

ROMANIA
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS
ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. 3764/112/2006

DECIZIA CIVILĂ Nr. 2672

Ședința publică din 28 octombrie 2009

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE:
JUDECĂTORI:

GREFIER:

S-a luat spre examinare – în vederea pronunțării – recursul formulat de către pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI BISTRIȚA-NĂSĂUD, împotriva Sentinței civile nr. 77/CA din 24 februarie 2009, pronunțate de Tribunalul Bistrița-Năsăud în dosarul nr. 3764/112/2006, în contradictoriu cu reclamanta intimată BISTRIȚA privind și pe intimat lichidator pentru Bistrița, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și susținerile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință a termenului din 21 octombrie 2009, care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

CURTEA

Prin sentința civilă nr.77 din 28 febr.2009 pronunțată în dosar nr.3764/112/2006 Tribunalul Bistrița-Năsăud a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta Bistrița împotriva pârâtei DGFP Bistrița-Năsăud. A dispus anularea deciziilor nr.45/29.05.2006 și 84/13.09.2006 ale DGFP precum și deciziile de impunere nr.2697/29.06.2005 , 681/18.07.2006 și nr.691/20.07.2006 ale DGFP – activitatea de inspecție fiscală. S-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale de plată la bugetul consolidat al statului pentru perioada 24.03.2004 – 30.04.2005 în cuantum de și cu titlu de impozit pe venituri microintreprinderilor și impozit pe profit.

În motivarea sentinței s-a reținut că în urma unor controale fiscale realizate de Activitatea de control fiscal de pe lângă DCFP Bistrița-Năsăud pentru perioada aprilie 2004 – 30 apr.2005 în sarcina reclamantei s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată prin decizia de impunere nr.2697/29.06.2005, după cum urmează:

Prin decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare constând în:

- TVA de plată pentru perioada 11.07.2004-30.04.2005
- dobânzi la TVA
- penalități la TVA
- impozit pe profit pentru perioada 24.03.2004-31.12.2004
- dobânzi aferente impozitului pe profit
- penalități aferente impozitului pe profit

- dobânzi aferente

lei

- penalități

lei

Total obligații fiscale suplimentare

lei

Total accesorii aferente obligațiilor suplimentare

lei

Total sume suplimentare de plată

lei

Toate aceste obligații suplimentare au fost stabilite pe baza raportului de inspecție fiscală întocmit în 30.06.2005.

Reclamanta a contestat în totalitate obligațiile fiscale și accesorii stabilite prin decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a soluționat contestația depusă de contribuabil, emițând în acest sens decizia nr. **45/29.05.2006**, prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de ... pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit; s-a desființat parțial decizia de impunere în ce privește impozitul pe profit pentru suma de ... lei reprezentând diferența dintre ... lei și ... lei; s-a desființat total măsurile dispuse prin decizia de impunere privind accesoriiile aferente impozitului pe profit constând în dobânzi ... lei și penalități ... lei; s-a desființat în totalitate măsurile cuprinse în decizia de impunere cu privire la TVA în sumă de ... lei; s-a desființat în totalitate măsurile cuprinse în decizia cu privire la accesoriiile calculate pentru taxa pe valoare adăugată constând în dobânzi ... lei și penalități ... lei; s-a luat act de renunțarea petentei la contestația formulată cu privire la impozitul pe dividende în sumă de ... lei, dobânzi de ... lei și penalități de ... lei.

În legătură cu cele consemnate la punctele 2 și 5 s-a decis ca organele de control să stabilească cu certitudine obligațiile fiscale și accesoriiile.

Urmare deciziei nr. **45/29.05.2006** cu privire la modul de soluționare a contestației, aferent deciziei de impunere nr. 2697/29.06.2005 reclamanta a mai rămas cu următoarele obligații de plată:

- impozit pe profit

lei

- impozit pe dividende

lei

- dobânzi aferente impozitului pe dividende

lei

- penalități aferente impozitului pe dividende

lei

Total obligații de plată 187656 lei.

