

ROMANIA
CURTEA DE APEL IASI
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia Nr. 321/2011
Ședința publică de la 01 Aprilie 2011
Completul compus din:
PREȘEDINTE Șerbănescu Dragoș
Judecător Obreja-Manolache Iustinian
Judecător Gheorghe Aurelia
Grefier Ancuța Ciprian

Pe rol fiind judecarea cauzei contencios administrativ și fiscal privind pe recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui în contradictoriu cu intimații SC Tehnoforest SRL și Administrației Finanțelor Publice Pentru Contribuabili Mijlocii Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală, având ca obiect contestație act administrativ fiscal, recurs declarat împotriva sentinței nr. 327/CA/25.10.2010 pronunțată de Tribunalul Vaslui.

La apelul nominal făcut în ședința publică, lipsă părți.

Procedura de citare a părților este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier care arată instanței că dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 24.03.2011, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință din acea zi, când, din lipsă de timp pentru deliberare, instanța a amânat pronunțarea la data de 31.03.2011, când, din lipsă de timp pentru deliberare, instanța a amânat pronunțarea la data de azi, 01.04.2011, când:

Curtea de Apel,

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin cererea de chemare în judecată formulată la data de 24.07.2009 și înregistrată la nr. 2334/89/2009 pe rolul Tribunalului Vaslui, reclamanta SC Tehnoforest SRL, cu sediul în Vaslui, str. Petru Rareș, bl. 257, sc. D, ap. 5, jud. Vaslui, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală, a solicitat anularea deciziei de impunere nr. 110/28.10.2008 și a raportului de inspecție fiscală nr. 9122/28.10.2008, ambele emise de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală, precum și anularea deciziei nr. 49/2008/26.01.2009 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui, prin care această pârâtă a respins contestația reclamantei împotriva actelor administrative fiscale mai sus arătate.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat faptul că, în mod eronat, prin actele administrative fiscale mai sus arătate s-a stabilit în sarcina sa obligația suplimentară de plată în cuantum total de 58.868 lei, reprezentând 22.807 lei impozit pe profit, 4.925 lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, 27.862 lei reprezentând taxă pentru valoarea adăugată și 1274 lei, reprezentând majorări de întârziere aferente tva.

Astfel, a arătat că metoda folosită la reîncadrarea tranzacțiilor realizate cu SC Tehnoforest Company SRL ca și persoană afiliată, respectiv cea a comparării preturilor nu a fost corect uzitată deoarece s-au cerut preturi de comparație de la un singur agent economic.

În ceea ce privește cheltuielile considerate a fi nedeductibile de către organul fiscal, reclamanta a arătat că aceste cheltuieli cu combustibilii, cu achiziționarea unor bunuri au fost realizate în interesul societății, impunându-se acordarea dreptului de deducere din cuantumul impozitului pe profit și de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin acțiune reclamanta a invocat excepția autorității de lucru judecat, pe considerentul că în condițiile în care prin decizia nr. 36/06.11.2006 a Direcției Generale a Finanțelor Publice Vaslui s-a desființat decizia de impunere nr. 382/4.06.2009 prin care se impuseseră inițial aceleași obligații fiscale în sarcina sa, iar această decizie nu a fost pusă în executare în termenul de 30 de zile stabilit de prevederile OG nr. 92/2003 și de Ordinul nr. 519 din 2005, aceasta are autoritate de lucru judecat, excepție care a fost respinsă la termenul de judecată din data de 11.01.2010, ca neîntemeiată.

În drept, reclamanta a invocat dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin sentința nr. 327/CA/25.10.2010, Tribunalul Vaslui a admis, în parte, acțiunea formulată de către reclamanta SC Tehnoforest SRL în contradictoriu cu pârătele Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui și Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vaslui-Activitatea de Inspecție Fiscală, a anulat în parte, decizia nr. 49/2008, emisă la data de 26.01.2009 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui, decizia de impunere nr. 110/28.10.2008 și raportul de inspecție fiscală nr. 9122/28.10.2008, ambele emise de către pârâta Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vaslui-Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește obligarea reclamantei la plata sumei de 7693 lei, cu titlu de impozit pe profit, a sumei de 9706 lei, cu titlu de TVA, precum și în ceea ce privește plata majorărilor de întârziere aferente acestor sume.

