devizului prezentat. Se menționează lucrări mecanice de semănat, de discuit, de fertilizat, erbicidat, tratamente foliare pentru suprafața totală cumulată de 20.9-3,6,.X. fara a se cunoaște care au fost lucrările efectuate pentru SC .X. SRL.”

Aceeași situație a fost și în cazul culturii de sorg, respectiv și în fișa tehnologică a culturii sorg a fost evidențiat un consum suplimentar de erbicid, consum care, în această situație identică, a fost considerat deductibil la calculul impozitului pe profit de către echipa de inspecție fiscală.

În ceea ce privește Factura .X./31.07.2009. organul de soluționare a Contestației a reținut că societatea a prezentat „3 anexe intitulate situații de lucrări pentru cultura de grâu și porumb, semnate de prestator și beneficiar”, fără însă a menționa că aceste anexe descriu natura serviciilor prestate și modul în care a fost stabilită contravaloarea serviciilor, în ciuda celor reținute de echipa de inspecție fiscală.

În ceea ce privește prestațiile efectuate de societatea agricolă Beregsana, în perioada supusă controlului, societatea reclamantă a înregistrat cheltuieli în valoare de .X. lei aferente serviciilor de pază prestate de către .X.

Organul de control a tratat aceste cheltuieli ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motivându-și poziția prin faptul că Societatea nu a prezentat documente justificative (situație de lucrări) din care să rezulte realitatea prestării de servicii, precum și natura prestațiilor. Aceeași concluzie a fost preluată și de organul de soluționare în Decizia nr. 40/2013.

În realitate, cheltuielile efectuate de reclamantă cu serviciile pază prestate de societățile comerciale menționate mai sus sunt cheltuieli care cad sub incidența art. 21 alin. (1) Cod fiscal, fiind antamate de societate în scopul protejării culturilor sale.

Prin raportare la argumentele expuse mai sus, instanța a reținut că, condiția necesității serviciilor este îndeplinită și trebuie interpretată cu observarea principiului libertății de gestiune a agentului economic, o abordare contrară din partea autorităților fiscale constituind o interpretare excesivă față de scopul legii, fiind nepermisă în contextul cauzei.

În perioada supusă controlului fiscal, .X. a înregistrat cheltuieli în valoare de .X. lei aferente serviciilor juridice prestate de către Societatea Civila Profesionala X si Cabinet Individual .X.

Tratând aceste cheltuieli ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motivându-și poziția prin faptul că societatea nu a prezentat documente justificative (rapoarte de activitate) din care să rezulte realitatea prestării de servicii, precum și natura prestațiilor. Aceeași concluzie a fost preluată de organul de soluționare a contestației.

Arată instanța că societatea a prezentat contractele de prestări servicii încheiate cu societățile respective, aspect neconsemnat de organele de control.

În cuprinsul acestor contracte se regăsește descrierea serviciilor realizate de societățile de avocați în folosul societății reclamante .

În perioada supusă controlului fiscal, .X. a înregistrat cheltuieli în valoare de X lei aferente serviciilor de sonorizare prestate de .X. SRL.

În anul 2009 .X. a obținut o producție brută de grâu de .X. kg căreia i-a corespuns o producție netă de .X. kg.

Diferența între brut și net este rezultatul procesului de condiționare, proces care constă în curățarea și selectarea grâului odată cu trecerea în silozul de cereale, în vederea păstrării în siloz la o calitate optimă.

Societatea reclamantă a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală toate documentele privind producția de grâu din recolta anului 2009 în vederea justificării modului de înregistrare și .X.ificare a acesteia, respectiv: -note de predare-recepție în care se precizează calitatea grâului recoltat, precum și cantitatea de grâu recoltată; -anexe la notele de predare-recepție în care se precizează fiecare transport din câmp și cantitatea transportată, precum și calitatea grâului la fiecare transport; - procesele-verbale de condiționare din care rezultă umiditatea și corpurile străine cu care se diminuează cantitatea de grâu adusă direct din câmp, în vederea determinării cantității de grâu ce urmează a fi valorificat; - factura de vânzare către .X. SRL; -notele contabile și fișa de magazie.

În contabilitatea societății, s-a înregistrat cantitatea netă de grâu din producția anului 2009, respectiv .X. kg, notele de predare-recepție, anexele la acestea și procesele-verbale de condiționare servind ca documente justificative pentru această înregistrare.

Constată instanța de fond că în timpul inspecției fiscale nu s-au regăsit în arhiva societății facturile întocmite pe calculator, din anul 2009, cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9,14,19,20,21, 22,23,.X., 25, 26, 27,28, 29,30,31, 32,33,34 și 37, astfel că echipa de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru facturile lipsă, folosind aceeași bază care a fost luată în considerare la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2011 la care au estimat suplimentar veniturile pentru factura lipsă 37 din luna iunie 2009.

În conformitate cu prevederile legale (Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată), societatea reclamantă a întocmit Decizia nr. 3/12.01.2009, prin care a alocat seria TMVIT și o plajă de 100 de numere, de la 1 până la 100 pentru anul 2009.

Dintr-o eroare a programului informatic de gestiune, facturile nu s-au emis secvențial, situație care a generat omisiunea anumitor numere din plaja alocată pentru anul 2009.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat și prevederile punctului 65.1. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală: „estimarea bazei de impunere va avea loc în situații precum cele când au dispărut evidentele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

Cu toate că în cadrul Notei explicative prezentate echipei de inspecție fiscală, reclamanta a declarat ca „din analiza arhivei electronice nu reiese ca s-ar fi emis alte facturi decât cele prezentate”, echipa de inspecție fiscală a concluzionat în mod neîntemeiat că Societatea ar fi emis și alte facturi și nu deține al doilea exemplar al facturilor emise de aceasta,, prezumând că acesta ar fi „pierdut” și că Societatea avea obligația refacerii acestor documente.

