

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

**Decizia nr.1840**

**Dosar nr.1250/3/2011**

**Ședința publică de la 8 aprilie 2014**

<b>Președinte:</b>	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

\*\*\*\*\*

S-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Regională a Finanțelor Publice .X.(fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X.) pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii împotriva Sentinței nr. X din 6 aprilie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile în fond și concluziile părților au avut loc în ședința publică din data de 25 martie 2014, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, în aceeași compunere, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru astăzi, 8 aprilie 2014, când a hotărât următoarele.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal reclamanta .X.SRL a chemat în judecată pe pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X din 29.04.2011 și a raportului de inspecție fiscală întocmit la data de 21.04.2011 de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X..

În esență reclamanta a susținut că prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/29.04.2011 și raportul de inspecție fiscală din 21.04.2011 au fost stabilite obligații de plată la bugetul de stat în sumă totală de .X.lei reprezentând impozit pe dividende, impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora pe care societatea nu le datorează .

Reclamanta contestă întreaga creanță stabilită în sarcina sa prin actele administrativ fiscale atacate pe care le apreciază ca fiind în principal nelegale și în subsidiar netemeinice.

Cu privire la considerentele de nelegalitate s-a invocat nulitatea actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art. 98 alin 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, apreciind că extinderea verificării pentru o perioadă mai mare de 3 ani, respectiv pentru

perioada cuprinsă între 01.04.2003-31.12.2007, s-a făcut fără temei legal, fapt producător de prejudicii.

Reclamanta a invocat nulitatea actelor administrative atacate și pentru încălcarea prevederilor art.104 alin 1 și alin 4 și 5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, din raportul de inspecție fiscală, rezultând că inspecția a fost efectuată pe o perioadă de 2 ani și 6 luni , începând în data de 09.10.2008 și finalizându-se în data de 20.04.2011.

Deși s-a menționat că inspecția fiscală a fost suspendată în temeiul art.104 alin 4 din OG nr.92/2003 și al art.2 lit. a ) din OMFP Nr. 708/2006, din data de 09.02.2009 până la primirea răspunsurilor la controalele încrucișate solicitate, s-a arătat că tot a rămas o perioadă de inspecție fiscală de 1 an, deci cu mult peste cele 3 luni permise de lege.

În ceea ce privește fondul raportului juridic litigios s-au contestat atât debitele principale cât și accesoriile aferente pentru următoarele arătându-se că în mod greșit organul de inspecție fiscală a luat în calcul dividendele aferente anului 2001 și anului 2002 care excedă perioadei supusă inspecției fiscale, sume pentru care s-a calculat impozit pe dividende stabilit suplimentar precum și accesorii aferente.

De asemenea, s-a arătat că la impozitul pe profit pentru trimestrul II și III anul 2003 litera d) de la acest capitol din raportul de inspecție fiscală, este stabilită în plus suma de .X.lei (ROL) aferenta facturii nr. .X. din data de 16.04.2003. S-a considerat ca atât debitul stabilit suplimentar în trimestrul II și III 2003 în suma de .X.lei (ROL) cât și majorările de întârziere aferente nu se justifică, întrucât factura și implicit trecerea pe venituri impozabile s-a înregistrat la termenul legal pentru stabilirea impozitului pe profit.

Referitor la impozitul pe profit pe trimestrul III 2003 s-a arătat că suma de .X.lei reprezintă baza impozabilă stabilită suplimentar pentru corecțiile efectuate la un număr de două facturi fiscale emise către X. S-a arătat că deși corecțiile făcute nu au respectat în totalitate prevederile legale, sancțiunea prevăzută de lege nu se referă la majorarea bazei impozabile, organul fiscal trebuind să țină seama, în primul rând, de starea de fapt.

În ceea ce privește impozitul pe profit pe trimestrul IV 2003, s-a arătat că organul de inspecție a stabilit suma de .X.lei (ROL) ce reprezintă baza impozabilă stabilită suplimentar pentru trimestrul IV 2003 aferente lipsei unor documente justificative de înregistrare în contabilitate. Au fost invocate prevederile art. 6 din Legea contabilității cu privire la contractul cu UM obținut în urma unei licitații publice, sumele achitate corespunzând cu cele facturate din care se scade valoarea menționată în procesul verbal întocmit.

