

ROMANIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECTIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL DOSAR NR...
DECIZIA CIVILĂ NR....
ȘEDINȚA PUBLICA DIN ...

ot se află pronunțarea asupra recursului formulat de reclamanta S.C. „I ... T împotriva sentinței civile nr.... pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr.... în contradictoriu cu pârătele - intimat DIRECȚIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘ și ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA, având ca obiect anulare acte.

La apelul nominal, lipsă părțile.

Procedura completă. Dată fără citarea părților.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care se constată depuse la dosar prin serviciul de registratură al instanței, concluzii scrise formulate reclamanta recurentă și pârâta intimată DGFP Timiș.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 04.12.2008, încheiere care face parte integrantă din prezenta hotărâre, când instanța, pentru a da posibilitatea părților de a formula concluzii scrise, a amânat pronunțarea pentru azi

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr.... pronunțată în dosar nr.... Tribunalul Timiș a respins ca nefondată acțiunea precizată a reclamantei SC I .. împotriva pârăților DIRECȚIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘ și ADMINISTRAȚIA FINANCIARA TIMIȘOARA , având ca obiect cererile de anulare a deciziei nr./... emisa de pârâta DGFP Timiș, prin care a fost soluționată contestația înregistrată sub nr....

- anularea Deciziei de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisa de DGFP Timiș;

- anularea actelor administrative care au stat la baza emiterii deciziei de impunere și a celor prin care a fost soluționată contestația și anume Raportul de inspecție fiscală nr.... întocmit de inspectori din cadrul DGFP Timiș, și a procesului verbal încheiat la ...; exonerarea reclamantei de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală în cuantum total de ...

În motivate, instanța a reținut că prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .. de către DGFP Timiș, întocmit în urma controlului efectuat de către pârâta privind verificarea impozitului de profit și TVA și respectarea disciplinei financiar contabile s-a reținut în sarcina reclamantei obligația de plată a următoarelor sume:

impozit pe profit : diferențe ... lei, majorări de întârziere penalități ... Lei , amenzi contravenționale ... lei.

În baza acestui raport de inspecție a fost întocmită decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală în sarcina reclamantei.

Împotriva acestor acte fiscale, reclamanta a formulat contestație administrativă care a fost respinsă prin decizia .. emisa de către DGFP Timiș ,

Împotriva acestei decizii, reclamanta a formulat contestație, pe care tribunalul o considera neîntemeiată, urmând să o respingă pentru următoarele considerente:

Organul de control a constatat că reclamanta în anul 2004 a efectuat lucrări de reparații drumuri comunale în baza contractelor încheiate cu primăriile din ...

Pentru a justifica cheltuielile cu combustibilul a înregistrat în contabilitate bonuri de consum, însă din aceste banuri nu rezulta realitatea consumurilor, nefiind corelate cu foile de parcurs, pentru a se observa efectiv cit carburant a fost consumat.

În atare situație, așa cum arată pîrita în obiecțiunile formulate la raportul de expertiză, foaia de parcurs îndeplinește condițiile prev. de art.6 din L82/1991, în carelație cu bonul de consum îndeplinind calitatea de document justificativ.

Așa fiind, tribunalul a constatat, contrar opiniei expertului, care expune sumăr și generic mai multe prevederi legale, pe care reclamanta le-ar fi respectat, înregistrările în contabilitate în ceea ce privește consumul de carburanți nu au **fost** făcute conform legii.

- În ceea ce privește determinarea prin estimare a cheltuielilor de către inspectorii fiscali, tribunalul, deși expertul menționează fără nici un suport legal sau probator că nu sunt îndeplinite condițiile pentru determinarea prin estimare a cheltuielilor, constată că organul de control a procedat corect și legal, deoarece în iisă - unor înregistrări legale în contabilitate nu s-a putut determina mărimea bazei de impunere, procedându-se în conformitate cu art. 66 indice 1 din OG 9212003.

O altă constatare a organului de control în timpul controlului efectuat a fost aceea că reclamanta nu a condus contabilitate de gestiune, neputând determina costurile efective efectuate de societate pentru fiecare contract în parte, procedându-se la stabilirea bazei de impunere prin estimare, în mod corect.

Reclamanta a depus la dosar facturi emise după recepția lucrărilor, ceea ce presupune că la data semnării procesului verbal de recepție lucrările au fost finalizate și în consecința consumurile ulterioare de materiale pentru reparații și combustibil nu se mai justifică.

