

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

Decizia nr.X

Dosar nr.X 2012

Ședința publică de la X 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de **reclamanta S.C. X SA** și **pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală** împotriva Sentinței civile nrX din 05 X2014 a Curții de Apel Constanța – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 22 X 2015, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera a amânat pronunțarea prezentei decizii, la data de 29 aX 2015, 5 X2015, respectiv 6 X 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Obiectul acțiunii deduse judecății

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel Constanța, reclamanta SC X SA, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – X, a solicitat anularea decizia nr 136/

28.X.2012 privind soluționarea contestației înregistrată sub nr.X12.2011.

Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința civilă nrX 2014, Curtea de Apel Constanța – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, a admis *în parte* acțiunea formulată de reclamanta SCX SA, în contradictoriu cu pârâții - Agenția Națională de Administrare Fiscală - X.- X și, în consecință, a anulat *în parte* pct.I din decizia nr.X.2012 emisă de X și decizia de impunere nr.X.2011 emisă de X în sensul că baza impozabilă suplimentară de calcul este de X lei, impozit pe profit suplimentar de X lei și X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, conform raportului de expertiză contabilă ce face parte integrantă din prezenta hotărâre.

Totodată, a menținut celelalte dispoziții din decizia nr.X2012.

Calea de atac exercitată

Împotriva Sentinței civile nr.X2014 a Curții de Apel Constanța – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal a promovat recurs reclamanta S.C. X S.A. și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, invocând dispozițiile

Recursul declarat de S.C. X SA întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 pct.7 și 9 Cod procedură civilă, vizează
- contestarea impozitului pe profit in valoare de X lei stabilit pentru o baza impozabila suplimentara de X lei compusa din:

a) X lei reprezentând suma a X facturi care nu cuprind informațiile prevăzute la art. 55, alin 8 din Codul fiscal, conform anexa nr.8;

b) X lei, reprezentând lucrări de investiții, conform anexa nr.15.

c) 8X lei reprezentând valoarea diferențelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 si cele prevăzute în contractele comerciale încheiate cu SC X S.A. si S.C. X SRL.

Baza suplimentară de X lei o consideră netemeinică și nelegală din următoarele motive:

a) Referitor la suma de X lei reprezentând contravaloarea a X facturi care nu au fost recunoscute de către organul de control în

baza impozabila privind impozitul pe profit, conform anexa nr.8 din Raportul de Inspectie Fiscala nr.X.2011 și Decizia de impunere privind obligatii fiscale suplimentare nr.X.2011, facem urmatoarele precizări:

înregistrarea în contabilitate a celor X facturi fiscale este o operațiune reala, dovedita prin contracte, situatiile de lucrări, procese verbale de receptie, note de intrare receptie, etc., documente justificative care fac dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune, după caz.

Cu privire la aceste facturi, organul de control avea posibilitatea de a verifica realitatea operațiunilor, acestea având la baza documente justificative.

Organul constatator a invocat in mod eronat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul ca a stabilit ca nedeductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate fără documente justificative, suma care rezulta din totalul celor 7 facturi.

Legiuitorul face mențiunea "document justificativ, potrivit legii, prin care sa facă dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune...", fără sa specifice in mod clar ca e vorba doar despre facturile fiscale. Ca si documente justificative care pot face dovada efectuării operațiunilor sus menționate enumerăm: contracte, situații de lucrări, procese verbale de receptie, note de intrare receptie, care pot face dovada efectuării operațiilor comerciale.

b) Referitor la cheltuielile in suma de X lei care nu au fost recunoscute de către organul de control in baza impozabila privind impozitul pe profit, conform anexa nr.8 din Raportul de Inspectie Fiscala nr.X.2011 si Decizia de impunere privind obligatii fiscale suplimentare nr.X.2011, facem urmatoarele precizări:

Prin actul de control, organele fiscale au reținut ca suma in quantum de X lei, reprezintă lucrări de investiții la mijloacele fixe ale societății, si nu sunt cheltuieli de întreținere si reparații, așa cum au fost înregistrate in contabilitatea XSA, fiind încălcate dispozițiile HG.1179/2002, ale Legii nr.15/1994 si a Normelor metodologice

aprobate prin HG nr.909/1997, cu modificările ulterioare, respectiv art.7 lit.d).

