

40

CURTEA DE APEL PITEȘTI
SECȚIA COMERCIALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR. _____ DECIZIA NR. _____

Ședința publică din _____

Curtea compusă din:

Președinte: _____ – președinte secție

Judecător _____

Judecător _____

Grefier _____

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursului declarat de intimata **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI VÂLCEA** cu sediul în Rm. Vâlcea, str. General Magheru nr. 17, județul Vâlcea, împotriva sentinței _____ din _____, pronunțată de Tribunalul Vâlcea – Secția comercială și contencios administrativ fiscal, în dosar nr. _____, intimată fiind contestatoarea **SC SRL** cu sediul în Rm. Vâlcea, str. _____ nr. _____, județul Vâlcea.

La apelul nominal, făcut în ședință publică au lipsit părțile.

Procedura este legal îndeplinită.

Recursul este scutit de taxa judiciară de timbru.

Dezbaterile asupra recursului au avut loc în ședința publică din _____, fiind consemnate în încheierea de ședință din aceea dată, încheiere ce face parte integrantă din prezenta decizie.

CURTEA

Constată că prin acțiunea înregistrată la _____, reclamanta **S.C. _____ S.R.L.** a chemat în judecată pe pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea** pentru a se dispune anularea deciziei de impunere nr. _____ a raportului de inspecție fiscală nr. _____ din aceeași dată, a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din _____, a deciziei nr. _____ și a tuturor actelor ce au stat la baza celor deja menționate, precum și a celor subsecvente.

A solicitat reclamanta și suspendarea executării deciziei de impunere și a tuturor celorlalte acte.

În motivare s-a arătat că prin raportul de inspecție fiscală din _____, s-a stabilit în sarcina reclamantului obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit _____ lei, accesoriiile acestuia de _____ lei, TVA de _____ lei și majorări de întârziere de _____ lei.

S-a emis decizia de impunere în baza acestui raport, decizie împotriva căruia reclamanta a formulat contestație ce a fost soluționată prin decizia nr. _____

Organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile în perioada _____ cu suma de _____ lei rol, reținând în mod greșit că nu au fost respectate prevederile contractului nr. _____ și nu au fost emise facturi deși aceste obligații au fost îndeplinite, iar la _____ contractul a fost reziliat.

A fost reîncadrată operațiunea de vânzare din _____, stabilindu-se o altă valoare, deși prețul a fost obținut în urma unei licitații, fiind inferior

raportului de evaluare din anul 2006. Reîncadrarea valorii bunului s-a făcut în mod greșit față de dispozițiile art.24 alin.15 din Codul fiscal, ignorându-se că mijlocul fix a fost vândut prin licitație, iar tranzacția s-a făcut în termeni comerciali la prețul pieței libere.

Organele fiscale au diminuat pierderea cu suma de 1.200.000 lei, aferente provizioanelor în valoare de 1.200.000 lei pentru sumele neîncasate de la S.C. "X" S.R.L. și S.C. "Y" S.R.L., deși reclamanta a aplicat procentele legale la sumele neîncasate în anul 2006 și 2007, neavând cum să știe maniera în care va aplica aceste procente în anul 2006.

Au fost majorate cheltuielile nedeductibile cu suma de 1.200.000 lei, susținându-se că nu există situații de lucrări care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor de construcții, deși factura a fost confirmată de deviz.

A fost constatată ca nedeductibilă și suma de 1.200.000 lei, cheltuieli pentru asigurări de bunuri, cheltuieli de priveau un imobil pentru care societatea printr-un contract de comodat s-a obligat să suporte toate cheltuielile.

S-a reținut că a fost evidențiată eronat în contul 605 cheltuiala cu energia electrică, or chiar și într-o astfel de situație aceasta trebuia dedusă pentru perioada 2006 și 2007, ca și cheltuiala amortizabilă/deductibilă în sumă de 1.200.000 lei.

Factura nr. 12345 și valoarea acesteia a fost considerată nedeductibilă, ea dovedind cheltuiala pentru cazarea asociaților, deși art.21 lit.e din Codul fiscal recunoaște un astfel de drept.