În perioada controlată reclamanta a achiziționat grâu de consum de la persoane fizice în vederea măcinării și obținerii de făină, tărâțe etc, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Organul de soluționare a contestației societății a reținut că: „achiziția de cereale de la persoane fizice s-a efectuat fără borderou de achiziție 14-4-13/c ca document justificativ cu regim special, cerința minimală prevăzută la art.3 din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale și OUG nr. 1027/2006 privind aplicarea prevederilor art. 3 alin.3 din OUG nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor

și a produselor procesate din cereale" și ca „simpla înregistrare în contabilitate a unor borderouri de achiziție cod 14-4-13/b, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală prevăzând faptul că pentru înscrisurile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit".

Având în vedere faptul că în urma procesării grâului achiziționat de la persoane fizice se obțin produse finite, realizându-se venituri impozabile, instanța a reținut că sunt satisfăcute condițiile de fond pentru deducerea cheltuielilor aferente și că, în baza art. 11, alin. (1) din Codul Fiscal care instituie principiul prevalenței substanței economice a tranzacțiilor asupra formei acestora, cheltuielile în cauza trebuie tratate ca deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind respectate și prevederile art. 21 alin.(i) din Codul fiscal.

Achiziția de grâu de la .X. SRL s-a efectuat în baza contractelor .X./18.02.2011 și .X./X..02.2011.

Arată instanța că facturile de achiziție sunt însoțite de avize de însoțire a mărfii (pe care este menționat corect codul de identificare fiscală al societății, respectiv X) și note de cântărire pentru fiecare aviz, documente pe care sunt înscrise mijloacele de transport aferente.

În baza acestor documente Societatea a întocmit nota de intrare-recepție și a încărcat în gestiune cantitățile respective, urmând ca pe măsura desfășurării procesului de măcinare să se efectueze descărcarea din gestiune pe baza bonului de consum.

Având în vedere cele prezentate reiese faptul că achiziția de cereale a avut efectiv loc și a contribuit la obținerea de produse finite, deci la realizarea de venituri impozabile.

Art.11 alin.1 din Codul fiscal consacră la nivel de lege principiul prevalenței economiei asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au obligația să analizeze orice operațiune (tranzacție) din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, indiferent de forma juridică.

În plus, facturile emise de .X. SRL pentru achiziția de grâu a societății reclamante au fost prezentate, acestea fiind întocmite cu respectarea condițiilor prevăzute la art. 155 aln.5 din Codul fiscal.

Echipa de inspecție fiscală nu a admis deducerea unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru factura .X./25.06.2009 emisa de .X. SRL, întrucât reclamanta nu poate prezenta un contract în care să se specifice bunurile sau prestările de efectuat, precum și avansul de achitat, pentru a se justifica că operațiunea respectivă este aferentă activității desfășurate în folosul operațiunilor sale taxabile. Temeiul legal invocat de echipa de inspecție fiscală a fost: art.145 alin.(i) lit. a) din Codul Fiscal.

Mai reține instanța că organul de soluționare a Contestației a preluat argumentele echipei de inspecție fiscală și cu toate că în cazul facturii .X./31.07.2009 emisa de .X. SRL s-a reținut că „pentru neacordarea dreptului de deducere nu este suficientă simpla constatare a faptului că societatea nu a prezentat un contract de prestări servicii”, a aplicat acest raționament în cazul facturii emise de .X..

În acest sens, o ajustare a TVA se impune în situația în care ar fi intervenit unul din evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal coroborat cu art. 159 din Codul fiscal.

Așadar, Codul fiscal prevede posibilitatea regularizării TVA dedusă, însă doar în cazul în care intervine unul din evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, iar furnizorii emit facturile cu semnul minus pe care le transmit beneficiarilor.

Or, atâta timp cât nu a intervenit nici unul dintre evenimentele care ar fi putut să genereze ajustarea bazei de impozitare pentru scopuri de TVA, instanța a constatat că nu există bază legală pentru regularizarea TVA aferentă avansurilor în cazul societății reclamante.

În lunile februarie și martie 2011, societatea reclamantă a achiziționat grâu de la .X. SRL în valoare de .X. lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

Echipa de inspecție a refuzat dreptul de deducere a acestui TVA considerând că nu sunt îndeplinite prevederile art. 146, alin.(i),

lit.a), art. 155 alin.(5), lit.b) si f), interpretate prin Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În fine, instanța arată că, achiziția de grâu de la .X. SRL s-a efectuat în baza Contractelor .X./18.02.2011 si .X./X..02.2011. Facturile de achiziție sunt însoțite de avize de însoțire a mărfii (pe care este menționat corect codul de identificare fiscala al societății, respectiv .X.) si note de cântărire pentru fiecare aviz, documente pe care sunt înscrise mijloacele de transport aferente.

Având in vedere cele prezentate reiese că achiziția de cereale a avut efectiv loc și a contribuit la obținerea de produse finite, deci la realizarea de venituri impozabile. Ca atare, instanța va reține ca cheltuielile aferente achiziției de grâu respecta prevederile art.21 alin.(i) din Codul Fiscal.

Potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal "orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile".

În continuare, în baza art. 146 alin.1 lit.a și b din Codul fiscal, „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155".

Directiva 112/2006/CE acordă statelor membre dreptul de a determina regulile de examinare a modului in care este dedusa TVA, bazându-se pe prevederile articolului 22, alin. (8) al Directivei a VI-a (devenita Directiva 112/2006/CE).

Pct. 30 și în decizia CEJ: „Art. 18(1)(a) si Art. 22(3) ale Directivei a Vi-a permit statelor membre sa considere drept document justificativ nu numai originalul facturii, ci orice alt document care tine loc de factura și îndeplinește criteriile stabilite de statul in cauza;

De asemenea, aceste texte conferă statelor membre prerogative de a solicita prezentarea facturii originale pentru a se stabili taxa deductibila, precum si posibilitatea, atunci când o persoana

impozabila nu mai deține factura originala, de a admite alte mijloace de proba care sa indice faptul ca tranzacția pentru care se solicita deducerea a avut loc.