Referitor la suma de .X.lei rol s-a arătat că acea cheltuială a existat în fapt, și , chiar dacă este considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pentru trimestrul IV, trebuia considerată ca o pierdere fiscală pentru perioada anterioară, dar luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit pentru trimestrul IV 2003.

În ceea ce privește calculul impozitului pe profit pentru trimestrul IV 2003 litera m) în raportul de inspecție fiscală fiind stabilită ca baza impozabilă suplimentară suma de .X.lei ROL, s-a considerat că atât debitul stabilit suplimentar aferent acestei speze în trimestrul IV în suma de .X.lei cât și majorările de întârziere nu au caracter datorat. S-a arătat că în raport s-a menționat că "Echipa de inspecție fiscală a considerat suma de .X.lei ROL ca fiind venituri neimpozabile", deci nesupuse impozitării.

Referitor la suma de .X.lei rol, s-a susținut că acele lucrări reprezintă amenajări necesare și utile pentru funcționarea normală a imobilului ( în parametrii inițiali) astfel încât imobilul să poată fi folosit conform destinației sale economice.

Cu privire la impozitul pe profit pentru trimestrul I 2004 s-a arătat că suma de .X.lei rol aferentă lucrărilor efectuate la imobilul situat în B-dul X este justificată, lucrările nefiind investiții ci amenajări pentru funcționarea normală

În aceeași măsură s-a invocat și caracterul justificat al sumei de .X.lei rol, reprezentând execuția proiectului de încălzire centrală și apă caldă la imobilul situat B-dul .X., sumei de .X.lei rol, având ca obiect execuția de lucrări de instalații sanitare, încălzire și canalizare la imobilul situat B-dul .X., sumei de .X.lei rol, aferentă lucrărilor de instalații la imobilul situat B-dul .X., nereferindu-se la amenajarea completă a imobilului așa cum eronat a apreciat organul fiscal, nu constituie o investiție care mărește valoarea imobilului, fiind de neconceput un imobil fără instalații funcționale.

Referitor la impozitul pe profit pe trimestrul II 2005 s-a arătat că suma de .X.lei ron, reprezentând materiale de construcții pentru imobilul situat B-dul .X., în mod greșit a fost considerată investiție, fiind materiale necesare doar pentru lucrări de reparații și amenajare strict necesară.

La calculul impozitului pe profit pentru trimestrul III și IV 2005 a fost stabilită suplimentar ca baza impozabilă suma de .X.lei RON aferentă facturii nr. .X. din data de 13.08.2005 motivat de faptul că societatea nu a prezentat toate cele trei exemplare ale facturii.

S-a considerat că s-au încălcat eventualele prevederi ale Legii contabilității, nefiind acceptat a fi stabilită suma ca venit suplimentar.

Cu privire la trimestrul III și IV 2006 s-a apreciat că în mod greșit a fost stabilită o masă impozabilă suplimentară în suma de .X.lei RON pe motivul că documentele justificative au fost prezentate în copie și nu în original, precum și în cazul calculului impozitului pe profit aferent trimestrelor II, III și IV 2007 când suma de .X.lei a fost considerată ca masă impozabilă suplimentară.

S-a arătat în ceea ce privește TVA –ul aferent facturii nr. .X. din data de 16.04.2003, respectiv suma de .X.lei ROL s-a arătat că ar fi trebuit calculate majorări de întârziere doar pentru o lună de zile datorită faptului că înregistrarea facturii în contabilitatea societății și colectarea taxei fost efectuată în luna următoare emiterii facturii nicidecum stabilirea unui debit suplimentar până la zi.

Cu privire la TVA în sumă de .X.lei rol, colectat de echipa de inspecție fiscală ca urmare a corecțiilor efectuate la un nr. de două facturi fiscale emise către .X., s-a apreciat că în mod greșit organul fiscal nu a luat în calcul corecțiile făcute având în vedere faptul că acestea corespundeau în tot cu situația de fapt, respectiv cu realitatea faptică stabilită prin recepție, așa cum reiese din nota explicativă a d-nei .X..