Tribunalul Vaslui a exonerat-o pe reclamantă de la plata sumei de 7693 lei cu titlu de impozit pe profit și a majorărilor de întârziere aferente acestei sume pentru perioada 26.10.2005 - 04.08.2006, precum și de la plata sumei de 9706 lei cu titlu de TVA, și a majorărilor de întârziere aferente acestei sume pentru perioada 26.08.2005 - 25.07.2006.

Instanța a menținut obligarea reclamantei la plata sumei de 15114 lei, reprezentând impozit pe profit, obligația de plată a majorărilor de întârziere aferente acestei sume pentru perioada 26.10.2005 - 04.08.2006, precum și obligarea reclamantei la plata sumei de 18156 lei, reprezentând TVA, și a majorărilor de întârziere aferente acestei sume pentru perioada 26.08.2005 - 25.07.2006.

Instanța le-a obligat pe pârâte la plata către reclamantă a sumei de 604,3 lei cu titlu de cheltuieli de judecată, constând în taxă judiciară de timbru, timbru judiciar, onorariu expert și onorariu apărător.

Pentru a hotărî astfel, Tribunalul Vaslui a reținut că reclamanta SC Tehnoforest SRL, drept urmare a faptului că prin deciziile nr. 35/3.10.2006 și nr. 38/6.11.2006 s-a dispus desființarea deciziei de impunere nr. 382/4.09.2006, dispunându-se a se efectua o nouă inspecție fiscală, în perioadele 19.08.2008-07.09.2008, respectiv 15.10.2008-17.10.2008, a fost supusă unei inspecții fiscale pentru perioada 10.07.2005-31.12.2005 având ca obiect verificarea modalității de calcul, de declarare și plată a impozitului pe profit și taxei pentru valoarea adăugată pentru perioada de activitate mai sus arătată. La finalul inspecției s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr. 9122/28.10.2008.

Prin decizia de impunere nr. nr. 110/28.10.2008, emisă în temeiul constatărilor enumerate prin raportul de inspecție fiscală cu același număr, s-a stabilit suplimentar în sarcina reclamantei obligația de plată a unui impozit pe profit în cuantum de 22.807 lei cu majorările de întârziere aferente în cuantum de 4.925 și a unei taxe pe valoarea adăugată în cuantum de 27862 lei, cu majorările aferente în cuantum de 1274 lei.

Obligația fiscală suplimentară în cuantum de 22.807 lei, reprezentând impozit pe profit s-a stabilit astfel:

- suma de 15.114 lei, calculată potrivit prevederilor art. 11 al.1 și 19 al.1 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal coroborat cu prevederile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, reprezintă diferența de impozit pe profit datorată suplimentar aferentă veniturilor în cuantum de 95.463 lei rezultate din reîncadrarea tranzacțiilor de masă lemnoasă realizate de reclamantă cu societatea SC Tehnoforest Company SRL, care are același asociat unic ca și societatea reclamantă, prin utilizarea prețului mediu de vânzare aplicat de către Regia

Națională a Pădurilor Romsilva, conform adresei nr. 6912/28.06.2006, ca și preț de comparație potrivit prevederilor legale mai sus arătate;

- suma de 6.194 lei, reprezentând diferența de impozit pe profit aferentă unor cheltuieli cu combustibilul în sumă de 38.715 lei, considerate cheltuieli nedeductibile fiscal pe considerentul că pe bonurile de combustibil nu era menționată societatea beneficiară a combustibilului achiziționat, conform prevederilor art. 21 al. 4 lit. f din Codul fiscal;

- suma de 309 lei, reprezentând diferența de impozit pe profit aferentă unor cheltuieli cu amortizarea unei centrale termice în valoare de 1932 lei, considerate cheltuieli nedeductibile fiscal deoarece centrala a fost utilizată în interesul asociaților, calculată conform prevederilor art. 21 al. 4 lit. e Cod fiscal;

- suma de 1189 lei, reprezentând diferența de impozit pe profit aferentă unor cheltuieli considerate nedeductibile fiscal cu diverse materiale în sumă de 7430 lei deoarece acestea au fost folosite în interesul asociaților, calculată conform prevederilor art. 21 al. 4 lit. e Cod fiscal;

Pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în cuantum de 22.807, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în cuantum de 4828 lei și penalități de întârziere în cuantum de 97 lei conform prevederilor art. 115 din OG nr. 92/2003, HG nr. 784/2005 și OG nr. 20/2005.