În concluzie, rezulta ca exercitarea dreptului de deducere se realizează pe baza unei facturi primita pentru achizițiile respective, prezentata in original (Directiva 112/2006/CE permite statelor membre sa instituie aceasta obligație - regăsită la pct. 46 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) si doar in situația in care persoana impozabila nu mai deține factura originala, sa solicite prezentarea altor mijloace de probe doveditoare ca tranzacția pentru care se solicita deducere a avut efectiv loc.

Echipe de inspecție fiscală estimează o taxa pe valoarea adăugată colectată in suma de .X. lei pentru factura X din plaja anului 2009 care nu a putut fi prezentată, identificată si regăsită anulată in arhiva Societății. Temei legal invocat de echipa de inspecție fiscală a fost: art. i34Ai, alin. (4) in vigoare la acea data, in prezent alin. (7), coroborate cu art.21, alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 si pct.48. Titlul II din HG 44/2004.

In conformitate cu prevederile legale (Ordinul Ministrului Finanelor Publice nr. 2.226/2006), Societatea a întocmit Decizia nr. 3/12.01.2009, prin care a alocat seria TMVIT si o plaja de 100 de numere, de la 1 pana la 100 pentru anul 2009. Dintr-o eroare a programului informatic de gestiune, facturile nu s-au emis secvențial, situație care a generat omisiunea anumitor numere din plaja alocată pentru anul 2009.

Este neîntemeiată și nelegală măsura prin care echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată in sarcina Societății prezumând existenta unor operațiuni nedeclarate ca urmare a omisiunii unor numere din plaja de numere alocate, fără întreprinderea altor investigații in gestiunea Societății care sa susțină existenta reala a acestor operațiuni si care sa susțină aceasta măsură.

Mai mult, se menționează si prevederile punctului 65.1. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală, „estimarea bazei de impunere va avea loc in situații precum cele

când au dispărut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri si contribuabilul nu si-a îndeplinit obligația de refacere a acestora."

Deși, in cadrul Notei explicative prezentate echipei de inspecție fiscala, reclamanta a declarat ca „din analiza arhivei electronice nu reiese ca s-ar fi emis alte facturi decât cele prezentate", echipa de inspecție fiscala a concluzionat in mod neîntemeiat ca Societatea ar fi emis si factura X si nu deține și un al doilea exemplar al acesteia.

Echipa de inspecție fiscala a colectat o taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei pentru diferența valorica de grâu in minus in suma de .X. lei, in baza art.128, alin.(4), lit.d) din Codul Fiscal, considerând ca societatea nu poate justifica cu documente diferența de .X. kg grâu si ca aceasta reprezintă lipsa din gestiune.

Reclamanta a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscala toate documentele privind producția de grâu din recolta anului 2009 (Anexa 16 la acțiune, Anexa 14 la Contestație), in vederea justificării modului de înregistrare si valorificare a acesteia, respectiv: note de predare-receptie in care se precizează calitatea grâului recoltat, precum si cantitatea de grâu recoltata; anexe la notele de predare-receptie in care se precizează fiecare transport din câmp si cantitatea transportata, precum si calitatea grâului la fiecare transport; procesele-verbale de condiționare din care rezulta umiditatea si corpurile străine cu care se diminuează cantitatea de grâu adusa direct din câmp, in vederea determinării cantității de grâu ce urmează a fi .X.ificat; factura de vânzare către .X. SRL; notele contabile si fisa de magazie.

Mai mult, în contabilitate s-a înregistrat cantitatea netă de grâu din producția anului 2009, respectiv .X. kg, notele de predare-receptie, anexele la acestea si procesele-verbale de condiționare servind ca documente justificative pentru aceasta înregistrare.

Calea de atac exercitată

Împotriva sentinței civile nr..X. din 6 noiembrie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal au declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. invocând

motivele de recurs prevăzute de art.304 pct.8 și 9 Cod procedură civilă.

Cererile de recurs vizează aceleași probleme juridice și sunt aduse aceleași argumente astfel că în analiza celor ce urmează a fi făcută se vor avea în vedere argumentele susținute în cele două cereri de recurs.

Se susține în cererile de recurs că instanța de fond la soluționarea cauzei a luat în considerare doar susținerile reclamantei și nu a avut în vedere actele normative aplicabile cauzei, înscrisurile depuse în probațiune, ignorând apărările formulate în cauză interpretând vădit abuziv actele deduse judecății.

Din considerentele hotărârii rezultă că instanța de fond a preluat adlitteram apărările intimitei-reclamante, a fost analizată doar excepția inadmisibilității acțiunii vizând anularea raportului de inspecție fiscală făcând abstracție totală de apărările de fond și dosarele administrative.

Instanța de fond a încălcat în mod vădit normele legale fiscale aplicabile actelor juridice deduse judecății, operațiunilor și serviciilor derulate de reclamantă considerând ca fiind suficiente facturile în condițiile în care nu au fost prezentate situații de lucrării și servicii, considerând în mod eronat că pentru anumite culturi TVA este deductibil iar în cazul altor culturi nu este aplicabil și/sau se încalcă dreptul agentului economic de a analiza și aprecia dacă există cheltuieli indirecte pentru acordarea dreptului de deducere sfidând normele aplicabile, considerând că este necesar pentru dovedirea anumitor prestări de servicii doar contractul și factura fără situații de lucrări care să dovedească lucrarea necesar a fi efectuată. Apreciază că există contracte și facturi pentru serviciile prestate pe bază de abonamente și că nu era necesară dovedirea activităților prestate, că cheltuielile cu publicitatea sunt deductibile. Considerând că nu se poate impune în sarcina reclamantei plata TVA sau a impozitului pe profit cu privire la procesul de condiționare a cerealelor și la scăzămintele de grâu efectuate de reclamantă, stabilește că în mod nelegal că facturile neemise sunt

rezultatele softului contabil, iar lipsa facturilor nu este relevantă, că sunt suficiente documentele prezentate pentru dovedirea achiziționării de grâu de la persoane fizice iar cheltuielile respective apreciază că trebuiau considerate deductibile.

