

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

DECIZIA nr.49

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 15 ianuarie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. SA împotriva Sentinței .X. din 5 iunie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică a răspuns recurenta-reclamantă S.C. .X. SA, prin lichidator judiciar .X. IPURL, prin avocat .X., lipsind intimatele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Procedură legal îndeplinită.

Magistratul-asistent a prezentat referatul cauzei, învederând că recursul este declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de lege și faptul că s-au depus la dosar, prin registratura secției, întâmpinare formulată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și o cerere din partea recurentei-reclamantei privind strigarea cauzei la sfârșitul ședinței.

Recurenta-reclamantă a depus la dosar dovada însușirii recursului de către lichidatorul judiciar, având în vedere că societatea a intrat în faliment, și dovada achitării taxei judiciare de timbru în sumă de X lei, arătând că nu mai are alte cereri de formulat.

Înalta Curte pune în discuție excepția lipsei calității de reprezentant a administratorului special .X. care a exercitat calea de atac, excepție invocată prin întâmpinarea formulată în cauză.

Recurenta-reclamantă a solicitat respingerea excepției invocate, susținând că este neîntemeiată în raport cu dovada prezentată.

Înalta Curte respinge excepția lipsei calității de reprezentant a administratorului special .X. care a formulat recursul, invocată prin întâmpinare de către intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., întrucât calea de atac promovată a fost însușită de lichidatorul judiciar .X. IPURL, cum rezultă din Comunicarea nr.X din 14.01.2015, depusă la dosar.

Nemaifiind formulate alte cereri, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul recurente-reclamante în dezbateră recursului.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, a solicitat, în principal, admiterea recursului și modificarea hotărârii atacate, în sensul admiterii acțiunii așa cum a fost formulată, iar, în subsidiar, casarea acestei hotărâri și trimiterea cauzei spre rejudecare, arătând că în cauză se impunea un control de fond, având în vedere circumstanțele concrete, respectiv declarațiile rectificative și refacerea contabilității, pentru verificarea tuturor notelor contabile și împrejurării dacă s-au aplicat sau nu corect facilitățile fiscale.

În conformitate cu dispozițiile art.150 și art.256 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte reține cauza în vederea soluționării.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

1.1. Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. SA, prin administrator special .X., a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de

Administrare Fiscală, desființarea Deciziei nr.346/01.08.2012 privind soluționarea contestației formulate, anularea Deciziei de impunere nr.F-CT .X./23.08.2011 și a Raportului de inspecție fiscală din 23.08.2011 întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și înlăturarea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, în suma totală de .X. lei.

În motivarea cererii, reclamanta a apreciat actele administrative atacate ca fiind nelegale, arătând că, față de circumstanțele concrete ale cauzei, nu se poate proceda la aducerea la îndeplinire a măsurii refacerii evidenței financiar contabile fără refacerea controlului de fond, în cadrul căruia să se stabilească și să se determine obligațiile fiscale certe, lichide și exigibile, raportat la datele suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, cât și la erorile de calcul care influențează rezultatele verificărilor anterioare; până la aducerea la îndeplinire a Dispoziției de masuri nr..X./05.10.2010 nu se poate realiza verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile, stabilit ca obiectiv al controlului fiscal.

În opinia sa, în speță se impunea suspendarea inspecției fiscale curente până la clarificarea situației înregistrării declarațiilor rectificative, cu toate acestea în mod nelegal inspecția a continuat și s-a emis decizia contestată.

De asemenea, organul fiscal a ignorat înscrisurile prezentate, concluzionând neîntemeiat ca societatea a calculat greșit impozitul pe profit pentru perioada 2008-2010 și că și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei, iar în ce privește taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei, organul fiscal în mod nelegal a făcut aplicarea art.143 alin.(2) lit.a) coroborat cu art. 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a stabilit că societatea era obligată să colecteze această taxă.

1.2. Prin întâmpinare, autoritatea fiscală pârâtă a solicitat respingerea acțiunii, ca nefondată, susținând, în esență, că actele atacate sunt legale și temeinice, astfel că în mod corect a fost respinsă contestația reclamantei ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei și ca nemotivată pentru suma de .X. lei.

1.3. Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, prin Sentința .X. din 5 iunie 2013, a respins acțiunea formulată de reclamantă, ca nefondată.

1.4. Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-CT .X./23.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală din 23.08.2011, s-au reținut în sarcina reclamantei, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând: impozit pe profit .X. lei; TVA .X. lei; CAS angajator .X. lei; CAS angajat .X. lei; CAS accidente de muncă .X. lei; șomaj angajator .X. lei; șomaj angajat .X. lei.

Prin Decizia nr.346/01.08.2012 organul de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF, respectiv Direcția Generală, a respins contestația reclamantei pentru suma de .X. lei ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei ca nemotivată.