Aceeași situație este și în ceea ce privește consumurile de materiale pentru reparații consumate ulterior recepției finale ale lucrărilor, cheltuieli nedeductibile fiscal.

Finalizarea lucrărilor de reparații drumuri a avut loc anterior consumurilor de materiale și carburanți constatate de către organul de control nejustificate, nu au fost cuprinse în situațiile de lucrări și în concluzie nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile și implicit nu au dat dreptul de deducere a TVA.

Având în vedere că reclamanta nu a achitat la termen obligațiile fiscale' în conformitate cu art. 115,116 și 121 din OG 9212003 rep, pârâta a calculat accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

În consecință, tribunalul a constatat și a reținut că organele de control corect și legal au emis raportul de inspecție fiscale, iar DGFP Timiș, în mod legal a respins ca neîntemeiată contestația reclamantei, motiv pentru care în conformitate: cu art.18 din L nr. 554/2004 a respins acțiunea.

În cauză, a declarat recurs reclamanta SC I .. solicitând modificarea sentinței și admiterea acțiunii

Recurenta critică prima instanță pentru că și-a însușit constatările eronate și nelegale ale organelor fiscale apreciind că „foaia de parcurs îndeplinește condițiile prevăzute de art. 6 din legea 82/1991 "și „contrar opiniei expertului, care expune sumăr și generic mai multe prevederi legale, pe care reclamanta le-ar fi respectat, înregistrările în contabilitate în ceea ce privește consumul de carburanți nu au fost făcute conform legii", că organele fiscale ar fi procedat corect la determinarea prin estimare a cheltuielilor „deoarece în lipsa unor înregistrări legale în contabilitate nu s-a putut determina mărimea bazei de impunere, procedându-se în conformitate cu art.66¹ din OG nr.92/2003", precum și pentru că „reclamanta nu a condus contabilitate de gestiune" și „a depus la dosar

facturi emise după recepția lucrărilor". Soluția instanței este nelegală pentru că nu a observat că actele fiscale au fost încheiate de pârâtă cu încălcarea dispozițiilor legale din Codul de procedură fiscală și Codul fiscal.

Astfel, din documentele depuse la dosarul cauzei și din raportul de expertiză contabilă judiciară, rezultă cu claritate că societatea a organizat evidența contabilă „în funcție de specificul activității desfășurate”, că documentele prezentate controlului erau suficiente pentru a considera cheltuiala deductibilă din punct de vedere fiscal, că foaia de parcurs, diagrama tahograf ori fișa activității zilnice nu sunt documente justificative prevăzute de legislația în materie contabilă și fiscală, care trebuie obligatoriu să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, că toate lucrările efectuate au fost recepționate de către beneficiari iar obligațiile fiscale corespunzătoare facturilor emise au fost achitate, **și că** nu sunt îndeplinite cerințele legale pentru determinarea înarea prin estimare a cheltuielilor de către inspectorii fiscali.

Legea nr. 82/1991 a contabilității prevede la art. 6 că "(9) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. (2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz: ", însă problema care se pune nu este aceea că foaia de parcurs, în corelație cu bonul de consum, are calitatea de document justificativ, așa cum a reținut instanța de fond, ci dacă există o dispoziție legală care să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor, la calculul obligațiilor fiscale, de obligativitatea întocmirii foii de parcurs.

Nici în Titlul II - Impozitul pe profit, nici în Titlul VI - Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal sau în normele metodologice date în aplicarea acestora nu există dispoziții care să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor de întocmirea unor astfel de documente.

Principiul legalității, enunțat expres și în Constituția României, dispune că impozitele și taxele se pot stabili numai prin acte ce au forța juridică a legii; se apreciază că acest principiu are în dreptul fiscal un rol dominant, cu consecința limitării libertății de mișcare a interpretului, în sensul că nici organul administrativ nu poate să creeze, prin interpretare, noi impozite sau să adauge condiții neprevăzute de lege, dar nici contribuabilul nu poate acționa în interesul său, extinzând analogie - excepțiile, scutițiile, etc.

În consecință se admite că regula interpretării stricte a textului fiscal, regula fundamentală de interpretare în dreptul fiscal, își are aplicația tocmai în principiul legalității și în rolul predominant al acestuia, fapt care nu mai lasă multă libertate de acțiune altor principii ale dreptului în acest domeniu.