Referitor la calcularea majorărilor de întârziere aferente TVA dedusă cu factura fiscală nr. .X./31.07.2003, stornată ulterior în 19.02.2004 cu factura fiscală .X., s-a apreciat drept greșită interpretarea echipei de control și calcularea acestor majorări pentru perioada iulie 2003-februarie 2004,

S-a solicitat anularea sumelor stabilite nelegal precum și a accesoriilor aferente acestora (majorări și penalități de întârziere).

Pârâtele ANAF și DGFP .X. prin întâmpinările formulate au solicitat respingerea excepției privind nulitatea deciziei de impunere ( și a raportului de inspecție fiscală ) argumentând că din interpretarea textelor de lege incidente, rezultă, pe de o parte, că organul fiscal a procedat corect atât în ceea ce privește extinderea verificării pentru o perioadă mai mare de 3 ani cât și în ceea ce privește prelungirea duratei inspecției peste 3 luni și, pe de altă parte, chiar dacă s-ar fi încălcat actele normative invocate (art. 98 alin 3 și art. 104 alin 1 și alin 4 și 5 din

Codul de procedură fiscală), dispozițiile art. 46 din OG 92/2003, nu prevăd sancțiunea nulității.

Prin Sentința nr. X din 6 aprilie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal s-a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta .X.SRL în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală (A.N.A.F.) și s-a anulat Decizia nr. 455/24.11.2011 emisă de A.N.A.F., decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. X/29.04.2011 stabilite în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 21.04.2011, precum și raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 21.04.2011, acte emise de D.G.F.P. .X..

S-a constatat că reclamanta a renunțat la judecată față de pârâta Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Au fost obligați pârâții DGFP .X. și ANAF în solidar să plătească intimatei cheltuieli judiciare în sumă de X lei, reprezentând taxa de timbru judiciar și onorariu avocațial.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut, cu privire la nulitatea actelor administrative atacate că prin excepție de la dispozițiile art. 98 alin 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale (perioada de 5 ani reglementată la art.91 din OG nr.92/2003).

S-a reținut că reclamanta nu face parte nu face parte din categoria marilor contribuabili și că deși se susține că organul fiscal a constatat existența unor indicii privind diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat( aferente anului 2001- 2002), aceste indicii se rezumă în realitate la constatări rezultate ca urmare a procesului de verificare, fiind ulterioare controlului deja extins, neputând constitui temei al extinderii în condițiile în care nu erau cunoscute la data începerii inspecției, nefiind îndeplinite condițiile reglementate de art.98 alin 3 Cod procedură fiscală.

Astfel, s-a reținut că dividendele repartizate aferente anului 2001 și anului 2002 fac parte dintr-o perioadă fiscală deja care excede perioadei de 3 ani, că declarația rectificativă la impozitul pe profit nr. X/29.07.2004 a fost depusă la numai 3 zile după depunerea declarației privind obligațiile de plată la bugetul consolidat nr. X/26.07.2004 și a rectificat în plus impozitul de profit de plată.

S-a concluzionat că starea de fapt evocată nu se încadrează la niciuna din situațiile reglementate de art. 98 alin 3 din Codul de procedură fiscală, și nici întârzierile înregistrate la plata obligațiilor fiscale

A arătat judecătorul că în condițiile în care i s-au eliberat reclamantei certificate de atestare fiscală, în care nu s-au consemnat datorii fiscale sau întârzieri la plata acestora nu se poate susține că la data emiterii avizului ar fi îndeplinite cerințele prevăzute de art. 98 alin (3) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, s-a reținut că organele fiscale au făcut aplicarea excepției de la regula instituită prin art. 98 alin 3 teza 1, extinzând controlul peste perioada de 3 ani prevăzută de lege fără a aviza reclamanta despre aplicarea acestei excepții și fără a motiva în drept extinderea controlului,

S-a avut în vedere că art. 101 alin 2 din OG 93/2003 prevede că avizul de inspecție fiscală trebuie să cuprindă temeiul juridic al inspecției care în situația în care se aprecia că se impune extinderea controlului, ar fi cuprins automat și implicit și motivele acestei extinderi, cu menționarea a cel puțin uneia din cele trei situații prevăzute la art. 98 alin (3) teza finală din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, s-a reținut că extinderea perioadei de control s-a realizat fără a fi probată vreuna din situațiile derogatorii de la excepția instituită prin dispozițiile art.98

alin 3 teza 1 din Codul de procedură fiscală, fără încunoștințarea contribuabilului prin avizare cel puțin în timpul controlului, asupra temeiurilor extinderii și a perioadei acesteia, ceea ce justifică anularea măsurilor dispuse care i-au pricinuit societății reclamante o vătămare ce nu poate fi înlăturată altfel decât în acest mod.