Mai apreciază că cifra greșită de pe facturi nu este relevant iar cu privire la TVA aferentă facturii emisă de SC .X. consideră că a prezentat factura în original și invocă jurisprudență CEDO care nu constituie temei de drept în cauză.

În continuare sunt prezentate obligațiile fiscale stabilite de organele fiscale în actele administrativ fiscale contestate și se aduc argumente în susținerea legalității lor fiind criticate interpretările instanței de fond.

În privința cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente serviciilor prestate de diverși prestatori respectiv SC".X..X."SRL, SC" .X. SRL pentru care au fost emise mai multe facturi, se arată că în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care reclamanta nu justifică efectuarea acestora cu documente întocmite conform prevederilor legale.

Nu au fost prezentate rapoarte de activitate, situații de lucrări pentru prestațiile efectuate sau alte documente justificative pentru efectuarea prestației în conformitate cu prevederile art. 21 alin.4 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 Titlul II din HG nr.44/2004 în vigoare la data emiterii facturilor.

În continuare se face o analiză a documentelor prezentate de societate organelor fiscale în justificarea acestor servicii și sunt prezentate argumente pentru care aceste documente nu pot fi calificate ca acte justificative.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei reprezentând recalcularea costului de producție la nivelul cantității totale de grâu recoltate.

Se arată că SC".X."SRL înregistrează la data de 12.07.2009 cantitatea de .X. kg la valoarea de cost producție de .X. lei și vinde aceasta cantitate, în aceeași zi, către SC .X..X. SRL cu factura fiscală nr.X/12.07.2009 în valoare totală de .X. lei fără TVA.

Întrucât, societatea nu a putut prezenta contractul de prestări servicii în care se prevăd condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din HG.82/2003. în vigoare la data efectuării operațiunilor, pentru diferența de .X. kg, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezulta înregistrarea în gestiunea societății a produselor reziduale până la data de 12.07.2009 când cantitățile de grâu au fost livrate, fapt pentru care nu se justifică diferența cantitativă și costurile aferente acestora.

Referitor la documentele justificative se face trimitere la prevederile art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare. Pentru calculul impozitului pe profit se invocă prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal dispoziții ce permit autorităților fiscale să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției precum și dispozițiile art.19 alin.1 din același cod, dispoziții ce reglementează calculul profitului impozabil.

Referitor la TVA calculată se face trimitere la art.128 alin.4 lit.d, alin.8 lit.a-c al aceluiași articol din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cu care bunurile constatate lipsă în gestiune cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege respectiv bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate dovedite legal, bunurilor de natură stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi .X.ificate, activele corporale fixe casate precum și perisabilitățile în limitele stipulate prin lege sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că SC .X. SRL a înregistrat în contabilitatea societății producția de grâu aferentă anului 2009, conform notelor de predare - recepție cantitative și calitative din data de 29.06.2009, 30.06.2009 și

01.07.2009, pentru cantitatea totala de .X. kg. Acestea se regăesc la dosarul cauzei, semnate de gestionarul si laborantul societății si au anexate notele de cântar cu cantitățile de grâu obținute in urma recoltării de pe câmp, pe fiecare mijloc de transport auto in parte, document stampilat de societate.

Organele de inspecție fiscala au constatat din contabilitatea societății ca in data de 12 07 2009, se înregistrează in gestiunea contului produse finite cont 345 (produse finite), respectiv recolta de grâu aferenta anului 2009 in cantitate de .X. kg la valoarea de cost de producție de .X. lei. Aceste operațiuni au fost consemnate în contabilitatea societății prin Nota contabila .X./12.07.2009 si fisa prin cont .X. (produse finite grâu) si in fisa de magazie întocmita manual. In aceeași data de 12.07.2009 întreaga cantitate de .X. kg se vinde către SC .X..X. SRL, pentru care s-a întocmit factura fiscala nr.X/12.07.2009 in valoare totala de .X. lei fără TVA, aflata în copie la dosarul cauzei.

O data cu ieșirea din gestiune se înregistrează ca si cheltuiala, costul de producție al cerealelor vândute in suma de .X. lei, reprezentând cantitatea de .X. kg, prin contul 711 (variația stocurilor) = 345 (produse finite).

Pentru diferența de .X. kg, societatea prezintă doua procese verbale de condiționare, PV nr..X. si nr..X. întocmite in data de 20.07.2009, or la data întocmirii PV nr..X. si nr..X., in gestiunea societății nu mai existau cantitățile de cereale, acestea fiind livrate către SC .X..X. SRL in data de 12.07.2009.

Organele de inspecție fiscala au constatat ca societatea a înregistrat in fisa contului .X. (produse reziduale) operațiuni efectuate in contabilitate în luna decembrie 2009, fiind evidențiate numerele de referința nr..X./18.07.2009 cu explicația spărturi grâu in cantitate de .X. si nr.X/23.07.2009 cu explicația spărturi grâu in cantitate de .X. kg, operațiuni întocmite după data livrării cantităților de cereale către SC .X..X. SRL fără a se face referire la PV .nr..X. si nr.X întocmite in data de 20.07.2009.

In nota explicativa data de reprezentantul societății se menționează: "Cantitatea .X. kg este cantitatea rezultata in urma

condiționării cantității brute recoltate de .X. kg. Condiționarea este procesul de curățare selectare a grâului, proces ce are loc odată cu trecerea în silozul de cereale, adică păstrarea lor în siloz pentru menținerea unei calități corespunzătoare".

