

R O M Â N I A  
CURTEA DE APEL GALAȚI  
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Sentiința Nr. 258

Ședința publică de la [REDACTED] Mai 2012

Completul compus din:

PREȘEDINTE [REDACTED] Mariana Baban

Grefier [REDACTED]

La ordine fiind judecarea contestația formulată de reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L. cu sediul în comuna Vădeni, jud. Brăila, în contradictoriu cu autoritatea pârâtă M.F.P. - A.N.A.F. - DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BRĂILA, cu sediul în Brăila, str. Delfinului nr. 1, jud. Brăila, având ca obiect anulare acte administrativ.

La apelul nominal făcut în ședința publică a răspuns pentru reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L., avocat [REDACTED], lipsă fiind reprezentantul autorității pârâte M.F.P.- A.N.A.F. - Direcția Generală a Finanțelor Publice Brăila.

Procedura legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei în sensul că s-au depus la dosar obiecțiuni la raportul de expertiză de către pârâtă, după care;

Curtea comunică un exemplar de pe raportul de expertiză, reprezentantului reclamantei S.C. [REDACTED] S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L.

Apărătorul reclamantei S.C. [REDACTED] S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L. precizează că a lecturat obiecțiunile formulate de pârâtă și consideră că așa zisele obiecțiuni sunt aprecieri pe fond cu privire la operațiunile referitoare la un preț sau altul din raportul de expertiză contabilă.

Arată că obiecțiunile formulate exprimă opinii vizavi de concluziile expertului, motiv pentru care apreciază că nu sunt obiecțiuni și solicită respingerea acestora de către instanță.

Instanța respinge obiecțiunile formulate la raportul de expertiză contabilă, apreciind că se consideră lămurită prezenta cauză față de probatoriul administrat.

Apărătorul reclamantei S.C. [REDACTED] S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L. precizează că nu mai are cereri.

Nemaifiind alte cereri de formulat, Curtea constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în dezbatere.

Apărătorul reclamantei S.C. [REDACTED] S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L. precizează că din considerentele expuse pe larg în motivele acțiunii, reiese că obligațiile fiscale și accesoriile acestora stabilite în sarcina societății reclamante sunt netemeinice și au fost estimate pe baza suspiciunii existenței unei situații de fapt fiscale care în realitate nu a fost realizată.

Față de susținerile orale solicită admiterea contestației, desființarea actelor administrative menționate și anularea obligațiilor de plată și accesoriilor acestora ce fac obiectul prezentei contestații.

Fără cheltuieli de judecată.

### CURTEA,

Asupra cererii în contencios de față;

Examinând actele și lucrările dosarului constată următoarele:

Prin cererea înregistrată inițial sub nr. [REDACTED]/2009 la Tribunalul Brăila, Secția comercială și de contencios administrativ, reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. în contradictoriu cu pârâta Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – Direcția Generală a Finanțelor Publice Brăila, a formulat contestație împotriva Dispoziției nr. [REDACTED] 2009 și a tuturor actelor anterioare, respectiv raportul de inspecție fiscală nr. [REDACTED].2008 și decizia nr. [REDACTED].2008 și dispoziția nr. [REDACTED].2008, solicitând anularea acestora ca nelegale și netemeinice.

În motivarea contestației s-a arătat că în mod greșit s-a apreciat de inspectorii fiscali că în situația în care s-a aflat, respectiv omiterea de la utilizare a unui carnet de facturi fiscale se impune estimarea unui baze de impunere care a condus la stabilirea datoriei prevăzută în Decizia nr. [REDACTED].2008. Astfel, a precizat reclamanta, potrivit art. 67 alin.2 din O.G. nr. 92/2003, estimarea bazei de impunere se face numai în situațiile pe care legea le prevede expres, acestea fiind limitativ prevăzute de normele metodologice de aplicare a codului de procedură fiscală.

A considerat reclamanta că nu îi sunt aplicabile prevederile referitoare la estimarea bazei de impunere și calculul unor obligații fiscale întrucât societatea a depus regulat și conform prevederilor legale declarațiile și celelalte raportări fiscale, a colaborat cu organele fiscale și a pus la dispoziție toate documentele necesare în vederea stabilirii situației de fapt fiscale și nu a obstrucționat sub nici o formă activitatea inspecției fiscale, a organizat și condus conform prevederilor legale activitatea de evidență fiscală, aspecte reținute chiar în raportul de inspecție fiscală. Totodată, a menționat reclamanta, nu era necesara refacerea documentelor dispărute sau pierdute (pct."d" din Norme) întrucât formularele de facturi fiscale din carnetul seria [REDACTED] nr. [REDACTED] nu aveau calitatea de documente justificative, de acte contabile sau fiscale întrucât nu au fost completate sau utilizate în operațiuni comerciale, fiind pierdute ca formulare. De altfel, a arătat reclamanta, situația formularelor numerotate pierdute sau constatate lipsă este reglementată de art.12 din H.G. nr. 831/1997, Anexa 1B care nu cuprinde vreo sancțiune față de agentul economic.