În mod eronat expertul tehnic X a concluzionat că doar o parte din cheltuielile înregistrate de X lei se încadrează la cheltuieli de întreținere sau cheltuieli prestații terți, respectiv X lei (valoare fără TVA).

În valoarea cheltuielilor înregistrate nerecunoscute de expertul tehnic X sunt incluse facturile nr.X emise de SC X SRL în baza contractului de lucrări nr.1X/ 07.12.2007 în valoare de X lei și factura nr. X în valoare de X lei emisă de X, conform contract nr.X/ 2X.2010 care a avut ca obiect lucrări de reparații pentru securizarea gardului aflat în incinta CFI Secție X.

Lucrarea executată în baza contractului X.2007 a avut ca obiect reparația instalațiilor de transport aburi vechi spre Parcul Vechi și X din secția X aparținând X SA.

Expertul tehnic concluzionează în mod eronat și nefundamentat ca aceasta lucrare este o reparație capitală, societatea a efectuat o lucrare de reparație asupra conductei colectoare ce face legătura între X și X din secția Platforma Nord restabilindu-se starea tehnică corespunzătoare pentru desfășurarea activității în acest depozit. Lucrarea executată în baza contractului 1X.10.2010 a avut ca obiect care a avut ca obiect lucrări de reparații pentru securizarea gardului aflat în incinta CFU Secție Platforma Sud.

Expertul tehnic nu a demonstrat ca pentru aceste lucrări sunt îndeplinite cerințele prevăzute în H.G.909/1997 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 respectiv art.7, lit.d) în care se prevede:

„ investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, «scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrare a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- Sa îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițiali;

- Sa asigure obținerea de venituri suplimentare fata de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale."

Lucrările efectuate au adus mijloacele fixe in parametri inițiali de funcționare si nu au avut ca efect obținerea de venituri suplimentare fata de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Referitor la suma de X lei reprezentând majorarea bazei impozabile privind impozitul pe profit, din Raportul de Inspecție Fiscală nr.X.2011 si Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare nr.X.2011 reprezentând valoarea diferențelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/ 2010 al Președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale si cele prevăzute in contractele comerciale încheiate cu SC X SA și S.C. X SRL facem următoarele precizări:

În baza Acordului petrolier de concesiune a activității de exploatare a rezervoarelor, conductelor de transport al țițeiului si produselor petroliere, a instalațiilor de pompare și a celorlalte instalații si echipamente aferente acestora, încheiat între ANRM București in calitate de concedent si X SA, în calitate de concesionar, aprobat prin HG 886/2002, tarifele pentru unele prestații erau reglementate prin Ordin ANRM.

In cursul anului 2010, prin apariția Ordinului nr.84/18.05.2010 au fost incluse suplimentar tarife pentru alte prestații, care nu au fost cuprinse in Ordinul anterior nr.21/19.01.2010.

La data apariției Ordinului nr.84/2010, între SC X S.A X si SC X S.A Constanta exista încheiat contractul nr.X/2009, contract ce avea ca obiect totalitatea operațiilor de descărcare a motorinei din nave maritime in rezervoare, depozitarea si livrarea prin in tank transfer sau la nave maritime sau barje fluviale.

La data apariției Ordinului nr.84/2010 între SC X SRL si SC X S.A Constanta, exista încheiat contractul nr.XC/2009, contract ce avea ca obiect totalitatea operațiilor legate de descărcarea benzinei din barje in rezervor,depozitare si pompare din rezervor in nave maritime.

La data semnării contractelor de prestații mai sus menționate, tarifele aprobate prin Ordin al Președintelui ANRM erau numai cele

de import țiței și export benzină și motorină, tarifele aferente contractelor nr.X/2009 și X/2009 nu erau incluse în Ordinul ANRM de aprobare a tarifelor, la data semnării contractelor.

După includerea tuturor tarifelor în ordinul ANRM nr.84/18.05.2010, societatea a făcut demersuri în vederea comunicării noilor tarife și întocmirii actelor adiționale la contractele de prestări servicii încheiate cu XI SA.

Aceste tarife nu au fost acceptate de SC X S.A. și S.C. X SRL, care aveau contractele menționate mai sus în derulare.