În anul 2006 au fost majorate cheltuielile nedeductibile cu suma de 1.200.000 lei, cheltuieli făcute în baza contractului de racordare încheiat cu CEZ S.A. Chiar împărțindu-se punctul de vedere al organului fiscal pentru perioada 2006 și 2007, suma trebuie dedusă ca fiind cheltuială cu valoare amortizabilă/deductibilă.

În relațiile cu S.C. "X" S.R.L. organele fiscale au majorat veniturile impozabile cu suma de 1.200.000 lei, deși a fost facturată amortizarea aferentă perioadei iunie 2006 și iunie 2007, conform facturii fiscale nr. 12345.

La data de 15.06.2006, reclamanta a vândut un transformator și doi stâlpi în valoare de 1.200.000 lei, preț ce a fost considerat nereal, așa încât a fost reîncadrată operațiunea de vânzare, fără să se dovedească că nu acesta era prețul pieții și cu nesocotirea dispozițiilor art.11 din Codul fiscal.

A fost considerată cheltuială nedeductibilă și cea făcută pentru amortizarea și asigurarea unui autoturism, deși în patrimoniul unei societăți pot fi înregistrate mai multe autovehicule, atunci când scopul unei operațiuni este realizarea de venituri.

S-au majorat cheltuielile nedeductibile cu suma de 1.200.000 lei, achitată pentru modernizarea stației de distribuție carburanți și G.P.L. în anul 2006, reținându-se în mod greșit că aceasta privește un bun înstrăinat în anul 2006, când a intervenit numai o promisiune de vânzare.

Stabilirea greșită a acestor obligații suplimentare a atras și calculul de accesorii nedatorate.

Sub aspectul suspendării s-a susținut îndeplinirea condițiilor din art.14 din Legea nr.554/2004, cerere soluționată în mod irevocabil prin încheierea nr. 12345 și decizia nr. 12345.

Prin sentința nr. 12345/2006, Tribunalul Vâlcea a respins excepția inadmisibilității acțiunii, excepție invocată de pârâtă pentru capetele 1, 6, 7, 9, 11, 12 și 13, a fost admisă în parte acțiunea și anulate actele administrativ-fiscale până la concurența sumei de 1.200.000 lei, din care: 1.200.000 lei, impozit pe profit, 1.200.000 lei, majorări aferente acestuia, 1.200.000 lei TVA și majorări de 1.200.000 lei. Pârâta a fost obligată la 1.200.000 lei.

cheltuieli de judecată, reprezentând onorariu de expert.

Pentru a hotărî astfel, instanța a reținut că prin contestația formulată, reclamanta a solicitat anularea întregii decizii de impunere și a raportului de inspecție fiscală, așa încât excepția de inadmisibilitate este neincidentă în cauză.

Sub aspectul fondului, s-a arătat că se impune a fi împărțit punctul de vedere al expertului desemnat, punct de vedere susținut și la obiecțiunile formulate de pârâtă și în care s-a apreciat că sunt întemeiate în parte susținerile reclamantei.

După cum în mod corect a reținut organul de inspecție fiscală și intimata cu ocazia soluționării contestației suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar se datorează de către contestatoare, deoarece au fost majorate veniturile impozabile aferente perioadei ... cu suma totală de ... lei.

Pentru această organul de inspecție fiscală a reținut în mod corect că între S.C. ... S.R.L., în calitate de locator și S.C. ... S.R.L. Vâlcea, în calitate de locator s-a încheiat contractul de locațiune nr. ..., care are ca obiect închirierea imobilelor aflate în proprietatea S.C. ... S.R.L., compuse din stație distribuție carburanți, plus birou folosit în scopul unei activități comerciale, termenul închirierii fiind de 6 luni.

Cele două părți au negociat o chirie lunară de ... lei inclusiv TVA, facturarea chiriei urmând a se face în ziua a cincia lucrătoare a lunii următoarei luni pentru care se plătește, iar plata se va efectua în termen de 15 zile calendaristice de la data înregistrării acesteia la locator.