Regula de interpretare strictă (ad literam) se aplică în general tuturor textelor fiscale, atât textelor de "asietă", adică acelor prin care se stabilește sfera de aplicare a unui impozit, cât și a celor "de exonerare".

De asemenea, concluzia instanței că organele fiscale au procedat corect la determinarea prin estimare a bazei de impozitare, deși societatea a prezentat controlului documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, vine în contradicție cu dispozițiile imperative ale art. 67 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora numai în situația în care organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare și sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Aceasta este și opinia expertului contabil: motivarea că "*in lipsa unor înregistrări legale în contabilitate nu s-a putut determina mărimea bazei de impunere*" nu corespunde situației fiscale reale. Toate înregistrările din contabilitate au avut la bază

documente justificative întocmite cu respectarea prevederilor Legii nr. 82/1991. O parte dintre aceste cheltuieli nu au fost luate în considerare de către organele fiscale, cu motivarea nelegală că ar fi trebuit întocmite și alte documente justificative, ceea ce contravine prevederilor legale citate anterior.

Faptul că, în absența contabilității de gestiune, s-a procedat la stabilirea bazei de impunere prin estimare cu neluarea în considerare a unor cheltuieli înregistrate corect, având la baza documente justificative corect întocmite, așa cum s-a dovedit și cu expertiza contabilă efectuată în cauză, contravine dispozițiilor imperative ale art. 67 din Codul de procedură fiscală (fost art. 66¹), citate anterior.

Raportul de inspecție fiscală, precum și decizia de impunere și cea prin care a fost soluționată contestația se întemeiază pe o situație de fapt nereală, contrar dispozițiilor art. 5, 6, 7 din Codul de procedură fiscală,

În ceea ce privește aplicarea unitară a legislației fiscale, exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta soluțiile fiscale admise de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și exercitarea rolului său activ, care presupune examinarea din oficiu a stării de fapt reale pe baza tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și dispozițiilor art. 94 și 105 din Codul de procedură fiscală, respectiv obligativitatea verificării bazelor de impunere, a tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale.

Astfel, faptul că, datorită emiterii facturilor fiscale anterior recepției finale a lucrărilor, organele fiscale au considerat că toate cheltuielile efectuate după această **data și până** la îndeplinirea întocmai a obligațiilor asumate prin contracte nu mai pot fi luate în considerare, reprezintă o nesocotire a prevederilor legale citate. Altfel spus, sunt recunoscute în totalitate veniturile, dar cheltuielile, deși efectuate în scopul realizării acelor venituri, nu sunt considerate deductibile în baza unei simple presupuneri a organelor fiscale, nedovedită prin nici una dintre probele administrate.

Examinând recursul reclamantei în raport cu motivele invocate și cu cele din oficiu prev. de art. 304 Cod procedură civilă, se constată că este fondat, motiv pentru care se va admite împotriva sentinței civile nr.... Pronunțată în dosar ... al Tribunalului Timiș, se va modifica sentința în tot, în sensul că se va admite acțiunea precizată formulată de reclamanta SC I .. împotriva pârâtelor Administrația Finanțelor Publice Timișoara și D.G.F.P Timiș - Activitatea de control fiscal, se va anula decizia de impunere nr.... emisă de pârâta II, Decizia nr... Proccesul verbal nr... încheiate de aceeași pârâta privind obligarea reclamantei de a plăti suma de ... lei reprezentând debit fiscal și se va exonera reclamanta de plata acesteia, pentru că

Prin decizia de impunere fiscală nr. ... pârâta DGFP Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș a impus reclamanta la plata sumei de ... cu titlu de impozit pe profit și TVA cu accesorii aferente, urmare la încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. ... și anexele întocmite, așa cum se menționează în finalul deciziei de impunere fiscală referitor la „dispoziții finale”.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, controlul a fost exercitat urmare la adresa nr. ... emisă de Instituția Prefectului Județului Timiș și perioada verificată a fost anul 2004.

Prin acest act de control fiscal, pârâta DGFP Timiș a reținut, la capitolul referitor la impozit pe profit, că din verificarea documentelor puse la dispoziție, în anul 2004, societatea a înregistrat în contabilitate profit contabil, cuantumul acestuia la data de ... conform bilanțului contabil depus de AFP Timișoara sub nr. ... fiind de ... lei.

Conform declarației de impozit pe profit, depusă de AFP Timișoara sub nr. 89322/25.02.2005. impozitul pe profit calculat de societate și aferent anului 2004 a fost de ... lei.