Tot urmare a deciziei nr. 45/09.05.2006 prin care s-a dispus ca organele de control să stabilească cu certitudine obligațiile fiscale, în data de 14.07.2006 se întocmește un alt raport de inspecție fiscală pe baza căruia se emite decizia de impunere nr. **681/18.07.2006**.

Prin această decizie se stabilesc următoarele obligații fiscale suplimentare pentru perioada 24.03.2004 – 31.03.2005.

1. Impozitul pe profit se diminuează cu suma de ... lei.

2. Majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei pentru perioada 25.07.2004 – 14.07.2006.

3. Taxa pe valoare adăugată în sumă de ... lei pentru perioada 24.03.2004 – 30.04.2005.

4. Majorări de întârziere aferente TVA pentru perioada 25.10.2004 – 14.07.2006 în sumă de ... lei.

Total obligații suplimentare

În data de 20.07.2006 organele fiscale în urma verificării sumei negative a TVA solicitată la rambursare de reclamantă cu control anticipat de ... lei, întocmește raportul de inspecție fiscală în baza căruia se emite decizia de impunere nr. **691/20.07.2006** stabilind obligații suplimentare de plată constând în TVA pe ... lei și majorări de întârziere în

Motivul de fapt invocat este că reclamanta nu a constituit, declarat și virat TVA colectată aferentă veniturilor înregistrate, ca urmare a prestării de servicii efectuate, respectiv transport internațional de persoane, fără a deține toate documentele necesare scutirii de TVA.

Ambele decizii de impunere sunt contestate de reclamantă prin contestația depusă în data de 11.08.2006 și completarea la contestație din 15.08.2006 pe motive de netemeinicie și nelegalitate.

Asupra modului de soluționare a contestației Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud s-a pronunțat prin decizia nr. **84/13.09.2006** astfel:

1. A respins ca neîntemeiată contestația formulată și pe cale de consecință menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin decizia nr. 681/18.07.2006 pentru suma totală de **1.000.000,00 lei** reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit **100.000,00 lei**
- penalități aferente impozitului pe profit **100.000,00 lei**
- TVA de plată **100.000,00 lei**
- dobânzi aferente TVA **100.000,00 lei**
- penalități aferente TVA **100.000,00 lei**

2. A respins ca neîntemeiată contestația cu privire la măsurile cuprinse în decizia de impunere nr. 691/20.07.2006 pentru suma totală de **1.000.000,00 lei** reprezentând TVA **100.000,00 lei**, dobânzi **100.000,00 lei** și penalități **100.000,00 lei**.

În concluzie, obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile rămase în sarcina reclamantei după soluționarea contestațiilor sunt:

1. Obligații fiscale stabilite prin decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005 desființată parțial prin decizia nr. 45/29.05.2006:

- impozit pe profit **100.000,00 lei**
- impozit pe dividende **100.000,00 lei**
- dobânzi aferente impozitului pe dividende **100.000,00 lei**
- penalități aferente impozitului pe dividende **100.000,00 lei**

2. Obligații fiscale stabilite prin decizia de impunere nr. 681/18.07.2006, menținută ca și corespunzătoare prin decizia nr. 84/13.09.2006.

- impozit pe profit (minus) (-) **100.000,00 lei**
- dobânzi aferente impozitului pe profit **100.000,00 lei**
- penalități aferente impozitului pe profit **100.000,00 lei**
- TVA de plată **100.000,00 lei**
- dobânzi aferente TVA **100.000,00 lei**
- penalități aferente TVA **100.000,00 lei**

3. Obligații fiscale stabilite prin decizia de impunere nr. 691/20.07.2006 menținută ca și corespunzătoare prin decizia nr. 84/13.09.2006.