Refuzul SC X S.A. X de a accepta noile tarife prin încheierea unui act adițional, a fost argumentat prin invocarea clauzelor contractuale, considerând că ANRM nu poate interveni direct în relațiile contractuale dintre societăți.

De asemenea, SC X SRL și-a susținut refuzul prin invocarea inexistenței bazei legale de modificare a tarifelor, considerând această modificare abuzivă și în afara oricărui principiu de drept comercial.

În această situație a fost deschisă împotriva SC X S.A. GENEVA acțiunea arbitrală la Curtea de Arbitraj Comercial și Maritim de pe lângă CCINA Constanta. Prin această acțiune s-a solicitat adaptarea contractului de prestări servicii și expediții nr.4/C/2009 încheiat cu SC X și a pactelor adiționale în sensul modificării tarifelor din contract în conformitate cu prevederile Ordinului nr.84/18.05.2010 al Președintelui Agenției Naționale Pentru Resurse Minerale.

Acest litigiu a fost soluționat prin respingerea ca nefondată a acțiunii arbitrale formulate de X SA, pornind de la principiul obligativității contractului legal încheiat, de la care părțile nu se pot sustrage.

Ori, într-o asemenea situație organul de control nu a ținut seama de hotărârea Tribunalului arbitral care a fost una definitivă și obligatorie și de faptul că XSA a făcut toate demersurile pentru a convinge clienții să accepte noile tarife.

În același timp, o reziliere unilaterală a acestor contracte ar fi deschis calea unei acțiuni prin care X SA ar fi putut fi obligată la plata unor daune interese pentru rezilierea unilaterală a

contractului pe de o parte, iar pe de alta parte pierderea acestor clienți ar fi însemnat o diminuare semnificativa a cifrei de afaceri, având in vedere ca acești clienți reprezentau peste 10% din cifra de afaceri.

Organul constatatator a susținut în mod greșit în motivarea Deciziei X.2012 ca X SA avea obligația de a stipula in contract ca tarifele de derulare a țițeiului si produselor petroliere sunt stabilite de ANRM si ele vor fi modificate ori de cate ori intervine o modificare a acestora, dar fără să precizeze temeiul legal al acestei obligații si o eventuala sancțiune a nerespectării acesteia.

Aceasta apreciere a organului constatatator este lipsita de un fundament juridic temeinic, bazata doar pe simple concluzii de genul „așa ar fi fost mai bine”, în dovedire am anexat copii după contractele menționate mai sus si Ordinele ANRM.

In fapt contractul este legea părților si rezultatul negocierii acestora. Blocarea semnării contractului prin neacceptarea de către client a unor clauze contractuale ar fi însemnat reducerea veniturilor societății in mod semnificativ. X a realizat in anul 2010 ca urmare a derulării contractului cu clientul X SA venituri în valoare de X lei (acest client se situa pe locul 5 in Topul clienților) reprezentând aproximativ 10% din cifra de afaceri realizat in anul respectiv. X nu este de acord cu punctul de vedere al expertului contabil X depus în dosar, privind suma de X lei reprezentând valoarea diferențelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 al Președintelui ANRM si tarifele prevăzute in contractele comerciale încheiat cu X SA X și X SRL, pentru care organul de control calculează impozit pe profit si majorări de întârziere, deoarece prin Raportul de expertiza nu s-au adus elemente care sa susțină ca suma de X lei reprezintă venituri realizate.

Deși expertul face trimitere la art.19, alin.(1) din Legea nr.573/2003 privind Codul Fiscal unde legiuitorul stabilește modul de stabilire a profitului impozabil, suma de X lei nu poate fi considerata ca venit realizat.

Deși X face dovada imposibilității încasării diferențelor de tarif de la clienții menționați mai sus, având în vedere că erau în derulare contractele nr.X2009 și 6X/2009, organul de control pretinde că societatea datorează impozit pe profit pentru venituri nerealizate.

În Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la art.19 alin.(1) se prevede că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopuri realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Suma de X lei reprezintă venituri nerealizate care nu se încadrează la prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Dacă această sumă nu este încasată de la clienți, societatea nu are cum să datoreze impozit pe profit. Societatea a calculat și facturat venituri conform contractelor în baza cărora sau realizat prestațiile și achita impozit pe profit corespunzător.