Conform celor înscrise în procesul verbal anexat la prezentul raport, au fost stabilite, ca urmare a relațiilor economice dintre SC I ... și primăriile M.. iferențe de impozit pe profit și accesorii, în baza prevederilor art. 19, alin(1), art. 21, alin(4)lit. f, art.17 alin.(1), art. 19 alin(1), art.114 alin(1), art.116 alin(1) din OG 92/2003rep.,HG 1513/2003, HG 67/2004 și HG 784/2005, după cum urmează: ... lei - diferențe de impozit pe profit, ... lei dobânzi, ... lei penalități de întârziere. Accesoriile au fost calculate până la data de 28.12.2005.

Referitor la TVA, pârâta a reținut că din verificarea prin sondaj a documentelor supuse verificării,rezultă că societatea a înregistrat în contabilitate TVA de plată,a depuss la termenele legate deconturile de TVA și a completat jurnalele de vânzări și cumpărări conform prevederilor legale.

Conform celor înscrise în procesul verbal anexat la prezentul raport, au fost stabilite, ca urmare a relațiilor economice dintre SC I .. și primăriile M ... diferențe de TVA și accesorii, în baza prevederilor art. 145, pct.3, art.5.114 alin(1)), art.116 alin(1) din OG 92/2003rep.,HG 1513/2003, HG 67/2004 și HG 784/2005, după cum urmează: ...lei - diferențe de TVA, ...lei dobânzi, ... lei penalități de întârziere. Accesoriile au fost calculate până la data de 28.12.2005.

La capitolul IV, „Alte constatări”, se menționează că prin procesul verbal anexat la prezentul raport de inspecție fiscală , a fost verificată disciplina financiar contabilă pe anul 2004 , fiind stabilite amenzi contravenționale în sumă de ... A fost întocmit proces verbal de contravenție nr.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală atacat, în tãmeiul căruia s-a stabilit impunerea pe seama reclamantei, rezultă ca acesta nu este motivat în fapt rezumându-se la o înștiințare de dispoziții legate în baza cărora a calculat impozitul pe profit și TVA cu accesorii.

Art.109 alin 1 Cod procedură fiscală, prevede expres, referitor la rezultatul inspecției fiscale, că rezultatul acesteia va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal,iar aliniatul 2 din articol dispune că la finalizarea inspecției fiscale,raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere fiscală.

Așa cum a rezultat din conținutul raportului de inspecție fiscală în litigiu, acesta nu conține nici o prezentare a stării de fapt fiscale care a generat impunerea, deci raportul este nelegal în raport cu dispoziția legală suscitată.

Decizia de impunere nr.227/104/2/18.1.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală sus-arătat, menționează că impozitul pe profit suplimentar s-a calculat pentru nejustificarea, cu' documente legal întocmite, a consumurilor de carburanți și sorturi de piatră, în scopul realizării de venituri impozabile pe profit și se invocă temeiul de drept al impuner ca fiind art.19 alin. 1 lit. pct., din Legea nr.571/2003, iar în privința TVA, motivarea în drept a obligației stabilite a constat în nejustificarea utilizării în scopul realizării de operațiuni impozabile a combustibilului și pieței de diverse sorturi, în valoare totală de ...lei; nevirarea la termenele scadente a TVA stabilită suplimentar prin procesul verbal de control nr.... așa cum a fost calculat prin situația anexă nr. 114, cu procentele prevăzute de HG 1513/2002,HG 67/2004, HG 784/2005, iar ca temei de drept a fost invocat pentru debitul principal, art. 145 alin. lit. pct.3 din Legea nr. 571/2003, privind TVA aferent operațiunilor taxabile.

° Potrivit art.65 alin. 2 Cod procedură fiscală privitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, organul fiscal are sarcina de aa motiva decizia de impunere pe

bază de probe sau constatări proprii, iar art. 87 Cod procedură fiscală prevede, de asemenea, că decizia de impunere trebuie să îndeplinească cerințele prev. de art. 43 din Cod, iar art. 43 alin. 2 lit. e) și f) dispune că actul fiscal trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept.