S-a apreciat că solicitarea primită de la Garda Financiară .X. pentru a efectua o verificare la societate cu privire la achizițiile intracomunitare ale Sc .X.Srl, nu putea justifica extinderea controlului pe o perioadă de 5 ani deoarece solicitarea a fost ulterioară transmiterii avizului și nici sesizarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția Națională de Anticorupție,

S-a reținut că în cazul societății reclamante inspecția a fost efectuată pe o perioadă de 2 ani și 6 luni , începând în data de 09.10.2008 și finalizându-se în data de 20.04.2011, fiind suspendată în temeiul art.104 alin 4 din OG nr.92/2003 și al art.2 lit. a ) din OMFP Nr. 708/2006, din data de 09.02.2009 până la primirea răspunsurilor la controalele încrucișate solicitate. Inspecția a fost reluată începând cu data de 07.10.2010.

S-a arătat prin sentința atacată că durata legală a controlului a fost depășită întrucât controlul a fost finalizat într-un interval de un an iar suspendarea a intervenit când deja termenul de 3 luni era deja depășit, iar după suspendare termenul de 3 luni a fost din nou depășit, fiind astfel create grave prejudicii reclamantei.

Întrucât nu s-a adus la cunoștință reclamantei informări cu privire la controalele încrucișate (iar în Raportul de inspecție fiscală lipsesc trimerile la acestea (ca și cum ele nici măcar nu s-ar fi realizat în fapt) s-a apreciat că inspecția fiscală putea fi finalizată și în absența acestora, nefiind necesară suspendarea și nici prelungirea inspecției pe o durată atât de lungă.

Deși pârâtele au invocat că art. 46 din Codul de procedură fiscală, nu prevăd nulitatea expresă și absolută, s-a avut în vedere că prin prelungirea nejustificată și nelegală a duratei inspecției fiscale prin încălcarea prevederilor art. 104 alin 1, alin 4 și 5 Cod procedură fiscală, s-a cauzat o vătămare produsă prin cuantumul ridicat al obligațiilor bugetare suplimentare stabilite.

A apreciat judecătorul fondului că aceste eludări ale normelor de procedură fiscală atrag nulitatea actelor administrative emise în urma controlului fiscal, în condițiile art. 105 alin 2 cod procedură civil, vătămarea neputând fi înlăturată decât prin anularea actelor emise în urma controlului

În baza art. 277 C.proc. civ au fost obligați pârâții D.G.F.P. .X. și A.N.A.F. în solidar să plătească intimatei, cheltuieli judiciare în sumă de X lei, reprezentând taxa de timbru judiciar și onorariu avocațial.

*Împotriva acestei sentințe au formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Regională a Finanțelor Publice .X.(fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X.) pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.*

Motivele de recurs invocate conform art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, sunt comune ambelor recursuri declarate de autoritatea pârâtă și se încadrează în dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă invocându-se greșita aplicare a dispozițiilor legale, în ceea ce privește aprecierea legalității actelor administrative contestate, respectiv a legalității Deciziei nr.445 din 27.XI.2011 emisă de recurenta ANAF și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr.X/29.04.2011 și a raportului de inspecție fiscală din 21.04.2011, acte emise de recurenta DGFP .X..

Recurentele arată că soluția de admitere a acțiunii pronunțate de instanța de fond și de anulare a actelor contestate este dată cu aplicarea greșită a dispozițiilor art.91 alin.1 și art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală atât în

ceea ce privește includerea reclamantei-intimate în categoria fiscală de mare contribuabil cât și în ceea ce privește dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale în termenul de 5 ani și în ceea ce privește motivul de nulitate reținut greșit de prima instanță respectiv prelungirea duratei inspecției fiscale apreciată greșit ca nejustificată și nelegală.