În concluzie, având în vedere argumentele prezentate considerăm că societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar în valoare de X lei pentru o bază impozabilă suplimentară de X lei

Ca urmare a faptului că societatea consideră că nu datorează impozit pe profit suplimentar în valoare de X lei, apreciem că nu datorăm nici majorări de întârziere aferente de X lei.

S-a mai contestat taxa pe valoarea adăugată în valoare de X lei compusă din:

- X lei;
- 1X lei;
- X lei

a) referitor la suma de X lei cu titlu de TVA suplimentar stabilit în urma verificărilor livrărilor produselor accizabile către SC X SRL.

Astfel, organul de control a considerat că, a fost livrată către X SRL cantitatea de X tone motorină fără a fi respectate prevederile

legale privind acordarea regimului suspensiv de accize si nici cele privind plata accizelor către bugetul de stat de X lei, suma ce nu a fost inclusa un "baza de impozitare a TVA.

X S.A Constanta având în vedere dispozițiile Contractului de prestări servicii si expediție nr. X/2008, încheiat cu SC X X SRL, a efectuat prestația de încărcare a unei cantități de 6X tone motorina în autocisterne, in perioada 1X2009-X.2009 in regim suspensiv de la plata accizelor.

Având în vedere prevederile art.4.4 din Contractul de prestări servicii și expediție nr.358/C/2008, SC X SRL avea obligația de asigura obținerea liberului de vama si plata taxelor vamale conform cadrului legal in vigoare la data efectuării prestației.

Conform art.137 alin 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare „ baza de impozitare cuprinde următoarele ; a) impozitele si taxele , daca prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei, pe valoarea adăugata ". In consecința, consideram ca TVA-ul de plata stabilit suplimentar de organul fiscal era în sarcina X SRL, proprietarul produsului, care a valorificat prin vânzare cantitatea de motorina expediata.

Cantitatea de X to. motorină expediata din XI, în mod eronat în regim suspensiv de la plata accizelor, nu au fost pierdută ci a fost expediata și ulterior valorificată de către X X SRL. Contravaloarea accizei stabilită de X prin Procesul verbal nr. X.2009 în sarcina X a fost recuperată de la X SRL în valoare de X lei.

Pentru diferența rămasă nerecuperată de X lei Y a obținut titlu executoriu, respectiv sentința civila nr.X10.08.2010 pronunțata de Curtea de Apel Constanta, în dosarul nr. X/f009, împotriva X SRL. Pentru acest titlu a fost formulata cerere de executare silita, la Biroul Executor Judecătoresc X.

Astfel, este situația unei duble impuneri, prin stabilirea în sarcina a doua persoanei juridice a obligației de plata a TVA pentru aceeași marfă: Xconform Raport de Inspecție Fiscală nr.X2011 încheiat de ANAF -X si X SRL care a valorificat cantitatea de produs de X tone.

X SA nu este de acord cu punctul de vedere al expertului contabil X privind TVA în sumă de X lei.

Expertul contabil nu argumentează conform Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de ce Oil Terminal datorează suma de X lei reprezentând TVA calculat asupra accizei în valoare de X lei, stabilită de către X Constanta, prin Procesul-Verbal nr.X.2009 în sarcina XI SA.

În fapt, beneficiarul cantității de X tone motorina este X SRL, în timp ce X SA a fost un prestator care a efectuat operațiunile de descărcare, depozitare și încărcare a cantității de X tone motorină.

Prin Acord comercial nr. X.2009, în baza căruia X X L își achită o parte din contravaloarea accizei stabilită de X în sarcina X prin intermediarul X SRL și anume suma de X lei recunoscând în mod implicit că este proprietarul cantității de X tone motorina.

Pentru diferența de acciză de X lei, accesorii în valoare de X lei și amenda în valoare de X lei X obținut un titlu executoriu conform Sentința Civilă 4X.2010 pentru suma de X lei.

Cantitatea de X tone motorina a intrat în gestiunea X SRL și în conformitate cu art.137 alin.(2) lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în baza de impozitare proprietarul cantității de X tone motorina era obligat să includă prețul de achiziție, acciza și cheltuieli de încărcare, descărcare, depozitare din rezervoarele X.