Contractul de închiriere a fost reziliat de drept începând cu data de ..., iar pentru perioada ..., contestatoarea a facturat către locator suma de ... lei rol care include și TVA în loc de suma de ... lei cât ar fi fost corect.

Cu diferența dintre suma care ar fi trebuit corect facturată (... lei plus TVA) și cea efectiv facturată (... lei plus TVA), organul de inspecție fiscală a majorat veniturile, respectiv cu suma de ... lei (... lei), făcând o corectă aplicare a prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederile art.67 alin.1 din O.G. nr.92/2003.

Datorită majorării veniturilor impozabile cu suma de ... lei, a rezultat un profit impozabil suplimentar de ... lei căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de ... lei, calculat conform prevederilor art.17 din Legea nr.571/2003.

Pentru acest impozit pe profit suplimentar intimata a calculat accesorii, conform prevederilor art.115 alin.1, art.116 alin.1 și alin.5, art.119 alin.1 și art.120 alin.1 și alin.7 din O.G. nr.92/2003, în sumă de ... lei.

Deși prin decizia de impunere s-a reținut că se datorează de către contestatoare TVA calculată suplimentar în sumă de ... lei, expertul desemnat în cauză în mod corect a reținut că din această sumă contestatoarea datorează cu titlul de TVA calculată suplimentar numai suma de ... lei, aferentă sumelor reprezentând chirie ce trebuiau facturate în perioada ... (... lei, sumă cu care a fost majorată baza de impunere și care trebuia facturată cu titlul de chirie aferentă acestei perioade la care se calculează un TVA în procent de 19%).

Diferența reprezentând TVA dintre suma de ... lei și suma de ... lei este nedatorată de către contestatoare pentru următoarele considerente:

Din această diferență, TVA în sumă de ... lei, a fost calculată de organul de inspecție fiscală prin majorarea bazei de impunere cu suma de ... lei, reprezentând servicii cazare stațiune, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, iar suma de ... lei, reprezentând TVA suplimentar a fost calculată de organul de inspecție fiscală

la suma de 2 lei.

Stația Peco vândută de către contestatoare la prețul de 2 lei a fost înregistrată în contabilitate la suma de 2 lei.

Organul de inspecție fiscală a procedat în mod greșit la reîncadrarea operațiunii de vânzare și de stabilire a valorii fiscale de vânzare egală cu valoarea determinată în raportul de evaluare, fără a corobora prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 potrivit cărora "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză" cu prevederile art.67 alin.2 din Codul de procedură fiscală potrivit cărora în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Astfel, s-a apreciat că în mod greșit organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere cu această diferență după cum în mod greșit a considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de 1.114 lei, reprezentând cazare pentru administratorii societății, în cauză fiind aplicabile prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 și nu cele ale art.21 alin.(4) lit.e) și m) din același act normativ.

tribunalul a mai reținut că diferența dintre impozitul pe profit calculat suplimentar de organul de inspecție fiscală (2 lei) și suma de 2 lei cu același titlu datorată legal de către contestatoare, respectiv suma de 2 lei, nu se datorează, deoarece în anul 2006 în mod greșit au fost majorate veniturile cu suma totală de 2 lei, ca urmare a tranzacției încheiate în luna 12 prin care a fost vândută la licitație stația Peco, în valoare totală de 2 lei deoarece în vederea vânzării acesteia s-a procedat la publicarea licitației în ziarul Mica Publicitate, iar prețul de 2 lei este inclus în procesul verbal de adjudecare.

Din coroborarea prevederilor art.1 alin.1 cu art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 și cu Normele Metodologice de aplicare a acestor articole din Codul fiscal rezultă că s-a procedat corect de către contestatoare la stabilirea bazei de impunere a impozitului pe profit aferent anului 2006, organul de inspecție fiscală în mod eronat prevalându-se de prevederile art.7 pct.21 din Codul fiscal.

Art.19 din Legea nr.571/2003 stabilește regulile generale de calcul al profitului impozabil ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri în timp ce pct.71⁵ din Normele de aplicare a Codului fiscal stabilește că deductibilitatea valorii neamortizate aferentă mijloacelor fixe vândute este condiționată de valorificarea imobilizărilor prin licitație organizată potrivit legii, astfel încât la exercitarea dreptului de apreciere reglementat de art.6 din O.G. nr.92/2003 organul fiscal nu a avut în vedere și prevederile art.67 alin.2 din același act normativ.