Recurente arată că prima instanță și-a însușit în mod greșit motivul de nelegalitate invocat de reclamanta-intimată în sensul că în cazul sau durata inspecției fiscale de 3 ani fiscali a fost depășit nejustificat și nu de aplicare a dispozițiilor art.98(3) lit.a din OUG nr.92/2003 privind extinderea perioadei de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale – 5 ani deoarece nu au fost identificate situațiile de excepție enumerate expres la art.98 (3) lit.c din OG nr.92/2003.

Recurente arată că prima instanță a înlăturat nejustificat avizul de inspecție fiscală nr.X/IF1/23.04.2008, comunicat reclamantei-intimate fapt necontestat prin care această societate încadrată în categoria mare contribuabil a fost informată ca începând cu data de 15.05.2008 va face obiectul unei verificări fiscale, având ca obiective verificarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general contestat de la ultima inspecție fiscală, în limita perioadei de prescripție de 5 ani, până la data de 31.12.2007.

S-a stabilit față de reclamanta-intimată perioada de 5 ani întrucât echipa de inspecție fiscală a constatat existența unor indicii privind diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat fiind înregistrate pentru verificări încrucișate și sesizate Gărzii Financiare .X. și au aceeași adresă din 5.06.2008 fiind sesizat și parchetul în vederea stabilirii existenței sau inexistenței documentelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

Recurente arată că în cauză nu sunt îndeplinite condițiile reținute nelegal de prima instanță privind nulitatea actelor administrative fiscale acestea fiind legal emise în raport de dispozițiile art.46 din OG nr.92/2003 sentința atacată fiind dată cu încălcarea dispozițiilor art.104 alin.1, 4 și 5 don OG nr.92/2003 în condițiile în care actele contestate cuprind toate mențiunile obligatorii prevăzute de art.46 din OG nr.92/2003. Iar celelalte aspecte nu sunt obligatorii, în sensul că organul fiscal nu era obligat să menționeze în raportul de inspecție fiscală – rezultatul controalelor încrucișate solicitate, controale care au constituit motivul suspendării și care au determinat prelungirea inspecției fiscale în cadrul termenului limită de 5 ani.

Se arată că reclamanta-intimată a fost obligată la plata sumelor către bugetul de stat în cuantumul stabilit nu în funcție de durata inspecției fiscale și de neîndeplinirea de către reclamanta-intimată a obligațiilor la bugetul de stat la termenele prevăzute de lege.

Se solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate.

În baza art.305 Cod procedură civilă s-au dispus de recurenta DGFP .X. acte noi comunicate reclamantei în ședința publică din 10.12.2013.

Reclamanta-intimată a depus la dosar întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate și menținerea ca legală și temeinică a sentinței pronunțate de instanța de fond.

Analizând recursurile declarate, în raport de motivele invocate, Curtea va aprecia pentru următoarele considerentele că acestea sunt nefondate, soluția de admitere a acțiunii și de anulare a actelor contestate fiind dată cu aplicarea greșită a dispozițiilor art.98(3) și art.104 alin.1,4 și 5 din OG nr.92/2003.

În raport de următoarele situații de fapt, Curtea prin reaprecierea probelor administrate constată că în cauză nu au fost încălcate de către organele fiscale dispozițiile art.98 alin.3 și art.104 alin.1,4 și 5 din OG nr.92/2003 în sensul că

extinderea controalelor peste perioada de 3 ani, respectiv limita termenului de prescripție de 5 ani s-a realizat prin comunicarea acestui fapt reclamanta-intimată și care s-a datorat unor situații de excepție care au justificat în fapt prelungirea inspecției fiscale.

În cauză s-a efectuat o inspecție fiscală în ceea ce privește activitatea reclamantei-intimate pe perioada 1.04.2003 – 31.12.2007 în baza avizului de inspecție fiscală nr.X/IF1/23.04.2008, comunicat reclamantei la 2.05.2008.

Ultima verificare cu privire la determinarea, calcularea, reținerea și virarea impozitelor datorate bugetului general consolidat a fost efectuată de către consilieri din cadrul DGFP .X. care au încheiat Procesul Verbal înregistrat la societate sub nr.X/06.06.2003 și a cuprins perioada 01.01.1998 - 31.03.2003.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în următoarele perioade:

- 09, 10, 14, 21, 22, 28, 29, 30 octombrie 2008,
- 03, 05, 07, 10, 11, 14, 17, 18, 19, 21 noiembrie 2008,
- 02, 03, 05, 08, 09, 10, 17, 19 decembrie 2008,
- 06, 07, 09, 12, 13, 14, 15, 16, 19 ianuarie 2009,
- 05 februarie 2009, 10, 15 decembrie 2010, 11, 20 aprilie 2011.