În ceea ce privește suma de .X. lei, compusă din .X. lei impozit pe profit și .X. lei TVA pentru perioada 2008-2010, a reținut că nu se prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației și nici dovezile pe care se întemeiază, conform art. 1169 Cod civil.

Referitor la suma de .X. lei, s-a reținut că în luna decembrie 2010 reclamanta a diminuat obligațiile fiscale de natura impozitului pe venit din salarii și a contribuțiilor sociale aferente fondului de salarii, prin depunerea unor declarații rectificative aferente perioadei ianuarie 2008-septembrie 2010; diminuarea cuantumului obligațiilor inițiale s-a făcut în baza unor hotărâri AGA ce au anulat bilanțurile anuale depuse pentru anii 2008, 2009 și 2010.

Întrucât aceste hotărâri AGA nu reprezintă documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă, organele de inspecție au stabilit că reclamanta a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 coroborate cu cele ale art. 6 din Legea nr.82/1991 datorând impozit pe venitul din salarii stabilit suplimentar, precum și atribuțiile sociale aferente fondului de salarii în sumă totală de .X. lei.

Prima instanță a reținut că actele administrativ fiscale contestate sunt legale.

Astfel, împrejurarea că cererea nr.X din 31.01.2011, prin care reclamanta a solicitat efectuarea inspecției fiscale generale având ca scop „refacerea controlului de fond începând cu data de 01.04.2002 și până la 31.12.2007 în vederea stabilirii corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale” nu a fost soluționată (și care nu face obiectul prezentului litigiu) nu este de natură să atragă nelegalitatea inspecției fiscale și pe cale de consecință a deciziei de impunere, care au vizat exclusiv perioada 01.01.2008 – 31.12.2010. De altfel, reclamanta nu a argumentează în ce fel o astfel de cerere era de natură să împiedice efectuarea controlului finalizat prin raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, faptul că organul fiscal nu a amânat sau suspendat controlul fiscal nu poate conduce la anularea acestuia și nici a deciziei de impunere, pentru că o astfel de măsură are caracter facultativ, fiind atributul exclusiv al organului fiscal de a aprecia oportunitatea unei astfel de măsuri.

Cum controlul a avut ca obiect verificarea perioadei 01.01.2008 -31.12.2010, în mod corect nu s-a procedat la amânarea sau suspendarea inspecției pe considerentul că există un litigiu pe rolul Tribunalului .X., având ca obiect obligația de a înregistra declarațiile rectificative aferente perioadei aprilie 2002 - decembrie 2007, perioadă care nu era inclusă în control.

Declarațiile rectificative pentru anii 2008-2010 au fost înregistrate la organul fiscal anterior începerii controlului, aspect ce rezultă chiar din Sentința civilă nr.X/CA/ 28.04.2011 a Tribunalului .X., în care se consemnează că la 10.03.2011 reclamanta a depus la dosar cerere completatoare privind refuzul nejustificat de înregistrare a declarațiilor rectificative aferente perioadei ianuarie 2008 – septembrie 2010, pentru ca în ședința din 21.04.2011 ”reprezentantul convențional al reclamantei să depună la dosar o cerere de renunțare la judecata cererii completatoare”.

De altfel, așa cum rezultă din Decizia civilă nr. X/01.08.2012, ca urmare rămânerii irevocabile sentinței sus menționate, au fost

înregistrate și declarațiile rectificative aferente perioadei aprilie 2002 - decembrie 2007, dispunându-se efectuarea unei inspecții fiscale, concretizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală .X./21.12.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./21.12.2011, aspect necontestat de reclamantă.

Referitor la critica privind calculul greșit al impozitului pe profit pentru perioada 2008-2010 ca urmare deducerii eronate a sumei de .X. lei, înscrisă în factura nr. .X./12.09.2008 emisă de S.C. .X.SRL, prima instanță a reținut că nu a fost susținută de niciun argument de fapt și de drept.

Organul fiscal a apreciat că suma de .X. lei reprezentând TVA nu este deductibilă, nefiind întrunite condițiile art.21 coroborat cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, societatea nefiind în măsură să prezinte un contract de sponsorizare, nici în fața instanței reclamanta nu a administrat o astfel de probă

În fine, în ceea ce privește critica referitoare la suma de .X. lei TVA aferentă bunurilor livrate către firma .X. din Belgia în valoare totală de .X. lei, de asemenea, reclamanta nu a prezentat vreo probă în sprijinul susținerii sale, de altfel nici cu ocazia inspecției fiscale sau a soluționării contestației nu a prezentat o dovadă în acest sens.