Și impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru 2 lei în sumă de 2 lei s-a găsit a fi datorat de către contestatoare, deoarece organul fiscal a anulat contravaloarea provizionanelor constituite prin aplicarea procentelor prevăzute pentru anii 2006 și 2007, considerând că procentele de 10% și respectiv 5% trebuiau aplicate asupra sumelor neîncasate și înregistrate corespunzător în anii 2006 și 2007, acceptând numai provizionul pentru anul 2006 în timp ce potrivit art.22 lit.c) Cod fiscal „creanțele asupra clienților pentru care se poate constitui provizion reprezintă sumele datorate de clienți pe bază de facturi și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței”.

Totalul facturilor neîncasate care însumează 2 lei în derularea anului 2006.

stabilite de art.22 din Codul fiscal, neîncasarea acestora depășind perioada de 270 de zile de la data scadenței și astfel sunt deductibile la calculul impozitului pe profit provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de și 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006 din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt neîncasate într-o perioadă de depășește 270 de zile de la data scadenței, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană ce nu este afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale acestuia.

S-a apreciat astfel, că în mod corect contestatoarea a considerat deductibilă cheltuiala în sumă de 1 lei la calculul impozitului pe profit.

În anul 2007 organul fiscal în mod greșit a majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de lei compusă din: lei cheltuială evidențiată în contabilitatea contestatoarei reprezentând contravaloare documentație modernizare stație distribuție carburanți + GPL; lei reprezentând contravaloare lucrări construcții conform facturii nr. emisă de S.C. S.R.L.; suma de lei contravaloare asigurări; suma de lei reprezentând cheltuieli cu energia electrică și suma de lei contravaloare servicii cazare pentru administratorii societății, pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare:

Revenind asupra sumei de lei, cu care au fost majorate cheltuielile nedeductibile fiscal în instanța a reținut că în data de a fost încheiat contractul de vânzare cumpărare pentru stație distribuție carburanți + G.P.L., în timp ce documentația pentru modernizare stație + G.P.L. a fost achitată în data de contestatoarea efectuând o cheltuială deductibilă în scopul realizării de venituri, transmiterea dreptului de proprietate operând pe data încheierii contractului de vânzare cumpărare și nu pe data la care a avut loc licitația.

Tot în mod greșit au fost considerate ca nedeductibile cheltuielile în valoare de lei pentru care s-a emis factura nr. de către S.C.

L. Faptul că la aceasta este sau nu anexat un deviz de lucrări, este lipsit de relevanță deoarece ceea ce se înregistrează în contabilitate este factura și nu devizul de lucrări.

Tot în mod greșit au fost considerate ca nedeductibile cheltuielile privind asigurările în sumă de lei. Contestatoarea deține clădirea în care și desfășoară activitatea în baza unui contract de comodat în care s-a stipulat că pe toată durata contractului comodatul va suporta toate cheltuielile referitoare la utilitățile consumate pentru folosința bunurilor ce fac obiectul contractului: energie electrică, termică, telefonie, alte cheltuieli legate de asigurarea condițiilor pentru desfășurarea activității în spațiile puse la dispoziție, precum și impozitele și taxele aferente acestor spații, iar asigurarea spațiului ce face obiectul contractului reprezintă o cheltuială necesară desfășurării activității, fiind astfel deductibilă din punct de vedere fiscal.

Cu privire la suma de lei, instanța a reținut că în mod greșit organul de inspecție fiscală a considerat că aceasta este nedeductibilă, aceasta reprezentând cheltuială cu energia electrică, contestatoarea deținând clădirea în care își desfășoară activitatea în baza unui contract de comodat și pe toată durata derulării acestuia comodatul este cel care suportă cheltuielile referitoare la utilitățile consumate, fiind astfel o cheltuială deductibilă potrivit pct.37 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

În fine, tribunalul a considerat că în mod greșit și suma de lei este nedeductibilă, contrar prevederilor art.21 alin.2 lit.e) Cod fiscal.