Din analiza deciziei de impunere fiscală în litigiu nu rezultă probele și constatările proprii ale organului fiscal, la care face referire art. 65 alin. 2 Cod procedură fiscală suscitată, deci nu este motivată în fapt, ceea ce duce la constatarea că a fost încheiată cu încălcarea dispozițiilor legate enumerate din Codul de procedură fiscală, ceea ce se constituie într-o vătămare a dreptului reclamantei de a se putea apăra în cunoștință de cauză, fiind îndeplinită astfel cerința art. 1 alin. 1 din legea 554/2004, motiv pentru care Curtea constată că nefondat a fost respinsă acțiunea, prin sentința recurată care a preluat automat considerentele exprimate de pârâtă în decizia emisă în procedură prealabilă sau în întâmpinări.

În consecință, recursul se admite, așa cum s-a arătat anterior, reținându-se totodată că și pe fondul impunerilor acesteia încalcă dispozițiile legate, în primul rând urmare la lipsa evidențierii în Raportul de inspecție fiscală a modului de calcul al impunerilor prin metoda estimării, despre care se afirmă, prin decizia în procedură prealabilă și prin întâmpinări, că a stat la bază calculul acestora.

Astfel, art. 67 alin. 1 Cod procedură fiscală prevede expres că dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, iar estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. "

Art. 67 alin. 2 Cod procedură fiscală prevede că, în situațiile de estimare a bazei de impozitare, organul fiscal va avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere în cauză, nu relevă nici unul din elementele la care fac referire textele legale suscitată, astfel că afirmațiile cuprinse în decizia nr. 128/60/2006, emisă de pârâtă în procedura prealabilă, nu pot suplini, legal, omisiunea justificării calculului prin estimare, așa cum prevede textul legal sus-amintit.

Trebuie evidențiat, de asemenea, că nici considerentele exprimate în decizia în procedură prealabilă, legate de consumurile de carburanți și de obligația reclamantei de a justifica cheltuielile cu combustibilul cu foaia de parcurs, nu este susținută prin dispoziții normative cuprinse în legislația fiscală, ceea ce recunoaște de altfel și pârâta DGFP Timiș, la fila 3 din aceeași decizie.

Este nesusținută legal și măsura pârâtei de a considera nedeductibile fiscal cheltuielile cu consumurile de materiale specifice reparațiilor de drumuri și combustibil consumate ulterior semnării situației de lucrări și facturării acestora, pentru că nu se regăsesc în veniturile respective, atâta timp cât pârâta și-a întemeiat măsura doar pe considerentul că reclamanta nu a condus o contabilitate de gestiune, după cum se afirmă în decizia în procedură prealabilă, fără a se indica temeiul de drept care duce la stabilirea caracterului nedeductibil fiscal al unor cheltuieli în lipsa unei asemenea contabilități.

Raportat la dispozițiile cuprinse în Codul de procedură fiscală, privitoare la inspecția fiscală, care se consemnează într-un raport, în temeiul căruia de emite ulterior decizia de impunere fiscală, norme analizate ulterior în recurs, instanța de rezurs va anula și procesul verbal din 16.1.2007 încheiat de organul fiscal, privitor la situația analitică a consumurilor de materiale pentru reparații, și în baza căruia s-a întocmit și raportul de inspecție fiscală atacat, așa cum se menționează la pagina 5 din decizia în procedură prealabilă, constatându-se că acesta se înscrie în cadrul operațiunilor administrative ce au stat la baza emiterii actelor fiscale atacate, în sensul art. 18 alin. 2 din Legea 554/2004.

În concluzie, pentru considerentele expuse recursul reclamantei se admite așa cum s-a precizat ulterior, cu obligarea pârâtelor la cheltuieli de judecată în ambele instanțe, reprezentând taxe de timbru în sumă de 45 lei, față de reclamantă conform art.274 Cod procedură civilă.

PENTRU ACESTE MOTIVE

**ÎN NUMELE LEGIT
DECIDE**

Admite recursul declarat de reclamanta SC I .. împotriva sentinței civile nr.602/30.V1.2008 pronunțată în dosar nr.5531.1/30/2006 al Tribunalului Timiș.Modifică sentința în tot și admite acțiunea precizată formulată de reclamanta .. Timișoara împotriva pârâtelor AFPublice a Municipiului Timișoara și DGFP TIMIS - Activitatea de control fișcal și anulează decizia de impunere nr... emisă de pârâta II Decizia nr. .. Raportul de inspecție fiscală nr.... Si procesul verbal dn 16.1.2006 încheiate de aceeași pârâta privind obligarea reclamantei de -a plati suma.... lei reprezentând debit fiscal și exonerează reclamanta de plata acestei

Pronunțată în ședința publică din data ...