În opinia reclamantei, și quantumul veniturilor realizate este eronat apreciat de organul de control întrucât pentru aceasta trebuia ca societatea să dețină un stoc de marfa suplimentar față de cel din evidența contabilă care să fi fost dobândit fără forme legale sau să existe o lipsă în gestiune egală cu nivelul cheltuielilor în sumă de [REDACTED] lei. Or, cu ocazia inspecției fiscale nu s-au constatat situații de natura deținerii de mărfuri fără documente legale iar inventarierea stocului de mărfuri a reliefat o lipsă de gestiune în quantum de [REDACTED] lei (formată din bază impozitată [REDACTED] lei și TVA de [REDACTED] lei).

Reclamanta a formulat și cerere de suspendare a executării actelor administrative considerând că sunt întrunite condițiile prevăzute de lege, respectiv caz bine justificat și prevenirea unei pagube iminente.

Cererea a fost soluționată prin încheierea din data de [REDACTED] 2009 care, urmare a declarării recursului de pârâtă, a fost casată prin decizia nr. [REDACTED] 2010 a Curții de Apel Galați, dispunându-se trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță. S-a reținut de instanța de control judiciar că se impune stabilirea cuantumului cauțiunii și plata acesteia în vederea analizării admisibilității cererii de suspendare a actelor administrative contestate.

La prima zi de înfățișare pârâta a invocat excepția de inadmisibilitate a acțiunii având în vedere prevederile art. 6 alin. 2 din Legea nr. 554/2004 întrucât reclamanta a formulat două căi de atac împotriva aceluiași acte administrative.

Prin sentința nr. [REDACTED] 2010, Tribunalul Brăila a respins ca inadmisibilă acțiunea formulată de reclamanta S.C. Ece Legume Fructe Vădeni și ca nefondată cererea de suspendare a executării actelor administrative contestate.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut pe baza probelor administrate că reclamanta a înțeles să exercite procedura administrativ juridicțională formulând contestație, soluționată prin Decizia nr. 247/[REDACTED] 2009, acțiunea formulată în contencios administrativ este inadmisibilă deoarece s-au exercitat două căi de atac cea specială prevăzută de O.G. nr. 92/2003 cât și cea generală prevăzută de Legea nr. 554/2004.

Reținând soluția la care a ajuns în cererea principală, instanța de fond a considerat că nu mai este necesară analizarea actelor administrative pentru stabilirea cazului bine justificat prevăzut ale art. 15 în referire la art. 14 și art. 2 lit. t din Legea nr. 554/2004.

Împotriva sentinței nr. 471/[REDACTED] 2010 a Tribunalului Brăila, în termen legal, a declarat recurs reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. Vădeni invocând nelegalitatea în sensul că instanța de fond a respins cererea formulată ca inadmisibilă în condițiile în care această excepție nu a fost invocată prin întâmpinare de către pârâtă ci la al șaptelea termen de judecată, după discutarea probelor la momentul când urma să se pronunțe asupra obiectivelor expertizei propuse de reclamantă, nedându-i posibilitatea să-și formuleze apărările.

Cu toate că excepția a fost depusă într-un singur exemplar la termenul din [REDACTED] 2010, instanța a înțeles să o formuleze la același termen, amânând pronunțarea pentru a da posibilitatea reclamantei să depună precizări [REDACTED]

Prin decizia civilă nr. [REDACTED] 2010 Curții de apel Galați a fost admis recursul, casată sentința civilă nr. [REDACTED] 2010 a Tribunalului Brăila și trimisă cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

În rejudecare cauza a fost înregistrată sub nr. [REDACTED] 2010 și prin sentința civilă nr. [REDACTED] 2011 a Tribunalului Brăila a fost declinată competența materială de soluționare a cauzei, conform art. 10 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 la Curtea de Apel Galați.

La Curtea de Apel, reclamanta a făcut precizări cu privire la obiectul cererii sale, contestând decizia nr. 247/2009 și toate actele administrativ fiscale.

De asemenea, s-a administrat proba cu expertiză contabilă care a concluzionat că măsura de estimare a unor venituri la bugetul de stat, fără existența unor baze reale este nejustificată și incorect calculată (filele 60-70).

Analizând actele și lucrările dosarului curtea constată următoarele:

Prin decizia nr. 247/2009 emisă de pârâtă, s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă privind suma de [REDACTED] lei, reprezentând obligații fiscale înscrise în decizia de impunere nr. [REDACTED]/2008.

În fapt s-a reținut că în gestiunea reclamantei s-a constatat lipsa carnetului de facturi fiscale seria [REDACTED] nr. [REDACTED], fără ca reclamanta să-l fi declarat pierdut în Monitorul Oficial al României, partea III.

Prin decizia de impunere nr. [REDACTED]/2008 s-au stabilit în sarcina societății diferența de impozit pe profit aferentă anului 2006 în sumă de [REDACTED] lei și diferență de TVA pentru aceeași perioadă în sumă de [REDACTED] lei. Pentru diferențele suplimentare constatate s-au calculat majorări de întârziere în sumă de [REDACTED] lei.