Conform HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin HG nr.82/2003, se stabilesc NORMELE TEHNICE privind determinarea și aplicarea scăzămintelor și perisabilităților pentru semințele de consum depozitați, respectiv: "1.2. în sensul prezentelor norme tehnice, termenii și expresiile menționate mai jos sunt definite astfel:

c) condiționare - totalitatea operațiunilor tehnologice ce se execută în vederea aducerii semințelor de consum la calitatea corespunzătoare scopului destinat: 1.3. Perioada de gestiune se încheie exclusiv prin cântărire efectivă și emiterea unui act de justificare a gestiunii prin care se acordă scăderile¹. în greutate, conform prezentelor norme tehnice, ajustându-se corespunzător stocul scriptic

1.4.1. Cauzele care produc scăderile în greutate la semințele de consum se împart, după modul de determinare, în scăzăminte și perisabilități.

1,4.1.1. Scăzămintele se referă la cantitățile de semințe de consum care au înregistrat îmbunătățiri de calitate, prin reducerea umidității și a conținutului de impurități și/sau corpuri străine în perioada de gestiune și se determină prin calcul, aplicându-se formula de calcul specifică. Scăzămintele se calculează în baza documentelor care atestă oficial atât " umiditatea și conținutul de Impurități și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semințelor de consum în/din gestiune, cât și cantitatea și componenta gozurilor rezultate în urma condiționărilor efectuate în perioada de gestiune."

Mai mult, determinarea scăderilor în greutate ce se produc în timpul păstrării semințelor de consum se calculează ca urmare a reducerii conținutului de impurități și/sau corpuri străine, reducerii umidității și determinări de perisabilități, în baza formulelor de calcul stabilite în prevederea legală mai sus enunțată. Astfel, aceste procese verbale de condiționare nu prezintă informații care să precizeze care au fost prestările efectuate pentru condiționare și locația unde s-a efectuat, trecându-se mențiunea laborant și o semnătură în dreptul mențiunii, nefiind semnate de gestionar, având imprimată stampila societății fără semnătură.

Din Nota explicativă și din PV nr..X. și nr..X., nu rezultă dacă operațiunea de condiționare s-a efectuat până la data de 12.07.2009, când cantitățile de cereale erau în proprietatea societății, nu rezultă care au fost operațiunile de condiționare care s-au efectuat până la data livrării, nu rezultă înregistrarea în gestiunea societății a produselor reziduale în cantitate de .X. kg până la data de 12.07.2009 când cantitățile de grâu au fost livrate, fapt pentru care nu se justifică diferența cantitativă și costurile aferente acesteia.

Totodată, în timpul controlului nu a fost prezentat contractul de prestări de servicii în care se prevăd condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din HG nr.82/2003, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, în vigoare la data efectuării operațiunilor " Contractul de prestări de servicii conține condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților." De asemenea, nu s-a făcut dovada

printr-un certificat de depozit care este cantitatea si calitatea (greutatea și gradul) determinata de către agenții gradatori autorizați conform legislației în vigoare, numele depozitului, numele deponentului, stampila si semnătura autorizata, potrivit art.43 alin.d) cu referire la ANEXA 2a) din norme metodologice, aprobate prin HG nr.82/2003. Mai mult, societatea nu a prezentat documente prin care sa se dovedească degradarea calitativa a stocurilor urmare a unor calamități sau alte cauze de forța majora in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) in vigoare la data emiterii facturilor din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, si cu prevederile pct. 42 Titlu II din HG.44/2004.

Prin urmare, întrucât pe parcursul căii administrative de atac reclamanta nu a adus în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de .X. lei din anul 2009, pentru care s-a stabilit pierdere fiscala, si TVA in suma de .X. lei, documente care nu au fost prezentate nici în fața instanței consideră ca în mod corect organul de soluționare a contestațiilor a decis respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru acest capăt de cerere, soluție ce se impune a fi menținută și de către instanța de fond.

Referitor la veniturile estimate în sumă de .X. lei și TVA colectată estimată în sumă de .X. lei și respectiv referitor la veniturile estimate și TVA colectată aferentă veniturilor estimate în condițiile în care societatea nu prezintă documentele constatate lipsă sau reconstituite și nici alte documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală. În fapt, s-a constatat că societatea a întocmit Decizia nr.3/12.01.2009 prin care a alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmau a fi emise in cursul anului 2009, specificând la art.2. „ Facturile emise vor avea seria TMVIT si pentru anul 2009 se alocă o plajă de 100 numere, de la 1 pana la 100, numerotarea făcându-se cronologic începând cu nr.1 din plaja anului 2009 pana la epuizare".

Din verificări a rezultat că pe perioada ianuarie - iunie 2009 nu au fost prezentate, identificate si nici nu se regăsesc anulate in arhiva societății facturile emise cu numerele 4-9,14,19-34 si 37.

Pentru clarificare a fost solicitata administratorului societății, Nota explicativa, in care se precizează „nemaifiind angajați din perioada respectiva nu se poate răspunde ia aceasta întrebare" si „din analiza arhivei electronice nu reiese ca s-ar fi emis si alte facturi, decât cele prezentate inspecției fiscale".