- TVA de plată **100.000,00 lei**
- dobânzi aferente **100.000,00 lei**
- penalități **100.000,00 lei**

Totalul obligațiilor suplimentare de plată către buget fiind:

- impozit pe profit **100.000,00 lei**
- impozit pe dividende **100.000,00 lei**
- TVA **100.000,00 lei**
- dobânzi **100.000,00 lei**
- penalități **100.000,00 lei**

Total general de plată **1.000.000,00 lei**

În vederea soluționării cauzei instanța a încuviințat efectuarea unei expertize judiciare contabile având următoarele obiective:

Expertiza contabilă a fost făcută de expertul () iar în baza prev.art.201 Cod procedură civilă la efectuarea ei a participat din partea reclamantei și expertul ()

Expertiza a concluzionat că reclamanta datorează bugetului de stat suma totală de lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor, T.V.A, dobânzi aferente T.V.A și penalități aferente T.V.A.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a depus la dosar un înscris intitulat obiecțiuni în care arată că dată fiind discrepanța mare dintre quantumul sumelor stabilite de organele fiscale și cele determinate prin raportul de expertiză, nu își poate însuși concluziile expertizei motiv pentru care a solicitat încuviințarea unei noi expertize contabile.

Instanța, în baza prevederilor art.212 alin.2 Cod procedură civilă a încuviințat atât efectuarea unei noi expertize cât și noile obiective propuse de pârâtă.

Situația obligațiilor fiscale aferente perioadei verificate (24.03.2004 – 30.04.2005) stabilite prin a doua expertiză contabilă au fost:

Natura impozitului	Quantum calculat de organele de control - lei -	Quantum stabilit de raportul de expertiză - lei -	Quantum înregistrat de S.C. Cameuro Tour S.R.L. - lei -
Impozit pe venitul microîntreprinderilor	0		
Impozit pe profit			
TVA		0	0
Impozit pe dividende		0	0

Instanța de fond a motivat că obligațiile fiscale stabilite în sarcina reclamantei prin cele două expertize contabile nu sunt identice, dar ele sunt mult mai apropiate între ele decât față de quantumul calculat de organele de control, iar concluziile expertizelor sunt aceleași.

S-a motivat că gradul mai mare de obiectivitate pe care îl presupune o expertiză efectuată de trei experți judiciari față de expertiza efectuată de un singur expert judiciar, justificând însușirea concluziilor celei de a doua expertiză efectuată în cauză, astfel că a admis acțiunea în parte.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs DGFP Bistrița-Năsăud solicitând admiterea recursului și modificarea hotărârii în sensul respingerii acțiunii.

În motivarea recursului a arătat că instanța de fond nu a făcut o analiză atentă a cererilor părților și a susținerilor cu caracter fiscal. În acest sens se arată că în calea administrativ-jurisdicțională de atac reclamanta a înțeles să renunțe la contestație în ceea ce privește impozitul pe dividende și accesorii stabilite suplimentar, astfel că prin decizia nr.45/29.05.2006 organul administrativ jurisdicțional a luat act de renunțare la contestație privind sumele cu acest titlu.

Prin contestația adresată instanței reclamanta critică în întregime decizia nr.45/2006 și decizia nr.84/2006 precum și deciziile de impunere nr.2697/2005, 681/2006 și 691/2006 iar instanța de fond nu se pronunță nici un fel cu privire la cererea reclamantei vizând impozitul pe dividende, concluzionându-se numai asupra sumei totale de plată a reclamantei.

Întrucât în opinia recurente, instanța de fond a făcut aprecieri greșite asupra înțelesului de expertiză în condițiile în care între cele două expertize contabile realizate

seama de concluziile unui raport de expertiză, apreciază că se impune analizarea cauzei sub toate aspectele.

În aceste condiții se susține că este legală decizia nr.45/29.05.2006 referitoare la soluția dată de organul de soluționare a contestațiilor în sensul că se ia act de renunțarea contestatoarei la contestația privind impozitul pe dividende.

În ceea ce privește impozitul pe profit, recurenta arată că reclamanta nu putea fi considerată plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor întrucât aceasta nu a respectat dispozițiile art.104 C.fiscal, respectiv nu a angajat 1-9 persoane în termen de 60 de zile de la data eliberării certificatului de înregistrare.