Ulterior prin valorificarea cantității respective de motorina X SRL era obligat să colecteze TVA și să achite TVA la bugetul de stat conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Dacă prin sentința civilă nr.X.2010 pronunțată de Curtea de Apel Constanța în dosarul X/2009, instanța a dat câștig de cauză XSA pentru diferența de acciză a X SRL de X lei, rezulta că cel puțin pentru valoarea aceasta) nu se datorează TVA de către Xi.

În concluzie, organul de control stabilește în mod eronat în sarcina Oil Terminal SA suma de X lei cu titlu de TVA pentru acciza în valoare de X lei, valoarea TVA de X lei este în sarcina proprietarului de produs, respectiv X SRL.

b) referitor la suma de X lei cu titlu de TVA în urma verificărilor prestațiilor privind depozitarea produselor accizabile X, după punerea în circulație prin import definitiv precizat ca:

X SA consideră ca operațiunile facturate către VX privind prestații de descărcare țiței din nava în rezervor, predare la Compet pentru pompare către X și depozitare ai, îndeplinit condițiile de acordare a scutirii de TVA conform Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a legii 571/2003. respectiv :

- exista un contract valabil încheiat cu un nerezident
- factura
- documente din care să rezulte că bunurile au fost plasate în regimuri vamale suspensive. respectiv declarația sumară.

c) referitor la suma de X lei cu titlu de TVA din cuprinsul celor X facturi menționate de organul de control în anexa nr.8 la Raportul de Inspecție Fiscală nr.X.2011.

Conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și H.G.nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, justificarea deducerii de TVA se face pe baza exemplarului original al documentelor, dreptul de deducere exercitându-se numai pentru TVA aferent bunurilor care iau fost sau urmează să îi fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei.

În fapt societatea a prezentat organului de control cele 7 facturi în original, dovedind realitatea rațiunilor decontate prin contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, note de intrare recepție, documente justificative care fac dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Recursul pârâtei ANAF, întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă vizează respingerea în totalitate a acțiunii reclamantei, respectiv la următoarele motive:

Hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii (art. 304 pct. 9 din Codul de procedura civilă) în ceea ce

privește cheltuielile în suma de X lei aferente facturilor nr.183298/X.2006, nr. X.2006, nr. X.2007 si nr. X.2007.

Referitor la facturile de mai sus, in mod eronat, instanța de fond a apreciat (la pagina 16 paragraful 7 din sentința recurată) ca acestea sunt documente justificative in accepțiunea art. 6 alin. 1 și 2 din Legea nr. 82/1991 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât conținutul lor si anexele furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale in vigoare.

Cele patru facturi menționate mai sus nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155, alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În mod corect, organele de inspecție fiscală au considerat ca prin înregistrarea ca deductibile a cheltuielilor aferente acestor facturi au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Hotărârea instanței de fond a fost dată în parte cu aplicarea greșit a legii si in ceea ce privește cheltuielile de întreținere și reparații.

Referitor la acest capăt de cerere instanța a apreciat ca, din totalul sumei de X lei reprezentând lucrări de amenajare a clădirii privind sediul administrativ al societății si lucrări la instalațiile aparținând acesteia (pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei), lucrările efectuate cu titlu de investiții se ridică la suma de X lei.

Instanța de fond, in mod eronat a admis în parte acțiunea, în situația în care organele de inspecție fiscală au constatat ca lucrările efectuate se refera la amenajarea completa a imobilelor si instalațiilor aparținând societății si nu la mici lucrări de reparații motiv pentru care au încadrat aceste cheltuieli drept investiții in baza prevederilor Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările si completările ulterioare și a prevederilor art.7 lit. d) din Normele Metodologice nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului

imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 din H.G. nr.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, cap. 3 alin. 3.1. din Anexa 2 la HG 1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, coroborate cu prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

În drept, sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d), alin.(5) lit.b) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

În drept, sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

1.Motivele de fapt și de drept relevante

Privitor la baza impozabilă de X lei reprezentând X facturi, recurenta contestă, în mod eronat întreaga sumă, neobservând că prin sentință (f.17) s-a reținut că pentru 4 facturi în sumă de 3X lei nu datorează impozit pe profit.

Recursul reclamantei poate privi, în această fază, doar cele 3 facturi în sumă de X lei pentru care datorează impozit pe profit.