Obligația fiscală suplimentară în cuantum de 27862 lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată s-a stabilit astfel:

- suma de 18.153 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor în sumă de 95.543 lei, rezultate din reîncadrarea tranzacțiilor de masă lemnoasă realizate de reclamantă cu societatea SC Tehnoforest Company SRL, care are același asociat unic ca și societatea reclamantă, prin utilizarea prețului mediu de vânzare aplicat de către Regia Națională a Pădurilor Romsilva, conform adresei nr. 6912/28.06.2006, potrivit prevederilor art. 11 al. 1 și 19 al. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală;

- suma de 7930 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat de pe bonurile fiscale de aprovizionare cu combustibili care nu reprezintă documente justificative deoarece nu sunt completate cu datele privind beneficiarul și numărul de înmatriculare a autovehiculului conform prevederilor art. 46 al. 2 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea normelor de aplicare ale Codului fiscal;

- suma de 1779 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat, aferentă unor cheltuieli considerate nedeductibile fiscal cu diverse materiale în sumă de 7430 lei deoarece acestea au fost folosite în interesul asociaților, calculată conform prevederilor art. 145 al. 3 din Legea nr. 571 din 2003.

Pentru diferența suplimentară de tva în cuantum de 27.862 lei, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în cuantum de 1.274 lei, conform prevederilor legale.

Instanța a reținut faptul că reclamanta a contestat, pe de o parte, reîncadrarea de către organele de inspecție fiscală a tranzacțiilor de masă lemnoasă realizate în perioada supusă inspecției între societatea reclamanta SC Tehnoforest SRL și SC Tehnoforest Company SRL, societate afiliată în condițiile în care au același asociat unic, numitul Diaconu Adrian, prin utilizarea prețului de mediu de vânzare aplicat de către RNP Romsilva-Direcția Silvică Vaslui, care a fost comunicat prin adresa nr. 6912/28.06.2006, iar pe de altă parte, a contestat neadmiterea la deducere în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată a celor trei categorii de cheltuieli considerate nedeductibile de către organele fiscale, cu consecința stabilirii obligației suplimentare de plată impuse prin decizia de impunere contestată.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 15.114 lei și taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 18.153 lei, cu majorările și penalitățile de întârziere aferente, sume calculate de organele de inspecție fiscală potrivit prevederilor art. 11 al. 1 și 19 al. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, reprezentând diferența de impozit pe profit și tva datorate suplimentar aferente veniturilor în cuantum de 95.463 lei rezultate din reîncadrarea tranzacțiilor de vânzare – cumpărare de masă lemnoasă realizate de reclamanta SC Tehnoforest SRL cu

societatea SC Tehnoforest Company SRL societăți afiliate în înțelesul legislației fiscale datorită faptului că au ambele același asociat, prin utilizarea prețului mediu de vânzare aplicat de către Regia Națională a Pădurilor Romsilva, conform adresei nr. 6912/28.06.2006, instanța a reținut că, raportat la prețul unitar de vânzare al masei lemnoase practicat între cele două societăți afiliate, ca și preț de vânzare - un preț mediu de 13,09 ron inclusiv tva- și prețul 58,9 lei-care e prețul mediu de piață comunicat de Direcția Silvică Vaslui, dar mai ales având în vedere prețul de revânzare al unui mc de lemn de foc de către SC Tehnoforest Company SRL- prețul mediu la revânzare fiind de 157,57 ron fără tva, *de aproximativ 11,3 ori mai mare decât prețul la care s-a achiziționat materialul lemnos de la reclamantă*, în mod corect, organele fiscale au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale efectuate între cele două societăți afiliate și la ajustarea veniturilor reclamantei, cu consecința impunerii în sarcina reclamantei a obligațiilor suplimentare mai sus arătate.

