

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL PITEȘTI
SECȚIA COMERCIALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR. 2010 DECIZIE NR. 100/2010

Ședința publică din 23 Februarie 2011

Curtea compusă din:

Președinte:

- judecător
- judecător
- judecător
- grefier

S-au luat în examinare, pentru soluționare, recursul declarat de contestatoarea SC **RÂMNICU VÂLCEA**, cu sediul în str. nr. județul Vâlcea, împotriva sentinței nr. din 02 noiembrie 2010, pronunțată de Tribunalul Vâlcea- Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. 2010, în contradictoriu cu **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI VÂLCEA**, cu sediul în Râmnicu Vâlcea, str. G-ral Magheru nr.17, județul Vâlcea.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, au răspuns avocat pentru recurenta-contestatoare și consilier juridic pentru intimată.

Procedura, legal îndeplinită.

Recursul este timbrat cu taxă judiciară de timbru în sumă de 2 lei, potrivit chitanței nr. din 23.02.2011 (fila 24) și cu timbru judiciar în valoare de 0,15 lei.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care:

Apărătorul recurente-contestatoare depune la dosar dovada achitării taxei de timbru, arătând că nu mai are alte cereri de formulat.

Reprezentantul intimatei arată că nici acesta nu mai are alte cereri de formulat.

Curtea, în raport de această precizare, constată recursul în stare de judecată și acordă cuvântul asupra acestuia.

Apărătorul recurente-contestatoare, având cuvântul, susține oral motivele de recurs așa cum au fost precizate în scris la dosar, solicitând admiterea lui, desființarea în totalitate a sentinței atacate și pe fond admiterea contestației, cu consecința exonerării de la plata sumelor dispuse. Apreciază că instanța de fond a pronunțat o hotărâre nelegală și netemeinică.

Reprezentantul intimatei, având cuvântul, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca fiind legală și temeinică. Consideră că, soluția dată de instanța de fond este legală, fiind conformă cu realitatea.

CURTEA

Constată că la data de 5 ianuarie 2009, Rm.Vâlcea a formulat contestație împotriva deciziei /25 iulie 2008, a deciziei /21 martie 2008 și a raportului de inspecție fiscală nr. /19 martie 2008, emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea și a solicitat anularea acestora.

În motivare, a susținut că prin decizia de impunere /21 martie 2008 s-a stabilit greșit în sarcina sa o diferență pe impozitul pe profit suplimentar în sumă de

lei, corespunzătoare unei baze impozabile de lei, deoarece facturile fiscale constatate lipsă au fost declarate pierdute la Monitorul oficial, iar TVA stabilit suplimentar a fost înscrisă de către cumpărătorul S.C. S.A.

Ulterior, a precizat contestația susținând că din suma totală de lei, contestă suma de lei constând în: lei reprezentând contravaloare bilete de avion pentru 4 persoane, înregistrată în contabilitate în contul „cheltuieli cu deplasări”, sumă pe care, contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală cât și de intimată cu ocazia soluționării contestației, o consideră perfect deductibilă astfel cum prevăd dispozițiile art.21 alin.1 și 2 lit.e și i din Legea nr.571/2003, cheltuielile fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile; suma de lei reprezentând servicii turistice înregistrate în contabilitate în baza facturii nr. 30.03.2005; suma de lei reprezentând servicii de cazare și transport conform facturii nr. 9.08.2005, ambele sume fiind de asemenea deductibile întrucât sunt cheltuieli de deplasare efectuate de administratorul societății și de diverși salariați ca urmare a specificului activității; suma de lei reprezentând cheltuieli cu marfa înregistrată în contabilitate în luna august 2005 cu explicația „reglare de scădere de gestiune” și a avut ca temei descărcarea de gestiune a vânzărilor cu amănuntul la magazinul societății din Mun. Rm.Vâlcea, str.General Magheru; suma de lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, pe care de asemenea o consideră deductibilă cu motivarea că la sfârșitul anului 2003 societatea a procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale, iar amortizarea acestor bunuri a fost omisă a fi înregistrată pe costuri în anul 2004, înregistrare care a fost totuși evidențiată în luna septembrie a anului 2005; suma de lei reprezentând cheltuieli cu munca vie, sumă cu care, în mod eronat intimată, cu ocazia soluționării contestației, a majorat masa profitului impozabil cu toate că, organul de inspecție fiscală a reținut că această sumă s-a regularizat în luna decembrie 2007 odată cu facturarea lucrărilor de construcții montaj conform facturii nr. 13.02.2007, în valoare de lei; suma de lei reprezentând venituri stabilite de organul de inspecție fiscală prin estimare urmare constatării lipsă a unor facturi fiscale care au fost pierdute și comunicate la Monitorul Oficial. Referitor la această sumă cu care a fost majorată baza de impunere contestația arată că s-a constatat lipsa unui număr de 62 facturi fiscale dintre care 25 din carnetul de facturi aflat la punctul de lucru Tg.Jiu, 14 facturi dintr-un alt carnet aflat la același punct de lucru și care nu au fost utilizate, iar restul de 23 de facturi pierdute fac parte din alte 12 carnete diferite, au fost facturi în alb care de asemenea au fost declarate pierdute.

Un alt capăt al contestației se referă la măsura dispusă prin decizia /25.06.2008 emisă de intimata D.G.F.P.Vâlcea privind suspendarea soluționării contestației pentru suma de lei compusă din impozit pe profit suplimentar lei) accesorii aferente impozitului pe profit lei), TVA în sumă de lei și accesorii aferente acestor taxe în sumă de lei, apreciată ca nelegală față de dispozițiile art.108 din Codul de procedură fiscală, nefiind întocmit și comunicat procesul verbal la care se referă acest text.