Ori, referitor la acest aspect, recurenta nu aduce niciun argument deși sarcina probei îi revine. Facturile în discuție nu conțin denumirea cumpărătorului, în speță, reclamanta deci în niciun caz nu pot fi primite ca documente justificative în conformitate cu art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 (Codul fiscal) și art.6 alin.1 și 2 din Legea contabilității nr.82/1991.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei apreciate ca fiind investiții și astfel nerecunoscute în baza impozabilă din nou recurenta nu face referire la faptul că prin sentință această sumă s-a redus la X lei.

Această sumă reprezintă facturile nr.X emise de SC X S.R.L și factura nr.Xemisă de X.

Raportat la lucrările ce s-au executat de către SC "X" SRL acestea reprezintă reparații capitale prin înlocuirea instalațiilor vechi de transport abur.

Cât privește lucrarea executată de SC X SRL aceasta reprezintă o împrejmuire/ îngrădire a căii ferate proprii astfel că nici nu s-ar putea pretinde că această lucrare nouă reprezintă altceva decât o investiție în conformitate cu prevederile Legii nr.51/1991 modificată.

Referitor la suma de X lei reprezentând diferență între tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 al ANRM și cele prevăzute în contractul comercial încheiat cu SC X SAX și SC X SRL Constanța, sentința arbitrală invocată nu are nici o relevanță respectarea dispozițiilor legale fiind obligatorie iar acest lucru putându-se face inclusiv prin reducerea cotei de profit obținut de recurentă prin contractele menționate potrivit art.19 din Codul fiscal. Se cuvine a reaminti că SC X SA prestează acest gen activități în baza acordului de concesiune a activității de exploatare a rezervoarelor, conductelor de transport ale țiteiului producției petroliere, a instalațiilor de pompare și a celorlalte instalații și echipamente aferente, încheiat cu Autoritatea Națională de Resurse Minerale aprobate prin HG nr.886/2002.

Aprecierea recurentei că nedatorând impozit pe profit suplimentar nu datorează nici majorări de întârziere nu poate fi primită câtă vreme impozitul pe profit este datorat.

Referitor la TVA suplimentar, suma de X lei în raport de lucrările produselor accizabile către X SRL. Apreciată ca nedeductibilă întrucât suma trebuia să fie plătită de această societate comercială.

În realitate recurenta a livrat către SC X SRL cantitatea de 6X tone motorină, deși aceasta din urmă a nu deținea o autorizație de antrepozit fiscal validă. Astfel, nu au fost respectate prevederile legale privind acordarea regimului suspensiv de accize și nici plata acestor accize către bugetul de stat.

Susținerile că prevederile unui contract între părți prevalează asupra dispozițiilor legale imperative nu pot fi primite, așa cum a reținut și instanța de fond.

- suma de X lei cu titlu de TVA suplimentar în urma prestațiilor privind depozitarea produselor accizabile ale X Elveția.

Simpla susținere generică din recurs precum că s-au respectat prevederile legale, este contrazisă de realitatea confirmată și de expertiza efectuată în cauză, precum că s-au efectuat operațiuni de depozitare după punerea în liberă circulație a mărfurilor adică după întocmirea declarației vamale de import. Ori, pentru aceste activități nu se mai aplică scutirea de TVA.

- suma de X lei cu titlu de TVA înscris în cele XX facturi mai sus amintite. Astfel cum s-a reținut și la acel punct din analiză, câtă vreme facturile erau incomplete, mai mult unele dintre ele nici nu o menționau pe recurentă ca și cumpărătoare, iar înscrisurile depuse în sprijinul dovedirii situației de fapt nu conțineau și documentele concrete, nici această sumă nu poate fi apreciată ca nelegal impusă la plată.

Referitor la recursul pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală

În ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de X lei, aferente celor X facturi nr.1X.2006, nr.X.2006, nr.7X.2007 și nr.X.2007, pe care instanța de fond le-a apreciat ca fiind deductibile din înscrisurile aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Raportul de expertiză însușit de către judecătorul fondului a apreciat că acestea „pot fi considerate documente justificative”, cu motivarea că toate prezintă „vize de control financiar +preventiv însă în ceea ce privește deducerea TVA-ului aferent acestei facturi, acesta nu se poate realiza întrucât a constatat „lipsa elementelor obligatorii de pe facturi „ (f.146-147 dos fond). Ori, un document precum factura fiscală căruia îi lipsesc elementele obligatorii nu poate fi considerat necorespunzător din punct de vedere al deducerii TVA însă corespunzător ca document în stabilirea bazei de impozitare.