În anul 2008 în mod nejustificat organul de inspecție fiscală a mărit baza de impunere cu suma de lei, deși contestatoarea a procedat corect la stabilirea bazei de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2008 prin neintroducerea în modul de

calcul al impozitului pe profit a diferențelor din reevaluare aferente activelor cedate.

În anul 2009 contestatoarea a achiziționat autoturismul (...) a care a fost înregistrat în evidența contabilă a societății în luna (...), iar suma de (...) lei reprezentând amortizare, asigurare și taxă poluară aferente acestui autoturism au fost considerate de către organul fiscal ca fiind cheltuieli nedeductibile, invocând în acest sens prevederile art.21 alin.3 lit.n) și art.24 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.53 alin.1 lit.a) și cele ale pct.54 alin.1 din Ordinul nr.1752 din noiembrie 2005.

Potrivit art.21 alin.3 lit.n) din Codul fiscal, invocat de organul fiscal în Raportul de inspecție fiscală au deductibilitate limitată „(...) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții”, iar art.24 alin.1 și alin.2 se referă la amortizarea fiscală.

Din lecturarea textelor sus citate, instanța a reținut că nu rezultă că nu ar fi deductibile fiscal cheltuielile ocazionate de procurarea a mai mult de un autoturism în condițiile în care există o singură persoană cu funcție de conducere în cadrul societății, aceste texte de lege referindu-se la deductibilitatea limitată a cheltuielilor legate de funcționarea, întreținerea, reparația sau cu cele cu combustibilul aferente autoturismelor folosite de persoanele de conducere care sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism.

În concluzie, tribunalul a apreciat că nedatorând diferența de impozit pe profit calculat suplimentar, mai puțin suma de (...) lei pe care o datorează cu acest titlu, contestatoarea nu datorează nici accesoriile pentru această diferență.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs pârâta, criticând-o pentru motivele prevăzute de art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedură civilă și susținând în esență următoarele:

- în mod greșit a fost respinsă excepția de inadmisibilitate, deși reclamanta nu a respectat dispozițiile art.205 și următoarele din Codul de procedură fiscală, necontestând capetele 1, 6, 7, 9, 11, 12, 13 cu majorările aferente, precum și capătul de cerere privind anularea dispoziției de măsuri nr.

- pentru capetele 2 și 10, referitoare la greșita reîncadrare a operațiunilor din facturile nr. (...) și nr. (...), nu au fost avute în vedere dispozițiile art.11 și art.19 din Codul fiscal, coroborate cu cele de la art.6 și 67 din Codul de procedură fiscală, (...) vândută către S.C. (...) fiind subevaluată, așa încât reîncadrarea operațiunii s-a făcut avându-se în vedere raportul de evaluare din anul 2003, influențat de amortizarea calculată până la (...).

Nu a fost justificată cu documente diminuarea de valoare a tranzacției nici pentru stația Pero, nici pentru transformator și cei doi stâlpi, vânzările făcându-se sub prețurile de înscriere în contabilitate;

- contrar dispozițiilor art.22 din Codul fiscal și pct.53 din H.G. nr.44/2004, reclamanta a constituit și înregistrat în evidența contabilă în luna (...), provizioane pentru clienții neîncasați aferente anilor 2004 și 2005, influențând astfel exercițiul financiar al anului 2006, deși creanțele erau anterioare datei de (...).

- deductibilitatea cheltuielilor aferente anului (...) sumă de (...) lei, nu poate fi reținută câtă vreme factura emisă de S.C. (...) S.R.L. nu este însoțită de documente justificative, lipsindu-i un contract scris, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și studii de fezabilitate;

- asigurarea achitată pentru bunul proprietatea persoanelor fizice

și nu poate fi considerată cheltuială deductibilă, câtă vreme ea nu servește veniturilor impozabile, proprietarii bunurilor fiind aceia care beneficiază de primele de asigurare în cazul unui eveniment;

- factura reprezentând „Tarif racordare energie electrică” conține o cheltuială ce trebuia înregistrată în valoarea investiției, aspect confirmat și de către expertul cauzei;