Prin referatul din data de 09.02.2009, în baza art.104 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.2 lit.a) din OMFP nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, echipa de control a propus suspendarea inspecției fiscale până la primirea răspunsurilor la controalele încrucișate solicitate.

Prin adresa nr..X./IF2/09.02.2009, transmisă la AFPCM .X. Napoca a fost comunicată suspendarea inspecției fiscale din data de 09.02.2009.

De asemenea, adresa prin care se comunica suspendarea inspecției fiscale a fost transmisă către reclamanta .X.SRL în data de 11.02.2009.

Ulterior, cu adresa nr..X./05.10.2010 transmisă către AFP Contribuabili Mijlocii .X. se comunica că odată cu încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspecția fiscală este reluată începând cu data de 07.10.2010.

Astfel, adresa de comunicare a reluării inspecției fiscale a fost transmisă unității verificate în data de 05.10.2010 fiind confirmată primirea acesteia în data de 07.10.2010.

Intimata reclamanta a invocat nulitatea actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art.98 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare susținând că, extinderea verificării pentru o perioadă mai mare de 3 ani, respectiv pentru perioada cuprinsă între 01.04.2003 - 31.12.2007, s-a făcut fără temei legal fapt ce a adus prejudicii mari, cuantificate în sumele stabilite pentru perioada anterioară celor 3 ani și accesorii aferente.

Astfel, reclamanta a susținut că potrivit art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care reglementează perioada supusă inspecției fiscale, aceasta se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

Prin excepție, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale (5 ani) dacă sunt identificate cel puțin una din situațiile expres și limitativ prevăzute de textul legii, iar organele de inspecție fiscală nu au identificat niciuna dintre situațiile enumerate expres la art.98 alin.(3) lit.a) - lit.c) din OG nr.92/2003, și că în situația identificării unor astfel de aspecte acestea

trebuiau menționate în avizul de inspecție fiscală care, totodată trebuia să cuprindă perioada supusă inspecției fiscale și temeiul juridic al inspecției fiscale.

Intimata reclamanta a susținut de asemenea, că nu face parte din categoria marilor contribuabili, astfel încât să se justifice efectuarea controlului de la sfârșitul perioadei controlate anterior potrivit art.98 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, intimata reclamanta a invocat nulitatea actelor administrative atacate și pentru încălcarea prevederilor art.104 alin.(1), alin.(4) și alin.(5) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare întrucât a fost prelungita nejustificat și nelegal durata inspecției fiscale ceea ce a creat grave prejudicii atât prin conturbarea activității societății în acesta perioada cât și prin stabilirea de impozite și taxe suplimentare și accesorii aferente al căror quantum ar fi fost mai mic în cazul finalizării inspecției fiscale în termenul legal de 3 ani și nu după 2 ani și 6 luni.

Aplicabile în prezenta speța sunt dispozițiile art. 91 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd ca

*„ Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel”.*

Potrivit dispozițiilor art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*"(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."*

De asemenea, dispozițiile art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevăd ca:

*"(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

*(2) în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.*

*(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).*

*(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.*

*(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de*



*organele fiscale prevăzute la aii. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I."*

În avizul nr.X/1F1/23.04.2008 s-a comunicat reclamantei obiectul verificării fiscale și faptul că inspecția fiscală se va desfășura în limita perioadei de prescripție fiscală, respectiv până la data de 31.12.2007.

Din documentele existente la dosarul contestației administrative s-a reținut faptul ca, inspecția fiscală la intimata reclamanta SC .X.SRL a fost stabilită pentru o perioadă de 5 ani întrucât echipa de inspecție fiscală a constatat existența unor indicii privind diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

De altfel, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au făcut o serie de constatări care au determinat stabilirea unor obligații suplimentare de plată în cadrul termenului general de prescripție de 5 ani după cum urmează:

- dividende brute repartizate prin bilanțul contabil întocmit la 31.12.2002 pentru care obligația plății impozitului aferent este cel târziu până la data de 31 decembrie al anului în care s-a aprobat bilanțul contabil conform prevederilor art. 3 din OG nr.26/1995 privind impozitul pe dividende.