Facturile reprezintă:

- nr.X.2006, în sumă de X lei este emisă de SCX SRL și reprezintă prestație transport personal, conform contractului de

prestări servicii și procesul- verbal nr.X din aceeași dată (f.275-278 vol II dos. fond).

În realitate nu s-a depus la dosarul cauzei un contract în formă scrisă iar documentele cumulative și procesul verbal fac referire la transporturi de personal derulate de-a lungul întregii luni februarie 2006, în timp ce procesul verbal și facturile sunt datate X.2006 și ar reprezenta plata pentru transporturi deja realizate – rest de plată pentru luna februarie 2006” (f.276). Toate aceste neconcordanțe ridică serioase suspiciuni asupra realității celor consemnate și altfel la realitatea operațiunii economice.

Faptul că factura poartă viza controlului preventiv al reclamantei nu înseamnă altceva și acest lucru este valabil pentru toate cele X facturi analizate a acestora la plată a sumei menționate în factură, neputând fi certificat astfel o operațiune în acest sens de transport personal, ulterioare:

- nr.X.2006 emise pentru suma de X rații (f.279-280 vol.II dos.fond). Singurul document justificativ îl reprezintă Nota de intrare recepție nr.10932 însă din aceasta nu rezultă utilitatea pentru reclamant a produselor achiziționate, în lipsa anexării și a notei de comandă nr.616/30.10.2006 (f.280) la care se face referire;

- nr.X1.2007 în sumă de X lei emisă de SC X CFPD reprezentând achiziție de piese de schimb (f.281-282 vol. II dos. fond). Și în acest caz nota de intrare recepție nr.X indica o comandă CDA 2X/13.1X006 care nu a fost prezentată deși aceasta putea justifica necesitatea și utilitatea achiziției;

- nr.X/24.01.2007 pentru suma de X lei (f.283-284 vol.II dos fond).

Remarcând și faptul că aceste din urmă facturi au numere succesive deși sunt emise la distanță temporală de 3 săptămâni, nici acesta nu prezintă comanda.X./ 3.01.2000 în justificarea necesității achiziției produsului.

De altfel, din chiar cuprinsul expertizei rezultă că au fost avute în vedere doar facturile și notele de recepție în aceste din urmă cazuri.

Ori, pentru a se putea aprecia că documentele pot fi luate în calculul deductibilității, conform dispozițiilor art.21 alin.1 și 4 din Legea nr.571/2003 (Codul fiscal) ele trebuie să justifice efectuarea unei activități utile societății comerciale.

În lipsa acestora, nu se poate stabili cărei operațiuni au fost folositoare respectivele achiziții de produse cum de altfel a observat și expertul de specialitate în aprecierea posibilității deducerii TVA.

Rezultă de aici că nici cele 4 facturi apreciate de instanța de fond ca purtând fi considerate ca documente justificative în sensul diminuării cu sumele ce le conțin a bazei de impozitare nu pot fi apreciate astfel.

Referitor la cheltuielile de întreținere și reparații, interpretarea recurentei în raport de lucrările în analiză nu este concordantă cu prevederile legale.

Astfel, diferența de opinie nu este în ceea ce privește dispozițiile legale – HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în activele corporale și necorporale în speță art.7 alin.1 lit.d și prevederile art.24, alin.1,3,5,11 din Codul fiscal ci interpretarea lucrărilor efectuate ca investiții sau reparații.

Conform raportului de expertiză tehnică realizat de către instanța de fond (f.170-184) reclamantul a înregistrat incorect în contul de reparații o parte din activități (f.179).

Pentru celelalte facturi situația este următoarea:

- nr.X.2006 emisă de X reprezintă situații de plată pentru reparații instalații sanitare, înlocuire tâmplărie și reparații pardoseli.