A mai avut în vedere instanța că, în conformitate cu prevederile art. 11 al.1 din Codul fiscal, 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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, că, potrivit prevederilor art. 11 al. 2 din Codul fiscal, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, cum este situația din prezenta cauză, deoarece reclamanta SC Tehnoforest SRL și SC Tehnoforest Company SRL au același asociat, pe numitul Diaconu Adrian, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor și serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: a) comparării prețurilor prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri și servicii comparabile către persoane independente, metoda contra cost, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare, și metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare a bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit.

Instanța a reținut că din interpretarea prevederilor legale mai sus arătate rezultă faptul că autoritățile fiscale, în scopul calculării obligațiilor fiscale datorate de persoanele afiliate, pot să reconsidere evidențele persoanei afiliate, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoanele afiliate aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile și pot ajusta suma veniturilor, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor. Din înscrisurile depuse la dosar, în special din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. 3280/1.09.2006 (filele 42 și următoarele) reiese că, în urma unei verificări încrucișate a contabilității reclamantei SC Tehnoforest SRL și a SC Tehnoforest Company SRL, societăți care au același asociat, în persoana numitului Diaconu Adrian, a rezultat că reclamanta a înscris în facturile emise către SC Tehnoforest Company SRL un preț unitar mediu de vânzare al masei lemnoase mult mai mic decât prețul pieței comunicat de Direcția Silvică Vaslui. Astfel, reclamanta a înscris în facturi un preț mediu de 13,09 ron fără tva, iar prețul mediu al pieței, comunicat de Direcția Silvică Vaslui era de 58,9 lei (calculat ca media aritmetică dintre prețul pieței pentru lemn de foc esențe tari, care era de 78,2 lei fără tva și prețul pentru lemn de foc esențe moi fără tva, care era de 39,5 lei).

S-a constatat că, verificându-se evidența contabilă a SC Tehnoforest Company SRL această societate a cumpărat lemn de foc de la reclamantă în cantitate de 2911,542 mc, la un preț mediu de 13,09 ron cu tva, iar SC Tehnoforest Company SRL a revândut exact aceeași cantitate de lemn de foc la un preț mediu de 157,57 ron fără tv, adică la un preț de 11,3 ori mai mare decât cel de achiziționare, către unitățile administrative teritoriale comunale de pe raza județului Vaslui

Raportat la cele expuse anterior, instanța a reținut faptul că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale efectuate între cele două societăți afiliate, cu consecința ajustării veniturilor și impunerii în sarcina reclamantei a obligațiilor suplimentare constând în impozit pe profit suplimentar în cuantum de

15.114 lei si taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 18.153 lei, cu majorările si penalitățile de întârziere aferente veniturilor în cuantum de 95.463 lei, rezultate prin reîncadrare, obligații fiscale pe care le datorează suplimentar către bugetul de stat.

Instanța a remarcat faptul că în cauză s-a folosit metoda comparării prețurilor instituită de art. 11 al. 2 lit.a C. fiscal, dar dacă s-ar fi folosit metoda prețului de revânzare, care în speță e de 157,57 ron, deci de aproximativ două ori mai mare decât prețul pieței de 58,9 lei cuantumul obligațiilor suplimentare ar fi fost mult mai mare.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 6194 lei, aferent unor cheltuieli cu combustibilul în cuantum de 38.715 lei, înregistrate contabil si deduse fiscal în temeiul unor bonuri fiscale care nu conțineau denumirea societății beneficiare, adică a reclamantei, precum si taxa pe valoarea adăugată suplimentară în cuantum de 7930 lei, dedusă de pe bonurile fiscale de aprovizionare cu combustibil, cu majorările de întârziere si penalitățile de întârziere aferente, instanța a constatat faptul că în mod incorect au reținut organele de control fiscal că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la stabilirea impozitului pe venit si nici nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă pe considerentul că nu ar avea calitatea de documente justificative în condițiile în care nu conțineau denumirea societății beneficiare a combustibilului achiziționat, deoarece, potrivit legislației în vigoare la data efectuării aprovizionării, adică în perioada 01.07.2005- 31.12.2005, bonurile fiscale nu trebuiau să conțină în mod obligatoriu aceste mențiuni pentru a fi considerate documente justificative.