Pentru documentele justificative privind operațiunile producătoare de venituri care nu au fost identificate la societatea reclamanta si pentru , care contribuabilul nu si-a îndeplinit obligația de refacere a acestora, organele fiscale au procedat in mod întemeiat la estimare conform art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 si pct 65.1 lit.d) din HG nr. 1050/2004, respectiv la stabilirea .X.ii medii a veniturilor evidențiate in contabilitatea societății pe baza facturilor fiscale emise la intern aferente perioadei ianuarie 2009 - iunie 2009, respectiv pe trim.I si II, in care nu s-au putut identifica facturi fiscale, astfel că pentru facturile neprezentate si neidentificate cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14, s-a procedat pe cale de consecința la calcularea unor venituri suplimentare in suma de .X. lei (.X.), iar pentru perioada aprilie - iunie 2009 in suma de .X. lei (.X.) + (.X.), pentru facturile neprezentate si neidentificate cu numerele 19, 20, 21, 22, 23, .X., 25, 26, 27,, 28,29, 30, 31,32, 33, 34 si 37.

In același sens s-a procedat și pentru factura neprezentata si neidentificata cu numărul X, respectiv s-a procedat la calcularea TVA colectata prin estimare in suma de .X. lei (.X.%), luându-se ca baza impozabila media veniturilor pe luna iunie 2009 (pentru celelalte facturi TVA-ui a fost calculat conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.07.2011 încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală). Vânzările efectuate cu aceste facturi trebuiau sa se regăsească obligatoriu in Declarația 394, fapt pentru care se considera profund încălcate prevederile art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, privind modul de

verificare fiscala a operațiunilor si stabilirea de venituri impozabile suplimentare in cuantum de .X. lei.

Sunt invocate în drept prevederile art.1 alin.1 din OMFP nr.2226 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 precum și dispozițiile art.2 din aceeași lege. Pentru estimarea bazei de impunere se face trimitere la prevederile art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 precum și la pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru TVA sunt invocate prevederile art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dispoziții potrivit cărora faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol precum și la dispozițiile art.155 alin.1 și alin.5 și art.156 din același act normativ care definesc persoana impozabilă și condițiile de formă necesar a fi îndeplinite pentru a beneficia de dreptul de deducere.

Se susține că societatea nu a prezentat facturile neidentificate faptic nici în original și nici ca urmare a reconstituirii acestora astfel că în mod legal organele fiscale au procedat la estimare conform prevederile art.67 alin.1 din OUG nr.92/2003.

În privința cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente achiziționării produselor agricole de la diverse persoane fizice se arată că societatea reclamantă nu deține documente justificative, SC".X."SRL a înregistrat în perioada iunie 2006-martie 2011 - achiziții de grâu de consum de la persoane fizice, astfel:

-26.06.2006 - 31.12.2006. in cantitate de .X. tone cu o valoare totala de .X. lei din care pe trim II in valoare de .X. lei, trim III in valoare de .X. lei, trim IV in valoare de .X. lei, -ianuarie 2008 - decembrie 2008. in cantitate de .X. tone cu o valoare totala de .X. lei din care pe trim I in valoare de .X. lei, trim II in valoare de .X. lei, trim III in valoare de .X. lei, trim IV in valoare de .X. lei,

-ianuarie - martie 2011, in cantitate de .X. tone cu o valoare totala de .X. lei, pe baza de contract încheiat între cele doua părți, nota de cântar si nota de recepție împreuna cu buletinul calitativ și

produselor achiziționate, înregistrarea în contabilitate făcându-se pe baza contractului și a recepției efectuate în contul 301 (materii prime) după care la vânzare se trece în contul 371 (mărfuri s-au în contul 601 (cheltuieli cu materiile prime) pentru macinis.

Aprovizionarea cu grâu de consum de la producătorii agricoli persoane fizice s-a făcut fără a avea la baza Borderou de achiziție ca documente justificative cu regim special de înregistrare în gestiunea și contabilitatea societății, a produselor luate de la producătorii agricoli persoana fizice potrivit OMFP nr.1.027/2006 privind aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr. 12/2006, pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale.

Se invocă în drept prevederile art.21 alin.4 lit.f din legea nr.571/2003 și pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 din Codul fiscal și art.3 alin.2 și alin.3 din OUG nr.12/2006 și Ordinul OMPF nr.1027/2006 privind aplicarea art.3 alin.3 din OUG nr.12/2006.

În legătură cu cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferente achiziției de cereale de la SC" .X. SRL se arată că nu sunt îndeplinite condițiile referitoare la deductibilitatea cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care facturile nu sunt completate cu toate elementele prevăzute de lege iar datele din documentele justificative anexate acestor facturi, respectiv avizele de însoțire a mărfii nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate

În fapt se precizează că SC .X. SRL în lunile februarie și martie 2011 a efectuat achiziții de cereale de la furnizorul SC .X. SRL cu sediul și domiciliul fiscal în .X., str. .X., în valoare totală de .X. lei și TVA în suma de .X. lei, achiziții justificate cu facturi fiscale care nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății cumpărătoare este incorect.

Prin Procesul Verbal înregistrat la DGFP .X., sub nr. .X./30.12.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul AIF .X. au constatat ca SC .X. SRL s-a sustras de la efectuarea verificărilor fiscale și de la verificarea modului de proveniență a cerealelor care au făcut obiectul livrărilor către SC .X. SRL, precum și faptul ca societatea nu funcționează la domiciliul fiscal din .X., astfel considerând ca cerealele achiziționate au provenit de la un contribuabil inactiv, respectiv SC .X. SRL, care a fost furnizorul societății SC .X. SRL.

În drept sunt invocate prevederile legale referitoare la documentele justificative art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 și pct.2 și pct.3 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile prevăzute în ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, text în vigoare începând cu data 1 ianuarie 2011, prevederile legale referitor la cheltuielile deductibile cuprinse art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar pentru TVA sunt invocate prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Se face de asemenea trimitere la Decizia V din 15 ianuarie 2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, dată în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, și prin care s-a pronunțat asupra bazei impozabile care contribuie la determinarea,impozitului pe profit și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deductibilitatea cheltuielilor și deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că "taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea

impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”. Sunt prezentate în continuare deficiențele constatate la întocmirea documentelor contabile și motivele pentru care aceste documente nu pot fi considerate documente justificative.