Nu se poate aprecia că acestea ar reprezenta investiții în imobilele aparținând reclamantei ci operațiuni normale de întreținere imobil ori pentru sporirea gradului de confort;

-nr.X.2006 emise de X reprezintă înlocuirea tâmplărie metalică, din nou operațiune care nu poate fi apreciată ca investiție;

-nr.X.2006 emisă de SC X reprezintă înlocuire tâmplărie apreciată similar celei de mai sus;

-nr.X.2006 emisă de SC X reprezintă același gen lucrări pentru sporire confort și reducerea pierderi ce nu reprezintă investiții;

-nr.X/31.12.2006 emisă de SC X reprezintă lucrări de înlocuire tablou electric și corpuri de iluminat fiind deci o lucrare de reparații, necesară și nu una de investiții;

-nr.3X/02. Din 31.09., nr.X/02 din X.2006 și nr.X/02 din X.2006 SC X SRL reprezintă lucrări de reabilitare card de colectare reziduri, conform contractului de execuție nrX/24.X.2005 nici în acest caz nu poate fi vorba de noi investiții, ci de reparații (reabilitare) cu scopul evident de a asigura o colectare mai eficientă a rezidurilor, operațiune necesară față de obiectul de activitate al reclamantei.

-nrX.2006 emisă de SC X SRL se referă la lucrări de înlocuire ferestre și uși, deci nu la lucrări de investiții ci de reparații pentru creștere confort termic.

-nr.X.2006 emisă de SC X reprezintă lucrări de proiectare „reamplasare instalație fixă de spumă”. Acest proiect de execuție, după cum este și denumirea nu este o investiție ci o prestare de servicii în vederea unei lucrări de reparații

-nr.X.2009 emisă de SC X SRL reprezintă o documentație tehnică pentru reparații conducă DN 250 mm. Nu este vorba de un proiect ce de o lucrare ce urma a se realiza în regim propriu.

Ori, la data efectuării expertizei 25.11.2013, expertul făcea afirmația că „nu știu dacă această lucrare s-a executat deja sau urmează a fi executată”.

În acest caz, dat fiind intervalul de aproape patru ani, raportat la momentul realizării documentației, lucrarea nefiind executată, se pune problema utilității ei. O documentație tehnică apare a fi utilă dacă este transpusă în practică, în lipsa efectuării lucrărilor proiectate, care să aducă la eficientizarea activității, documentația în sine nu-și poate justifica utilitatea și astfel, fără a putea fi apreciată ca o lucrare de investiții, se impun ca sume ce o reprezintă să fie inclusă în baza suplimentară a impozitului pe profit.

Concluzionând, baza suplimentară la calculul impozitului pe profit nu este suma cea stabilită prin sentința instanței de fond ci la aceasta se adaugă;

-suma deX lei reprezentând 4 facturi fiscale ce nu îndeplinesc condițiile de a fi considerate documente justificative;

-suma de X lei reprezentând factura nr.X.2009 emisă de SC Xt.

Rezultă astfel că baza suplimentară de calculul total este de 2Xlei.

Corespunzător, se impun a fi recalulate și impozitul pe profit suplimentar și majorările de întârziere.

În baza calculelor efectuate impozitul pe profit suplimentar este de X lei în loc de X lei iar majorările aferente acestuia de X lei în loc de X lei.

2.Temeiul de drept al soluției adoptate în recurs

În raport de elementele și argumentele mai sus expuse, Înalta Curte apreciază că recursul formulat de ANAF, se circumscrie în prevederile art.304 pct.9 Cod procedură civilă astfel ca în temeiul art.312 alin.1 Cod procedură civilă urmează a fi admis, modificată sentința în sensul că baza impozabilă suplimentară de calcul este de 2.243.716 lei, impozitul pe profit suplimentar este de 358.994, 56 lei și majorări de întârziere de X lei.

Cât privește recursul reclamantei S.C. X SA motivele acestuia neîncadrându-se în limitele stabilite de dispozițiile art.304 pct.7 și 9 Cod procedură civilă, urmează a fi respins ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE IN NUMELE LEGII DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. X SA împotriva Sentinței civile nr.X din 05 X 2014 a Curții de Apel Constanța – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Admite recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr.X din 05 X 2014 a Curții de Apel Constanța – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică în parte sentința atacată, în sensul că, baza impozabilă suplimentară de calcul este de X lei, impozitul pe profit suplimentar este de X lei și majorări de întârziere de X lei.

Menține în rest dispozițiile sentinței atacate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 6 mai 2015

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X