Astfel, conform prevederilor art. 4 din OUG nr. 28/1999, care a fost în vigoare până la începutul anului 2006, bonul fiscal era documentul emis de către aparatul de marcat electronic fiscal, care trebuie să cuprindă cel puțin denumirea si codul fiscal la operatorului economic emitent, adresă de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal, logotipul si seria fiscală a aparatului, numărul de ordine, data si locul emiterii, denumirea fiecărui bun livrat si serviciu prestat, prețul sau tariful unitar, cantitatea, valoarea pentru fiecare operațiune, incluziv taxa pentru valoarea adăugată, cu indicarea cotei de taxă, valoarea totală a bonului, etc.

Interpretând prevederile legale mai sus arătate, instanța a reținut faptul că bonurile fiscale emise sub imperiul OUG nr. 28/1999 pentru a fi considerate documente justificative în înțelesul prevederilor art. 4 din acest act normativ nu trebuiau să conțină în mod obligatoriu si denumirea beneficiarului.

Astfel, în concret, în cauză, cum toate bonurile fiscale în litigiu, ce atestă efectuarea de către societatea reclamantă a unor cheltuieli cu combustibilul în cuantum de 38.715 lei, au fost emise pe perioada cât a fost în vigoare acest act normative, instanța retine că acestea constituie documente justificative pentru cheltuielile mai sus arătate, astfel încât, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în cuantum de 38.715 ca fiind nedeductibile la stabilirea impozitului pe profit si nici nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, sens în care actele administrate vor fi anulate.

La această concluzie a ajuns instanța si in temeiul raportului de expertiză contabilă în care s-a arătat că bonurile fiscale emise de către casele de marcat conțineau toate elementele prevăzute de lege pentru a putea fi considerate documente justificative, iar cantitățile de combustibil cuprinse în bunurile în litigiu au fost incluse în FAZ-urile întocmite pentru fiecare mijloc de transport, cu respectarea normelor de consum, mijloace de transport care, la rândul lor, au fost folosite la transportul materialului lemnos, din valorificarea căruia au rezultat veniturile obținute de către societate.

S-a mai avut în vedere că, potrivit prevederilor art. 1 din Ordinul nr. 293/2006, care a intrat în vigoare în anul 2006, începând cu data de 01.01.2006, bonurile fiscale emise conform prevederilor OUG nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronic fiscale, stau la baza înregistrărilor în contabilitate, adică reprezintă documente justificative, dacă sunt stampilate si au înscrise denumirea cumpărătorului si numărul de înmatriculare al autovehiculului, însă aceste prevederile legale nu erau în vigoare la data înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale în litigiu, adică în perioada 01.07.2005-31.12.2005.

În atare condiții, instanța a considerat că reclamanta nu datorează suplimentar obligațiile fiscale constând în impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 6194 lei, aferent

unor cheltuieli cu combustibilul în cuantum de 38.715 lei, și nici taxa pe valoarea adăugată suplimentară în cuantum de 7930 lei, cu majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 1498 lei, aferent unor cheltuieli cu amortizarea unei centrale termice în valoare de 1932 lei, precum și unor cheltuieli în sumă de 7430 lei constând în diverse materiale achiziționate de societate în perioada reclamată, precum și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 1.779 lei, aferentă acestor bunuri achiziționate, considerate nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală pe motiv că nu au fost efectuate în interesul societății, ci în interesul asociaților, instanța a constatat că din probele administrate în fața instanței de judecată, în special din expertiza contabilă, efectuată, reiese că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, nu în favoarea asociaților, drept pentru care constituie cheltuieli deductibile fiscal în înțelesul prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Astfel, din mențiunile raportului de expertiză contabilă reiese că centrala termică pentru care s-a plătit suma de 1932 lei este montată la sediul societății și, în plus, din verificarea documentelor contabile ale societății a rezultat faptul că suma de 1932 lei nu a fost operată pe nici un cont de cheltuieli, care să influențeze rezultatele obținute de către firmă și implicit impozitul de profit, ci pe contul 2131- echipamente tehnologice .