- greșit s-a recunoscut caracterul deductibil al cheltuielilor în sumă de lei, reprezentând cheltuieli pentru servicii de cazare în stațiuni și nu pentru deplasarea în interes de serviciu, așa cum s-a precizat de către expert;

- în mod greșit s-a înregistrat în contul 2131, contravaloarea investiției racord energie electrică, întrucât partea rămasă pentru contestatoare a fost în sumă de lei, sub pragul de lei, limita minimă de intrare a mijloacelor fixe, așa încât înregistrarea nu trebuia să se facă în contul de cheltuieli;

- măsura majorărilor veniturilor impozabile pe trimestrele cu suma de lei și pe trimestrele cu suma de lei, are ca temei dispozițiile art.19 din Codul fiscal și pct.12 din H.G. nr.44/2008 și trebuia să fie reținută ca fiind legală;

- cheltuiala pentru amortizarea și asigurarea autoturismului nu poate fi dedusă câtă vreme există o singură persoană cu funcție conducere și administrare, iar în patrimoniul societății mai există un autoturism marca Volvo, aspect reținut și de expertul contabil;

- cheltuiala pentru realizarea documentației de modernizare a stației de carburanți și GPL nu poate fi acordată, deoarece veniturile au fost realizate și înregistrate în anul .

- TVA-ul în sumă de lei, aferent sumei de lei reprezintă contravaloare chirie nefacturată de contestatoare, cel de lei, aferent facturii emise de S.C. R.L. (capătul 7 din acțiune) și de lei aferent vânzărilor de mijloace fixe reevaluate;

- accesoriile obligațiilor fiscale principale au fost calculate în condițiile Codului de procedură fiscală, așa încât ele sunt datorate, urmând soarta acestora și reținându-se că nu au fost contestate.

Examinând criticile formulate, se constată că ele sunt fondate, pentru cele ce se vor arăta mai jos.

În condițiile art.137 din Codul de procedură civilă, se impune ca instanța să verifice cu prioritate excepțiile invocate în cauză, excepții ce pot face inutilă cercetarea fondului.

O astfel de excepție este excepția de inadmisibilitate invocată de către pârâta-recurentă și care se apreciază că este incidentă în cauză.

Astfel, potrivit art.205 din Codul de procedură fiscală, „(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii”.

Această contestație cuprinde elementele la care se referă art.206 din același act normativ, text conform căruia „(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: a) datele de identificare a contestatorului; b) obiectul contestației; c) motivele de fapt și de drept; d) dovezile pe care se întemeiază; e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii”.

Procedura administrativă de atac este o procedură obligatorie, în absența căreia cererea adresată instanței trebuie privită ca inadmisibilă.

Pentru aceiași rațiuni se apreciază că instanța nu poate face verificări asupra unor aspecte cu care fie nu a fost investit organul de control administrativ, fie investit acesta, a omis să se pronunțe.

Simpla referire la decizia de impunere și la raportul de inspecție fiscală nu este suficient pentru a reține ca îndeplinită cerința mai sus amintită, fiind necesar ca fiecare obligație fiscală ce are de altfel o poziție independentă (cu excepția accesoriilor), trebuie analizată aducându-se argumente pro sau contra reținerii ei.

Numai o astfel de interpretare asigură aplicarea dispozițiilor art.206 din O.G. nr.92/2003 și de aceea, se apreciază că nu poate fi analizat fondul pretențiilor deduse judecării decât în limita celor invocate în contestația depusă la data de 27 mai 2010 (filele 77-81).

Este adevărat că reclamanta a mai formulat la 27 mai 2010 o completare, completare care însă nu are în vedere noi obligații fiscale, ci numai îi sunt alăturate documente despre care reclamanta a susținut că se constituie în dovezi ale pretențiilor sale.

Dincolo de acest aspect și în măsura în care ar fi conținut critici se impunea să se observe termenul în care completarea s-a formulat în raport de prevederile art.207 din Codul de procedură fiscală.