Așa fiind, reclamanta neprezentând un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA pentru firma belgiană, în mod corect au apreciat organele fiscale că potrivit art.143 alin.(2) lit.a) coroborat cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003, societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de .X. lei, operațiunea nefiind scutită de această taxă.

2. Calea de atac exercitată

2.1. Împotriva acestei soluții a formulat recurs autoritatea comercială reclamantă care a invocat motivul prevăzut la art.304 pct.9 Cod procedura civilă – 1865 și a susținut, în esență, următoarele critici:

- actele administrative fiscale atacate: Decizia nr.346/2012, Decizia de impunere nr.F-CT.X./2011 și Raportul de inspecție fiscală din 23.08.2011, sunt nelegale, fiind lovite de nulitate, ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.101 alin.(2) lit.d) și art.104 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, deși

exista o situație obiectivă care conducea la amânarea începerii, respectiv, imposibilitatea continuării inspecției fiscale;

- astfel, a argumentat recurenta-reclamantă, prin Sentința nr..X./CA din 28.04.2011 pronunțată de Tribunalul .X., organele fiscale au fost obligate să înregistreze declarațiile rectificative aferente perioadei aprilie 2002 – decembrie 2007;

- cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă unei livrări de bunuri în valoare de .X. lei, instanța de fond a reținut în mod greșit că această operațiune nu era scutită de această taxă.

În concluzie, recurenta-reclamantă a solicitat admiterea recursului și a acțiunii formulate, cu consecința anulării actelor administrative fiscale și înlăturării obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei, stabilite în mod suplimentar de către organele fiscale.

2.2. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., a depus întâmpinare prin care a invocat excepția nulității recursului, acesta fiind formulat prin administratorul special .X. și administratorul judiciar Constantin Fănica, persoane fără calitate juridică, deoarece în conformitate cu prevederile Legii nr.85/2006, în Dosarul nr.62/118/2002 fusese numit administrator judiciar/ lichidator judiciar .X. IPURL.

Pe fond, autoritatea fiscală intimată a solicitat respingerea recursului, susținând că hotărârea instanței de fond este legală și temeinică.

3. Soluția instanței de recurs

3.1. În ceea ce privește excepția nulității recursului, invocată de autoritatea fiscală intimată, aceasta a fost respinsă, așa cum rezultă din practica acestei decizii, cererea de recurs fiind însușită de lichidatorul judiciar al societății comerciale recurente, cu Actul nr.X/ 14.01.2015, emis de .X. IPURL .X., depus de apărătorul recurente la dosarul cauzei.

3.2. În ceea ce privește recursul formulat, acesta este nefondat pentru considerentele care vor fi prezentate în continuare.

Din actele și lucrările dosarului rezultă că prin raportul de inspecție fiscală finalizat la data de 23.08.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CT .X./23.08.2011 emisă de

DGFP .X., în sarcina societății comerciale recurente au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei, pentru perioada 1.01.2008 – 31.12.2010, constând din:

- .X. lei, impozit pe salarii;
- .X. lei, șomaj angajator;
- .X. lei, șomaj angajator;
- .X. lei, CAS angajator;
- .X. lei, CAS angajați;
- .X. lei, CAS angajator;
- .X. lei, CAS angajați;
- .X. lei, accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei, fond de garantare;
- .X. lei, concedii și indemnizații;
- .X. lei, impozit pe profit;
- .X. lei, TVA.

Prin Decizia nr.346/9.08.2012 emisă de ANAF prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost respinsă contestația fiscală formulată de societatea comercială, ca neîntemeiată, în ceea ce privește suma de .X. lei și ca nemotivată, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Instanța de fond, așa cum s-a reținut în expunerea rezumativă prezentată la pct.1 al acestor considerente, a respins acțiunea formulată de societatea comercială constatând, în esență, că actele fiscale atacate sunt legale și temeinice.

În ceea ce privește recursul formulat, așa cum s-a arătat la pct.2.1. al acestor considerente, societatea comercială a susținut, în primul rând, în esență, că actele fiscale sunt nelegale, fiind lovite de nulitate ca urmare a faptului că inspecția fiscală a fost efectuată și finalizată prin RIF din data de 23.08.2011, cu încălcarea prevederilor art.101 alin.(2) lit.d) și art.104 alin.(4) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit art.101 alin.(2) lit.d) fraza II din Codul de procedură fiscală: „amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita o singură dată, pentru motive justificate”, iar potrivit prevederilor art.104 alin.(4) Cod procedura fiscală: „conducătorul

inspecției fiscale competente poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta”.

În cauză, așa cum rezultă din Cap.I al RIF din 23.08.2011, în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-CT.X..04.2011 și a Ordinului de serviciu nr.F-CT .X./ 14.06.2011, organele de control au efectuat o inspecție fiscală începând cu data de 9.06.2011, în vederea verificării modului de constituire și virare a impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat pentru perioada 1.01.2008 și până la 31.12.2010.