În plus, din aceeași expertiză, rezultă că și celelalte bunuri al căror preț de achiziționare nu a fost considerat de către organele fiscale ca fiind cheltuială deductibilă la stabilirea impozitului pe profit și pentru care nu s-a recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului individualizat în facturi, au fost folosite în interesul societății fiind montate fie la sediul societății, fie la punctul de lucru Hitrom (a se vedea anexa 1 a raportului de expertiză contabilă).

Pe de altă parte, în ceea ce privește deducerea cheltuielilor, instanța a arătat faptul că potrivit prevederilor art. 21 din Codul fiscal, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a fi deduse sunt să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificat prin documente, să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlu II, după caz. În concret, instanța a arătat faptul că reclamanta a făcut dovada, contrar celor reținute prin actele administrativ fiscale, că cheltuielile mai sus arătate au fost efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, nu în favoarea asociaților, drept pentru care constituie cheltuieli deductibile fiscal în înțelesul prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

În atare condiții, instanța a reținut faptul că reclamanta nu datorează suplimentar obligațiile fiscale constând în impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 1498 lei, aferent unor cheltuieli cu amortizarea unei centrale termice în valoare de 1932 lei, precum și unor cheltuieli în sumă de 7430 lei constând în diverse materiale achiziționate de societate în perioada reclamată, și nici taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 1.779 lei, aferentă acestor bunuri.

Împotriva sentinței indicate mai sus a declarat recurs pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui, solicitând admiterea recursului și respingerea acțiunii formulate de reclamanta SC Tehnoforest SRL.

În motivarea recursului său, pârâta a susținut că în mod greșit a considerat prima instanță că bonurile fiscale pentru carburant, din perioada 01.07.2005-31.12.2005 sunt documente justificative, nefiind necesar ca acestea să fie șampilate pe verso și să aibă menționată denumirea societății beneficiare deoarece această obligație nu ar fi existat la data aprovizionării, ea fiind introdusă începând cu data de 01.01.2006 prin Ordinul nr. 293/2006. A arătat recurenta că obligația menționării beneficiarului, a numărului de înmatriculare a autovehiculului, precum și aplicarea ștampei a fost introdusă începând cu anul 2000 prin Hotărârea nr. 401/19.05.2000 pentru probarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoare adăugată.

Cu privire la cheltuiala societății efectuată în scopul achiziționării și instalării unei centrale termice, pârâta a susținut că organul de inspecție fiscală a constatat că, la verificarea

faptică, la sediul societății și la punctul de lucru erau montate alte centrale termice decât modelul achiziționat. Concluzia instanței, bazată pe mențiunile raportului de expertiză este eronată, în condițiile în care în acest raport se arată faptul că nu a fost verificată existența faptică a echipamentelor la sediul societății, iar în răspunsul la obiecțiuni expertul contabil a arătat că a verificat existența bunului în cauză pe baza documentelor aflate în contabilitatea societății.

Prin întâmpinare, reclamanta intimată SC Tehnoforest SRL a solicitat respingerea recursului ca nefondat, arătând că din interpretarea dispozițiilor art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/1999, în vigoare până la data de 01.01.2006, bonul fiscal nu trebuie să conțină în mod obligatoriu și denumirea beneficiarului pentru a fi considerat document justificativ.

A mai susținut intimata reclamantă că din materialul probator administrat în cauză rezultă faptul că societatea a făcut dovada respectării dispozițiilor art. 21 din Codul fiscal în sensul că toate cheltuielile considerate nedeductibile de către organul de inspecție fiscală au fost efectuate în scopul realizării obiectului său de activitate.