Impozitul pe profit suplimentar stabilit prin decizia nr.2697/29.06.2005 a fost determinat în mod legal în sarcina reclamantei întrucât, susține recurenta, aceasta nu a înregistrat suma de [redacted] și reprezentând vânzarea a 58 de bilete de transport internațional de persoane. Cu privire la acest aspect organul de inspecție a reținut că în mod greșit anterior s-a calculat și determinat baza de impozitare fără a fi diminuată aceasta cu taxa pe valoarea adăugată, ceea ce a influențat și cuantumul acestei obligații.

Cu privire la TVA s-a apreciat că s-a avut în vedere dispozițiile legale care privesc încadrarea operațiunii în categoria celor care dau drept de scutire la TVA precum și măsura în care contestatoarea a făcut dovada că deține documente justificative prevăzute de O.M.F.P. nr.1846/2003.

Cu privire la această problemă s-a reținut că reclamanta avea încheiate două contracte, unul de închiriere a autocarului cu nr.de înmatriculare BN-03-EKE către [redacted] și un contract de prestări de servicii încheiat cu aceeași societate privind vânzarea de bilete.

În ceea ce privește transportul internațional, recurenta susține că în mod neîntemeiat a fost respinsă contestația prin raportare la dispozițiile legale menționate anterior.

Intimata [redacted] prin reprezentant a solicitat respingerea recursului.

Curtea analizând recursul declarat reține următoarele:

Prin decizia de impunere nr.2697/29.06.2005 s-au stabilit obligații fiscale în sarcina reclamantei [redacted].

Urmare a contestării acestei decizi, DGFP a emis Decizia nr.45/29.05.2006 în care, printre altele, s-a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere în ceea ce privește suma de [redacted] ca diferență dintre suma de [redacted] și suma de [redacted] lei. De asemenea s-au desființat în totalitate măsurile privind accesorii calculate la TVA în sumă de [redacted] lei cu titlul de dobânzi și [redacted] lei penalități. În legătură cu măsurile menționate anterior, s-a decis ca organele de control să stabilească cu certitudine obligațiile fiscale și accesorii. Drept consecință, în aplicarea Deciziei nr.45/2006 s-a întocmit un alt raport de inspecție fiscală în baza căruia se emite Decizia de impunere nr.681/18.07.2006.

Prin Decizia nr.691/20.07.2006 s-au stabilit obligații suplimentare cu titlu de TVA și accesorii.

Cele două decizii au fost contestate, fiind soluționate prin Decizia nr.84/13.09.2006.

1. Cu privire la impozitul pe dividende s-a reținut că în procedura administrativă prealabilă, reclamanta a renunțat la contestația formulată cu privire la impozitul pe dividende și accesorii.

Această soluție se întemeiază pe actul emis de reclamantă cu nr.41 din 9.12.2005, înregistrat la aceeași dată la DGFP Bistrița sub nr.22877. În continutul acestui înscris se menționează în mod expres de către [redacted]

Bistrița următoarele: În ceea ce privește impozitul pe dividende [redacted]

nu înțelegem să-l mai contestăm, apreciind că acesta trebuie achitat, urmând a se face compensarea legală cu TVA de primit”.

Așa se explică faptul că prin contestația înregistrată la 11 aug.2006 sub nr.3537 nici nu se mai fac critici cu privire la obligația fiscală cu titlul de impozit pe dividende și accesorii.

Drept consecință, această obligație fiscală nu a făcut obiect de analiză în decizia nr.84/13.09.2006.

Prin urmare obligația fiscală în sumă de lei cu titlu de impozit pe dividende, de lei dobânzi și enalități nu a fost desființată, astfel că în mod neîntemeiat instanța de fond nu a menținut actele de impunere pentru această sumă.

2. În ceea ce privește obligația cu titlul de impozit pe profit și respectiv impozitul pe venitul microîntreprinderilor, Curtea reține că pentru a se verifica legalitatea obligațiilor stabilite cu acest titlu trebuie verificat dacă reclamanta era obligată al plata impozitului pe profit sau a impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Se constată de către Curte că în mod întemeiat s-a reținut de către organele fiscale că reclamanta era obligată la plata impozitului pe profit întrucât nu a îndeplinit cerința prevăzută de art.100 lit.b din Legea nr-.571/2003, respectiv nu a angajat până la 9 salariați în termen de 60 de zile de la înregistrare.