Prin această contestație, reclamantul a enunțat critici pentru 6 puncte din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, astfel: „1. S.C. S.R.L.), 2.Clienți neîncasați S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.; 3. Cheltuieli asigurări; 4. Cheltuieli zăgrăveli (deviz S.C. S.R.L.); 5. Cheltuieli energie electrică (CEZ S.A.); 6. S.C. S.R.L.)”.

Urmează așadar, reținându-se că este întemeiată excepția de inadmisibilitate să fie verificate criticile de fond din recurs, numai în limita celor 6 puncte, cu precizarea că la punctul 3. „Cheltuieli asigurări”, în contestație s-a făcut referire numai la contractul de asigurare a imobilului, nu și la cheltuielile de asigurare aferente autoturismului.

Primul aspect contestat de către reclamantă este reprezentat de obligațiile fiscale stabilite pentru vânzarea unei stații către S.C. S.R.L. cu factura nr.5, în valoare de lei și TVA-lei și pentru care s-a reîncadrat operațiunea stabilindu-se valoarea fiscală egală cu valoarea din raportul de evaluare din anul 2003.

Față de dispozițiile art.11 din Codul fiscal în forma sa în vigoare la data efectuării tranzacției potrivit căreia „(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”, se apreciază că nu poate fi împărtășită susținerea recurentei.

Textul are în vedere posibilitatea organului fiscal de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau să o reîncadreze pentru a reflecta un astfel de conținut.

În condițiile în care bunul nu a mai fost reevaluat din , iar vânzarea sa s-a făcut prin licitație în urma unui anunț public (fila 202), nu există elemente care să îndreptățească concluzia că prețul astfel stabilit nu reflectă valoarea de piață a bunului și deci, tranzacția nu are un conținut economic, iar valoarea de înstrăinare nu este cea la care se referă art.67 din Codul de procedură fiscală.

Trimiterea pe care recurenta o face în obiecțiuni (fila 162) la art.15 din Ordinul nr.464/2001, nu poate fi reținută, întrucât acest act normativ emis de Ministerul Agriculturii, Alimentației și Pădurilor și care reglementează procedura licitației cu strigare și a celei în plic, privește „(...) terenuri proprietate publică și privată a statului cu destinație agricolă (...)” (art.1).

În ceea ce privește provizioanele pentru clienți neîncasați, acestea au fost calculate cu respectarea dispozițiilor art.22 din Codul fiscal, ele fiind deductibile din impozitul pe profit în limita unui procent de 20% începând cu luna ..., 25% începând cu ... și 30% începând cu ... din valoarea celor două facturi neîncasate de la S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., prima dintre acestea în lichidare și cea de-a doua radiată.

Potrivit calculului realizat de expert, aplicarea procentelor prevăzute de lege, justifică corecta deducere a cheltuielii de ... lei din calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește contractul de asigurare nr. ... încheiat cu B.T. S.A. acesta privește un imobil proprietatea persoanelor fizice Totelecan Traian și Totelecan Maria, imobil pentru care s-a prezentat organelor fiscale contractul de comodat, încheiat cu reclamanta, însă s-a apreciat că nu se impun a fi deduse decât cheltuielile cu energia electrică, termică, telefonie, impozite și taxe aferente, motivat de faptul că numai acestea răspund cerinței de a contribui la realizarea de venituri impozabile.

Susținerea se impune a fi înlăturată câtă vreme în contract s-a convenit să se suporte de comodat și alte cheltuieli legate de asigurarea condițiilor de desfășurare a activității, alături de impozitele și taxele aferente, categorie în care se apreciază că trebuie incluse și cheltuielile cu asigurarea periodică a bunului, atâta timp cât acesta este exploatat de către agentul economic în vederea realizării de venituri impozabile (art.21 Cod fiscal).

Din acest punct de vedere este lipsit de relevanță faptul că la o eventuală producere a unui eveniment asigurat, proprietarii sunt aceia care încasează prima de asigurare.

Susținerea recurenței este însă întemeiată în ceea ce privește suma de ... lei din factura nr. ..., emisă de S.C. ... și S.R.L.

În conformitate cu dispozițiile art.21 din Codul fiscal, nu pot fi considerate cheltuieli deductibile cele făcute pentru prestări de servicii „m) (...) pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”, iar potrivit pct.48 din H.G. nr.44/2004, „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.