Societatea comercială a solicitat inițial, cu cererea nr.2145/ 5.05.2011, amânarea datei de începere a inspecției fiscale în temeiul art.101 alin.(2) lit.d) din Codul de procedură fiscală, iar în temeiul art.104 alin.(4) a solicitat la data de 27.07.2011 suspendarea inspecției fiscale, motivat de faptul că prin Sentința nr..X./CA/28.04.2011 pronunțată de Tribunalul .X. s-a dispus ca organele fiscale să înregistreze declarațiile rectificative pentru perioada aprilie 2002 – decembrie 2007, întocmite de societatea comercială recurentă.

De menționat, așa cum a reținut și instanța de fond, că Sentința nr.X/2011 a rămas irevocabilă prin Decizia nr..X./CA din 3.10.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X., deci ulterior finalizării inspecției fiscale, prin RIF din 23.08.2011 și DIF nr.F-CT .X./ 23.08.2011.

Pe de altă parte, așa cum s-a precizat mai sus, inspecția fiscală finalizată prin RIF din 23.08.2011 a cuprins perioada 1.01.2008 – 31.12.2010, ulterioară perioadei avute în vedere de cele două hotărâri judecătorești: aprilie 2002 – decembrie 2007.

Astfel fiind, faptul că organele fiscale nu au amânat și nici nu au suspendat efectuarea inspecției fiscale nu a reprezentat încălcarea prevederilor art.101 alin.(2) lit.d) și art.104 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, susținerile societății comerciale neconstituind motive justificate, în sensul prevederilor legale invocate, din moment ce priveau o perioadă anterioară celei vizate de inspecția fiscală finalizată cu RIF din 23.08.2011.

Cu alte cuvinte, instanța de recurs reține că instanța de fond a interpretat și aplicat în mod corect prevederile art.101 alin.(2) lit.d) și art.104 alin.(4) Cod procedură civilă fiscală.

De asemenea, reține că organele fiscale și-au exercitat în limitele legii dreptul de apreciere, în ceea ce privește amânarea începerii inspecției (pct.98.1 din Normele de aplicare a art.101 din Codul de procedură fiscală: „la cererea temeinic justificată..., organul de inspecție fiscală poate aproba amânarea datei începerii fiscale...”), cât și în ceea ce privește suspendarea inspecției fiscale (art.2 lit.f) din Ordinul nr.14/2010: „inspecția fiscală poate fi suspendată... la solicitarea contribuabilului ca urmare a apariției unei situații obiective...”), constatând în mod judicios inexistența unui/ unor motive justificate/ temeinic justificate.

Astfel fiind, instanța de recurs constată că refuzul organelor fiscale de a amâna începerea și, respectiv, de a suspenda efectuarea inspecției fiscale nu reprezintă un refuz nejustificat de natură să afecteze legalitatea inspecției și actelor administrative fiscale atacate în cauza de față, conduita organelor fiscale fiind conformă cu prevederile legale mai sus citate.

De altfel, pentru perioada 1.04.2002 – 31.12.2007, a fost efectuată o altă inspecție fiscală, fiind emisă Decizia de impunere nr.1.X./21.12.2011, menținută prin Decizia nr.490/ 19.12.2012 emisă de ANAF, care au fost atacate de societatea comercială separat în Dosarul nr..X./2013 al Curții de Apel .X., în care s-a pronunțat Sentința nr.X/09.10.2013, aflată în recurs la această dată.

În concluzie, instanța de fond a înlăturat în mod justificat criticile care au vizat refuzul organelor fiscale de a amâna și respectiv, de a suspenda efectuarea inspecției fiscale.

În al doilea rând, în recursul formulat, societatea comercială a susținut că sentința pronunțată de instanța de fond este nelegală și netemeinică în ceea ce privește TVA în valoare de .X. lei, susținere nefondată.

Astfel, este necontestat că suma de .X. TVA a fost calculată pentru bunuri în valoare de .X. lei, livrate unei societăți comerciale din Belgia, pentru care societatea comercială furnizoare – recurenta-reclamantă în cauză, nu a fost în măsură să probeze că i-a fost comunicat „un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA”, cum

cer prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal pentru a putea beneficia de scutirea de TVA.

În consecință, instanța de fond a reținut în mod legal că organele fiscale au calculat TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) Cod fiscal, dispozițiile art.143 alin.(2) lit.a) nefiind incidente.

Astfel fiind, având în vedere considerentele prezentate mai sus, rezultă că soluția instanței de fond, precum și actele fiscale atacate, sunt legale și temeinice, recursul fiind nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de S.C. .X. SA împotriva Sentinței .X. din 5 iunie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 15 ianuarie 2015.

XXXXXX