În legătură cu TVA în sumă de .X. lei se susține că reclamanta nu are drept de deducere pentru TVA aferentă unei facturi de avans emisa de SC .X. SRL cu nr. .X./25.06.2009 pentru care societatea nu a prezentat un contract în care să se specifice bunurile sau prestările de efectuat, precum și avansul de achitat, pentru a justifica faptul că operațiunea este aferentă activității desfășurate în folosul operațiunilor sale taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Sunt invocate în drept

-art.145 alin.1 și alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții ce reglementează condițiile necesare a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Pentru dispozițiile privind anularea raportului de inspecție fiscală se susține că în mod eronat s-a dispus anularea acestui act administrativ în condițiile în care raportul de inspecție fiscală este un act premergător în care sunt consemnate rezultatele inspecției fiscale și care nu pot fi valorificate decât prin emiterea unei decizii de impunere, singurul act administrativ ce reprezintă titlu de creanță conform art.109 din OG nr.92/2003 coroborat cu art.85 și 205 din același act normativ.

Prin întâmpinarea depusă la dosar reclamanta-intimată solicită respingerea recursurilor ca nefondate menținerea soluției primei instanțe ca temeinică și legală.

Susține în esență, pentru impozitul pe profit că dreptul de deducere a cheltuielilor aferente diverselor achiziții efectuate în temeiul legii trebuie calificat în raport de intenția persoanei juridice de a realiza o activitate economică din care să rezulte veniturile impozabile.

Se face trimitere la prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal și 21 din același cod.

Cu privire la deductibilitatea TVA precizează că echipa de inspecție fiscală a impus societății obligația de a deține și prezenta documente care nu sunt prevăzute de Codul fiscal în acest scop.

În continuare, sunt prezentate argumente pentru fiecare operațiune economică efectuată despre care susține că au fost corect analizate de instanța de fond în acest sens fiind reluate susținerile din fața primei instanțe, motiv pentru care nu vor mai fi redată de instanța de recurs.

Examinând sentința recurată în raport de motivele invocate și limitele prevăzute de art.304¹ Cod procedură civilă, ținând seama și de apărările formulate în întâmpinare, Înalta Curte constată că recursurile sunt fondate pentru următoarele considerente.

Prin cererile de recurs formulată recurentele susțin neîndeplinirea condițiilor legale pentru deducerea fiscală a cheltuielilor ce se impun a fi luate în considerare la calcularea impozitului pe profit precum și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA întrucât documentele prezentate nu pot fi încadrate în categoria documente justificative.

Se arată că pentru anumite operațiuni susținute a fi efectuate societatea nu a prezentat documente sau documentele prezentate nu conțineau elementele necesare demonstrării cheltuielilor efectuate sau efectuării lor în scopul activității desfășurate.

În privința îndeplinirii condițiilor pentru deducerea cheltuielilor cu achiziția de mărfuri se reține că prin art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede „profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care

se adaugă cheltuielile nedeductibile”, precum și că „la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit Normelor de aplicare”.

În cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, aprobată prin HG nr.44/22 ianuarie 2004, făcându-se referire la dispozițiile art.19 din Cod, se precizează că „veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

În raport de aceste reglementări legale, profitul impozabil constă, deci în diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și suma cheltuielilor deductibile.

Ori în accepțiunea prevederilor art.21 alin.1 din Codul fiscal „sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În această privință, prin art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal se subliniază că „nu sunt deductibile” între altele, „cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au un document justificativ potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

În același sens art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabilește că pentru exercitare dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost, ori urmează să-i fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să-i fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 Cod fiscal.

În acest sens la pct.46 alin.1 din Titlul IV al normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se stabilește că justificarea deducerii se face numai pe baza

exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.1 Cod fiscal.

De asemenea, prin Ordinul nr.3512/2008 de aprobare a Normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile se stabilește că pentru a putea fi înregistrată în contabilitate operațiunii economico financiare trebuie să fie justificate cu documente originale.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește documentul original. Duplicatul poate fi o factură nou emisă de furnizor sau prestator care să cuprindă aceleași date ca și facturile inițiale pe care să aplice ștampila furnizorului sau prestatorului, să menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

În lipsa exemplarului original al facturii sau al duplicatului care să conțină mențiunea că înlocuiește exemplarul original al facturii societatea nu poate exercita dreptul de deducere a taxei înscrise în facturile respective.

În speță se pune așadar problema sferei noțiunii de document justificativ pentru dovedirea existenței unei raport juridic comercial ca temei al acordării unui anumit regim fiscal comercianților care îl încheie.

Simpla dovadă a existenței raportului comercial cu o factură emisă de prestator valabilă și suficientă între părțile contractante nu este suficientă autorităților fiscale deoarece raportul de drept fiscal este unul de autoritate supus unei rigori formale impuse de lege și care este de esența acestui raport spre deosebire de raportul juridic comercial care este unul între persoanele juridice de drept privat în care convenția reprezintă legea părților fiind supus principiului relativității efectelor actului juridic.

De aceea în cauza dedusă judecării instanța de fond era obligată să verifice condițiile de formă și de fond a documentelor prezentate de reclamantă organelor de inspecție fiscală sau în fața

instanței de judecată pentru a se stabili dacă acestea îndeplinesc condițiile legale pentru a fi încadrate în categoria acte justificative pentru deducerea cheltuielilor sau a TVA.