Cerințele din textele enunțate trebuie să fie îndeplinite cumulativ.

Factura pentru suma de lei nu a avut decât un singur document justificativ, respectiv devizul de lucrări (fila 83), deviz care nu răspunde acestor cerințe.

Nu s-a dovedit existența în cauză a unui contract și nici faptul că lucrările au fost efectiv realizate, lipsind un proces-verbal de recepție care să ateste acest lucru, calitatea și necesitatea acestora.

Nu pot fi deduse nici cheltuielile în valoare de lei, reprezentând tarif racordare energie electrică, evidențiate în cheltuieli cu energia electrică și nu în valoarea investiției, ele neputând fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal în cursul

Acest punct de vedere a fost de altfel exprimat și de către expert (fila 149), fără ca probei să i se opună considerente care să ducă la înlăturarea ei.

În ceea ce privește vânzarea către S.C. S.R.L. a ultimul punct al contestației reclamantei, se apreciază că în mod corect organele de inspecție au reîncadrat operațiunea de vânzare, în raport de dispozițiile art.11 alin.1 din Codul fiscal, dispoziții precitate cu ocazia analizării vânzării

Dacă pentru vânzarea s-a făcut în temeiul unei licitații, care este de natură să prezume că prețul obținut este cel de pe piața liberă, nu aceeași justificare poate fi găsită vânzării stației trafo.

Aceasta a fost înstrăinată împreună cu cei doi stâlpi la valoarea de lei la care se adaugă TVA de lei, valoare inferioară celei din contabilitate, în raport de care s-a calculat și amortizarea de la 31 decembrie 2003 până în anul 2006.

În absența licitației, în mod corect, organele fiscale au stabilit ca valoare fiscală de vânzare valoarea din raportul de evaluare influențată de amortizarea recalculată.

Ultima critică privește cheltuielile de judecată acordate de instanța de fond și se apreciază că ea este întemeiată în condițiile în care acestea au fost reprezentate de onorariul de expert în sumă de lei.

Reținând că parte din pretențiile reclamantei din acțiune sunt nefondate, se apreciază că în baza art.274 alin.3 Cod procedură civilă, se impune reducerea lor la nivelul sumei de lei.

Pentru toate aceste considerente, se apreciază că recursul pârâtei este fondat și în baza art.312 alin.2 Cod procedură civilă urmează a fi admis și modificată sentința, în sensul admiterii excepției de inadmisibilitate și admiterii în parte a acțiunii, cu consecința anulării actelor fiscale, numai în ceea ce privește vânzarea , cheltuielile cu asigurarea imobilului și calculul provizioanelor la clienți neîncasați. rată de această statuire și reținând caracterul accesoriu al majorărilor de întârziere, urmează ca acestea să fie calculate numai la obligațiile fiscale principale menținute ca legale și temeinice.

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

Admite recursul formulat de DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI VÂLCEA, împotriva sentinței nr. , pronunțată de Tribunalul Vâlcea - Secția comercială și contencios administrativ fiscal, în dosarul nr. intimată fiind reclamanta S.C. S.R.L.

Modifică sentința în sensul că:

- admite excepția de inadmisibilitate formulată de Direcția Generală a
Finanțelor Publice Vâlcea;

- admite în parte acțiunea, desființează decizia nr. ..., admite
în parte contestația și anulează decizia de impunere nr. ... și raportul de
inspecție fiscală nr. ..., pentru obligațiile fiscale principale cu
accesoriile aferente referitoare la: vânzarea ... cheltuielile de asigurare pentru
imobil și calculul provizioanelor la clienți neîncasați S.C. ... S.R.L. și S.C. ...
S.R.L.

Obligă la cheltuieli de judecată pentru fond în sumă de ... lei, cu
aplicarea dispozițiilor art.274 al.3 Cod procedură civilă.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, ... la ...
Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Președinte

Ptr. Judecător,

Ptr. Judecător,

PREȘEDINTE INSTANȚĂ

PREȘEDINTE INSTANȚĂ

Grafier,