- din verificarea fisei analitice pe plătitor a intimitei reclamante .X.SRL organele de inspecție fiscală au constatat ca la impozit pe dividende, aceasta nu înregistra nici o declarație cu obligații de plată pentru toată perioada supusa verificării 2003-2007, termenul de depunere al bilanțului contabil pe anul 2002 fiind 30.04.2003. Suspiciunile echipei de control au fost confirmate prin stabilirea impozitului pe dividende stabilit suplimentar aferent repartizării efectuate prin bilanțul contabil întocmit la 31.12.2002 în suma de X lei.

- s-a constatat depunerea declarației rectificative nr.X/25.07.2004 privind impozitul pe profit, declarație prin care se modifică impozitul calculat, declarat și plătit de către reclamanta SC .X.SRL aferent anului 2003.

- au fost constatate unele întârzieri la plata obligațiilor declarate, datorate bugetului de stat pentru care au fost calculate - prin procese verbale de calcul accesorii - majorări și penalități de întârziere.

În cauză Curtea constată că avizul de inspecție fiscală cuprinde toate elementele prevăzute sub sancțiunea nulității de dispozițiile art.101 alin.2 din OG nr.92/2003 nefiind necesar, din punct de vedere al valabilității actului de a se sancționa în cuprinsul său a situațiilor de excepție prevăzute de art.98 alin.3 lit.a-c din OG nr.92/2003 care au justificat extinderea inspecției fiscale pe perioada limită a termenului de prescripție de 5 ani și doar pe ultimii trei ani.

Extinderea perioadei controlului fiscal nu înlătură obligația reclamantei-intimate de plată a impozitelor la bugetul de stat, cu atât mai mult cu cât în cauză au existat și plângeri penale în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală în legătură cu societăți terțe cu care reclamanta-intimată a avut raporturi contractuale.

În cauză în mod greșit prima instanță a apreciat că au fost încălcate dispozițiile art.104 alin.1,4 și 5 din OUG nr.92/2003 în sensul existenței unor motive de nulitate a actelor administrative pe motiv că s-a depășit durata contractului fiscal în termenul legal de 3 luni și nu după 2 ani și luni.

În cauză sunt aplicabile dispozițiile art.46 din OUG nr.92/2003 Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "*Nulitatea actului administrativ fiscal.*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a*

*semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."*

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ încălcarea prevederilor art.104 alin.(1) alin.(4) și alin.(5) din OG nr. 92/2003 nu atrage nulitatea actului administrativ fiscal, încălcarea prevederilor invocate de către contestatoare nefiind sancționată de către legislația fiscală în vigoare.

În cazul reclamantei-intimate nu există elemente care să determine nulitatea actelor fiscale, prelungirea duratei inspecției fiscale fiind determinată pe de o parte de suspendarea inspecției fiscale impusă de controalele solicitate încrucișat, fapt comunicat reclamantei-intimate și pe de altă parte de complexitatea verificării în concret a situației plăților impozitelor și taxelor pe care reclamanta-intimată era obligată să le plătească la bugetul de stat la termenele prevăzute de lege.

Iar această obligație nu depindea de durata inspecției fiscale care s-a desfășurat legal, în cadrul termenului limită de prescripție fiscală de 5 ani.

Față de cele mai sus, Curtea în baza art.312(1) și (2) Cod procedură civilă va admite recursurile și va modifica sentința atacată în sensul că va respinge acțiunea ca nefondată.

În raport de soluția pronunțată în recurs, în cauză nu mai sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.274(1) Cod procedură civilă privind obligarea recurenților la plata cheltuielilor de judecată.

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

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Regională a Finanțelor Publice .X.(fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X.) pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii împotriva Sentinței nr. X din 6 aprilie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată, în sensul că respinge acțiunea, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 8 aprilie 2014

**JUDECĂTOR,**

X

**JUDECĂTOR,**

X

**JUDECĂTOR,**

X

**MAGISTRAT ASISTENT,**

X

X