În considerentele hotărârii recurate nu se regăsește o analiză efectivă a documentelor depuse la dosar, judecătorul fondului face o trimitere la modul general în sensul că prin actele prezentate în fața organelor administrativ fiscale s-a demonstrat realitatea și necesitatea operațiunilor comerciale efectuate și pentru care s-a solicitat deducerea cheltuielilor sau a TVA-ului

Toate aceste aspecte identificate în controlul judiciar efectuat conduc la concluzia că hotărârea primei instanței a fost dată cu încălcarea prevederilor art.261 alin.1 Cod procedură civilă alin. (1) punctul 5 din Codul de procedură civilă, potrivit căroră hotărârea judecătorească se dă în numele legii și trebuie să menționeze, printre altele, "motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, precum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților". Constituie motiv de recurs, astfel cum dispune art. 304 punctul 7 din Codul de procedură civilă, situația în care "hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau când cuprinde motive contradictorii sau străine de natura pricinii".

În mod necesar, o hotărâre judecătorească trebuie să cuprindă în motivarea sa argumentele pro și contra care au format, în fapt și în drept, convingerea instanței cu privire la soluția pronunțată, argumente care, în mod necesar, trebuie să se raporteze, pe de o parte, la susținerile și apărările părților, iar, pe de altă parte, la dispozițiile legale aplicabile raportului juridic dedus judecății, în caz contrar fiind lipsită de suport probator și legal și pronunțată cu nerespectarea prevederilor art. 261 alin. (1) punctul 5 din Codul de procedură civilă.

Motivarea este, așadar, un element esențial al unei hotărâri judecătorești, o puternică garanție a imparțialității judecătorului și a calității actului de justiție, precum și o premisă a exercitării corespunzătoare de către instanța superioară a atribuțiilor de control judiciar de legalitate și temeinicie. Obligatorietatea motivării hotărârilor judecătorești constituie o condiție a procesului echitabil,

exigență a art. 21 alin. (3) din Constituția României și art. 6 alin. (1) din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale.

Indiscutabil, orice parte în cadrul unei proceduri are dreptul să prezinte judecătorului observațiile și argumentele sale și de a pretinde organului judiciar să le examineze pe acestea în mod efectiv. Dreptul la un proces echitabil, prin urmare, nu poate fi considerat efectiv decât dacă observațiile părților sunt corect examinate de către instanță, care are în mod necesar obligația de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și elementelor de probă, cel puțin pentru a le aprecia relevanța.

Pe de altă parte, nemotivarea unei hotărâri judecătorești echivalează practic cu soluționarea procesului fără a intra în cercetarea fondului acțiunii, de natură să justifice casarea cu trimitere spre rejudecare. Într-adevăr, atâta timp cât în considerente instanța nu analizează probele care au fost administrate, nu stabilește împrejurările de fapt esențiale în cauză, nu evocă normele substanțiale și procedurale incidente și aplicarea lor în speță, soluția exprimată prin dispozitiv rămâne nesusținută și pur formală, nefiind corolarul motivelor ce o preced. O astfel de hotărâre devine arbitrară și nu permite exercitarea controlului judiciar, obligând la o casare cu trimitere chiar dacă, strict teoretic, instanța s-a pronunțat pe "fond", respingând acțiunea nu pe excepție ci ca "neîntemeiată".

În speță judecătorul fondului nu a analizat, în mod efectiv, argumentele părților, nu a procedat la o înlăturare, motivat și argumentat, în mod explicit, a susținerilor din întâmpinare și nici nu a prezentat, în concret, motivele de fapt și de drept care au format convingerea sa.

Or, prin omisiunea primei instanțe de analiză și cercetare, în mod efectiv, prin considerentele hotărârii recurate, susținerile invocate de pârâte prin întâmpinare susțineri ce necesitau un răspuns specific și explicit - au fost nesocotite dispozițiile art. 261 alin. (1) punctul 5 din Codul de procedură civilă și a fost încălcat astfel dreptul părților la un proces echitabil. În aceste condiții,

pârâtelor-intimate li s-a cauzat o vătămare procesuală care nu poate fi înlăturată altfel decât prin casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță de fond, pentru a se asigura părților accesul la dublul grad de jurisdicție, ca garanție a legalității și temeiniciei hotărârii judecătorești ce va fi dată în cauză.

În raport de cele mai sus arătate, constatându-se că sunt întemeiate motivele de recurs invocate în cauză și că este nelegală hotărârea pronunțată în cauză, se va dispune, în temeiul dispozițiilor art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art. 312 alin. (1) – (3) și art. 313 din Codul de procedură civilă, admiterea recursurilor declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței civile nr..X. din 06 noiembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, casarea hotărârii atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe.

Instanța de fond, astfel cum dispune expres art. 315 alin. (3) din Codul de procedură civilă, va rejudeca litigiul din nou, ținând seama de toate motivele și apărările invocate de pârâte prin întâmpinare și de celelalte motive de recurs de care s-au prevalat recurentele întemeiate pe dispozițiile art. 304 punctul 9 din Codul de procedură civilă și a căror examinare a devenit inutilă, prin raportare la soluția dispusă prin prezenta decizie, de casare a hotărârii.

Cu prilejul rejudecării pricinii, se impune în vederea lămuririi depline a litigiului sub toate aspectele de fapt și de drept, în vederea pronunțării unei hotărâri legale și temeinice, administrarea probei cu o expertiză contabilă, probă care se privește ca pertinentă și utilă pentru identificarea documentelor contabile întocmite de societatea reclamantă în justificarea operațiunilor economice supuse regimului fiscal solicitat prin acțiunea dedusă judecății având în vedere că se contestate prezentarea unor astfel de documente pentru unele operațiuni (achiziții sau prestări de servicii) dar și pentru stabilirea conținutului documentelor prezentate de către reclamantă astfel ca

instanța să fie în măsură să stabilească dacă aceste documente îndeplinesc condițiile de formă necesar a fi îndeplinite pentru aplicarea regimului fiscal solicitat, respectiv dacă sunt apte pentru demonstrarea realității operațiunilor economice susținute a fi efectuate și dacă aceste operațiuni au fost efectuate în scopul activității desfășurate de societate.

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

Admite recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 06 noiembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 5 mai 2015

X