Pentru aceasta s-a avut în vedere că certificatul de înregistrare nr.J06/244/24.03.2004 a fost eliberat la data de 25.03.2004, iar nu în 7.10.2004 cum susține reclamanta în cererea de chemare în judecată.

Dovada eliberării certificatului la 25.03.2004 este copia acestuia depusă la f.184 în dosarul nr.17506/2005 întocmit de organul fiscal. Certificatul depus de reclamantă la fila 83 dosar fond nu se referă la înregistrarea inițială a reclamantei la Registrul Comerțului ci reprezintă certificatul inițial preschimbabil ca urmare a dobândirii atributului fiscal „R” începând cu 1.11.2004. Este real că acest certificat a fost eliberat la 7.10.2004, dar nu este actul în raport de care se verifică opțiunea reclamantei și respectiv îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor privind plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Drept consecință Curtea reține că reclamanta datora impozit pe profit, iar nu impozit pe venitul microîntreprinderilor, iar obligațiile cu acest titlu s-au stabilit de către organul fiscal la suma de lei, menținută la suma de lei prin decizia nr.45/29.06.

Pentru diferența de lei s-a dispus anularea acestei obligații și verificarea acesteia, desființându-se și accesorii impozitului pe profit.

Prin decizia de impunere nr.681/17.07.2006 s-a stabilit un impozit pe profit în minus de lei, astfel că s-au recalculat dobânzi și penalități de întârziere la suma de lei.

3. Cu privire al TVA corespunzător facturilor întocmite de societatea contestatoare către „grupul de persoane”, curtea apreciază că în mod întemeiat s.a reținut de către organele de control fiscal că operațiunea vizată de TVA nu se include în categoria celor pentru care operează scutirea prevăzută de art.144 alin1. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și din Instrucțiunile date în aplicarea acestei dispoziții legale aprobate prin Ordinul M.F. nr.1846/2003.

Pentru acestea, Curtea a avut în vedere faptul că intimata nu a prestat servicii de transport internațional.

Potrivit înscrisurilor deținute de societatea intimată, aceasta a închiriat autocarul Mercedes cu nr.de înmatriculare BN-03-EKE către aceasta din urmă societate deținând licență de transport internațional pentru acest licență de execuție pentru traseu iar din caietul de sarcini rezultă

În ceea ce privește TVA aferent serviciilor de vânzare de bilete pentru transport internațional, Curtea are în vedere că biletele de transport vizau călătoriile pe ruta România-Spania pentru mijlocul de transport menționat anterior, astfel că nu se poate reține că această operațiune se încadrează în categoria celor scutite de TVA prin art.144 alin.1 Cod fiscal. De altfel chiar modalitatea de facturare, respectiv către "grup de persoane" confirmă faptul că societatea a acționat în baza contractului menționat, în calitate de agent, iar nu în calitate de prestator de servicii conexe transportului internațional.

Față de toate considerentele menționate anterior, Curtea apreciază că obligațiile de plată stabilite prin actele contestate au fost legal și temeinic determinate, astfel că se impune menținerea lor.

Drept consecință, Curtea, în temeiul art.312 alin.1 C.proc.civ. va admite recursul și va respinge acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta [redacted] Bistrița.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
D E C I D E :**

Admite recursul declarat de recurenta D.G.F.P. Bistrița-Năsăud împotriva Sentinței civile nr. 77/CA din 24.02.2008, pronunțată în dosarul nr. 3764/112/2006 al Tribunalului Bistrița-Năsăud, pe care o modifică în sensul că respinge acțiunea formulată de [redacted] BISTRIȚA împotriva pârâtei D.G.F.P. Bistrița-Năsăud ca neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 28 octombrie 2009.

PREȘEDINTE

JUDECĂTORI

GREFIFR

Pentru conformitate
cu originalul.
Grefier,

Red. [redacted]
Dac [redacted] fax.
16.11. 2009