Curtea de Apel, examinând actele și lucrările dosarului, precum și hotărârea atacată, în raport de prevederile legale aplicabile, de criticile recurenței, și sub toate aspectele, în limitele recursului cu a cărui soluționare a fost investită, constată următoarele:

Este întemeiată critica recurenței referitoare la faptul că instanța a reținut greșit că bonurile fiscale privind cheltuieli pentru combustibil, emise sub imperiul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, nu trebuiau să conțină în mod obligatoriu și denumirea beneficiarului pentru a fi considerate documente justificative.

Prin art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, se prevede că "Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile", precum și că "La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, "sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare".

Prin art. 21 alin. 4 lit. f din Codul fiscal se subliniază că "nu sunt deductibile", între altele, „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Tot astfel, reglementându-se regimul deducerilor, în cuprinsul alin. 8 al art. 145 din Codul fiscal se prevede că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de justificarea dreptului respectiv, în funcție de felul operațiunii, cu unul dintre documentele specificate, diferențiat, la lit. a și b din acel alineat, iar la alin. 9 al aceluiași articol se stabilește faptul că prin normele de aplicare se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document justificativ decât cele enumerate la alin. 8 de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, la pct. 51 alin. 2 teza a II-a din normele metodologice de aplicare a art. 145 alin. 8 și 9 din Legea nr. 571/2003, Norme aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se prevede că pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, dacă sunt șampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Cum aceste dispoziții legale erau în vigoare în perioada 01.07.2005-31.12.2005, supusă controlului fiscal, în aplicarea lor corectă se impune a se considera că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit în cazul bonurilor fiscale privind cheltuielile pentru combustibil deoarece aceste bonuri nu sunt șampilate și nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 1498 lei, aferent unor cheltuieli cu amortizarea unei centrale termice în valoare de 1932 lei, precum și unor cheltuieli în sumă de 7430 lei constând în diverse materiale achiziționate de societate în perioada verificată, precum și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 1779 lei, aferentă acestor bunuri achiziționate, Curtea de Apel constată că prima instanță a apreciat greșit probele administrate în cauză, dând eficiență mențiunilor eronate cuprinse în raportul de expertiză întocmit în cauză.

Curtea consideră că pentru stabilirea situației fiscale reale a societății nu se putea ignora faptul că expertul judiciar, spre deosebire de autoritatea fiscală, nu a realizat inventarierea faptică a bunurilor achiziționate în perioada supusă inspecției fiscale (fila 104 din dosarul primei instanțe). Având la bază doar înregistrări din documentele contabile ale societății reclamante, concluzia expertului judiciar potrivit căreia bunurile în cauză sunt „folosite în interesul societății”, nu poate fi primită deoarece nu este bazată pe elemente de fapt de natură a infirma situația fiscală constată de organele fiscale.

Așa fiind, instanța de recurs consideră că organul fiscal a stabilit o situație fiscală corespunzătoare datelor, informațiilor ce rezultă din probele administrate în cauză, constatând just, pe baza acestora, că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru a reține că impozitul pe profit suplimentar în cuantum de 1498 lei, aferent unor cheltuieli cu amortizarea unei centrale termice în valoare de 1932 lei, precum și unor cheltuieli în sumă de 7430 lei constând în diverse materiale achiziționate de societate în perioada reclamată, și taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 1.779 lei, aferentă acestor bunuri achiziționate, nu sunt deductibile fiscal.

Față de cele ce preced, Curtea, constatând că autoritatea fiscală a adoptat soluția prevăzută de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, consideră că acțiunea este neîntemeiată, urmând ca, în temeiul dispozițiilor art. 312 din Codul de procedură civilă, să admită recursul și să respingă acțiunea ca atare.

Pentru aceste motive,
În numele legii,
Decide:

Admite recursul formulat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui împotriva sentinței nr. 327/CA/25.10.2010 a Tribunalului Vaslui, sentință pe care o modifică în parte.

Respinge acțiunea formulată de reclamanta SC Tehnoforest SRL în contradictoriu cu pârătele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală.
Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 01.04.2011.

Președinte
Șerbănescu Dragoș

judecător
Obreja-Manolache Iustinian

judecător
Gheorghe Augelia

Grefier
Ancuța Ciprian

Redactat/tehnoeditat: OMI, 2 ex.
Prima instanță: Tribunalul Vaslui
Judecător: Balan Laura-Monica