La calcularea acestor obligații fiscale s-au avut în vedere disp. art. 67 din O.G. nr. 92/2003.

Cu privire la concluziile raportului de expertiză contabilă, acestea vor fi înlăturate având în vedere că sunt în contradicție cu normele juridice din O.G. nr. 92/2003, prevederile Ordinului nr. 29/2003 privind aplicarea H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Astfel, susținerile experților contabili Avram Ionel și Sgârcitu Ștefan că nu se poate justifica estimarea unor elemente fiscale suplimentare, pentru faptul că nu s-a publicat mai repede în monitorul oficial pierderea carnetului de facturi, iar eliberarea în consum a carnetelor de facturi cu nerespectarea ordinii numerelor nu poate constitui motiv de estimare, întrucât administratorul societății nu era gestionar al formularelor cu regim special și nici nu s-a ocupat de darea în consum a facturilor nu pot fi primite din următoarele motive.

Facturierele sunt documente cu regim special și fiscal sunt personalizate, fiind procurate de la unitățile autorizate de M.F.P. și Imprimeria Națională, ele trebuie păstrate în arhiva societății.

Din verificările efectuate pe baza fișei de magazie, s-a constatat omiterea eliberării spre utilizare a carnetului de facturi fiscale nr. [REDACTED], deși în data de [REDACTED].2006 a fost eliberat din gestiune carnetul nr. [REDACTED], iar în data de [REDACTED].2006 a fost eliberat din gestiune carnetul nr. [REDACTED], date de la care ar fi trebuit să cunoască lipsa documentelor cu regim special.

Fiind documente cu regim special, care implică o procedură specială de evidentă a acestora, administratorul societății trebuia să aibă obligația de diligență cu privire la modalitatea de folosire. Mai mult, chiar și din constatările expertizei rezultă această lipsă de diligență în utilizarea carnetelor de facturier nu era accidentală, fiind și alte carnete care nu s-au dat în consum în ordinea numerelor.

Societatea nu a respectat prevederile art. 26 din Legea nr. 82/1991 republicată care prevede că „în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de

*maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementărilor emise în acest scop”.*

De asemenea potrivit prevederile art. 4 din Ordinul nr. 29/2003, completat de Ordinul nr. 1850/2004 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora se prevede că:

*“În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:*

a) să anunțe în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de politie;

b) să transmită Companiei Naționale „Imprimeria Națională” - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”

În conformitate cu lit. E, pct. 42 din Ordinul M.F. nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, referitor la reconstituirea documentelor financiar - contabile pierdute, sustrase sau distruse, se prevede ca :

*„Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).*

*În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:*

- datele de identificare a documentului dispărut;
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

*Procesul-verbal se semnează de către:*

- conducătorul unității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului și
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.

*Când disparitia documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.*

*În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.*

43. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

44. *Reconstituirea documentelor se face pe baza unui dosar de reconstituire, întocmit separat pentru fiecare caz."*

✓ | Întrucât societatea nu a respectat dispozițiile legale de mai sus s-au aplicat prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 republicat:

(1) *Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

(2) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:*

a) *în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);*

b) *în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

(3) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(4) *În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

(5) *Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.*

(1) *Daca organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanța pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(2) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.*

În speță, organul fiscal a estimat baza de impunere având în vedere utilizarea carnetelor de facturi fiscale precedent și ulterior celui constatat lipsă, stabilind valoarea medie a veniturilor obținute pe o factură fiscală în sumă de [REDACTED] lei, cu TVA colectată estimată de [REDACTED], valoare ce s-a înmulțit cu 50 de facturi constatate lipsă, rezultând TVA colectată estimată la [REDACTED] lei, constatându-se că estimarea s-a realizat prin identificarea acelor elemente care sunt mai aproape de situația de fapt.

Față de cele mai sus arătate, va constata că decizia nr. 247/2009 emisă de pârâtă este legală în conformitate cu disp art. 67 din O.G. nr. 92/2003, motiv pentru care în baza art. 218 din O.G. nr. 92/2003 și art. 18 din Legea nr. 554/2004 va respinge contestația ca fiind nefondată.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII  
HOTĂRĂȘTE:

Respinge contestația formulată de reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED], S.R.L. fostă S.C. [REDACTED] S.R.L., cu sediul în comuna Vădeni, jud. Brăila, în contradictoriu cu autoritatea pârâtă M.F.P. - A.N.A.F. - DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BRĂILA, cu sediul în Brăila, str. Delfinului nr. 1, jud. Brăila, având ca obiect anulare acte administrativ, ca nefondată.

Cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică de la [REDACTED] 2012.

Președinte,  
[REDACTED]

Grefier,  
[REDACTED]

Red. M.B./14.06.2012

Tehnored. [REDACTED] / 4 ex./ [REDACTED] 2012

Com. 2 ex./ [REDACTED] 2012

Sef serviciu judec.

Georgeta Vasile

Consilier juridic

Liliana Craciun