În altă ordine de idei, intimata sesizând organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă, a încălcat principiul potrivit căruia „nimănui nu i se poate agrava situația în propria cale de atac”.

Cel de-al treilea capăt de cerere din contestație privește stabilirea de către intimată a impozitului pe profit, stabilit suplimentar aferent anului 2006 corespunzător următoarelor sume: lei reprezentând cheltuieli cu cazarea externă pentru patru

persoane, inclusă de organul de inspecție fiscală în masa profitului impozabil în mod eronat deoarece acestea reprezintă cheltuieli de deplasare efectuate în interesul serviciului de către salariații sau administratorul societății, pentru buna desfășurare a activității; suma de lei reprezentând servicii de cazare și transport, cu care de asemenea a fost majorat profitul impozabil, în mod eronat, deoarece ca și în cazul sumei precedente, aceasta reprezintă o cheltuială deductibilă; suma de lei reprezentând venituri estimate de organele fiscale pentru facturile constatate lipsă, măsură nelegală și netemeinică pentru aceleași considerente expuse la estimarea bazei veniturilor anului 2005; suma de lei constând în cheltuieli cu munca vie, sumă care de asemenea a fost regularizată în luna decembrie 2007 astfel încât impozitul datorat la finele anului 2006 a fost stins în luna decembrie 2007.

Cel de-al patrulea capăt de cerere din contestației privește stabilirea de către intimată, în mod eronat, a unui impozit pe profitul suplimentar aferent anului 2007, corespunzător următoarelor sume: lei reprezentând venit estimat ca urmare a facturilor pierdute; lei cheltuieli de transport și cazare a salariaților sau administratorului în interesul serviciului, cheltuieli care, ca și în anii 2005 și 2006 au fost efectuate în scopul realizării de venituri și, ca și acestea, este deductibilă de la calculul impozitului pe profit; suma de lei reprezentând cheltuieli cu munca vie, sumă cu care, consideră contestatoarea, în mod eronat a fost majorată baza de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2007, deși și această sumă este deductibilă, fiind regularizată în luna decembrie 2007; cât privește majorările și penalitățile de întârziere în cuantum total de lei, stabilite ca accesorii ale impozitului pe profit, sunt considerate de către contestatoare ca nedatorate deoarece în decizia de impunere contestată nu se precizează clar cărei perioade îi corespund aceste calcule, respectiv ce sumă este aferentă fiecărui debit principal pentru a fi verificat modul de clacul al acestora precum și dacă stabilirea acestor sume este legală.

Cel de-al cincilea capăt de cerere din contestație privește stabilirea în mod nelegal a taxei pe valoarea adăugată aferentă anilor 2005 - 2007, după cum urmează: TVA în sumă de lei înscrisă în facturile fiscale emise de Cooperativa de Consum Berbești pentru contestatoare în calitate de cumpărătoare, reprezentând contravaloare închiriere spațiu, pentru care, în mod eronat, intimata nu i-a acordat drept de deducere; TVA în sumă de lei considerată de către contestatoare ca fiind deductibilă, înscrisă în facturile fiscale ce i-au fost emise, reprezentând contravaloare servicii de cazare și transport; TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de lei la veniturile estimate de organele de inspecție fiscală și menținută de intimată prin decizia de soluționare a contestației, măsură nelegală deoarece estimarea bazei prin luarea în considerare a facturilor lipsă s-a făcut cu încălcarea pct.61.1 din H.G. nr.1050/2004; TVA în sumă de lei înscrisă în facturile fiscale emise de și S.C. S.R.L., pentru care în mod nelegal, consideră contestatoarea, nu i s-a acordat drept de deducere, cum de altfel s-a procedat și cu TVA în sumă de lei aferent anului 2005; TVA în sumă de lei înscrisă pe factura emisă de S.C. reprezentând cazare externă pentru patru persoane din cadrul societății care s-au deplasat în interesul serviciului; TVA în sumă de lei stabilită prin estimarea bazei de impunere în anul 2006, procedându-se în același mod greșit ca în cazul TVA colectată suplimentar în sumă de lei aferentă anului 2005, la veniturile estimate de organele de inspecție fiscală; TVA în sumă de lei înscrisă în facturile fiscale emise de diverși vânzători pe numele societății contestatoare prin care s-au achiziționat materiale de construcții și servicii necesare modernizării unui

spațiu ce ulterior a fost închiriat în vederea realizării obiectului de activitate. Referitor la TVA în această sumă, contestatoarea a arătat că operațiunea respectivă se înscrie în categoria celor pentru care se deduce TVA aferentă aprovizionării și serviciilor; TVA colectată în sumă de lei stabilită prin estimarea bazei de impunere pentru facturile constatate lipsă și declarate pierdute de societate, pe care în mod greșit intimata a considerat că este nedeductibilă, iar referitor la majorările și penalitățile de întârziere, accesorii ale TVA că acestea au fost stabilite în mod nelegal.

Tribunalul Vâlcea prin sentința nr. /2 noiembrie 2010, după rejudecarea cauzei, prin casarea cu trimitere, dispusă în recurs prin decizia nr. 5 martie 2010, a respins contestația, reținând următoarele:

În legătură cu impozitul pe profit stabilit suplimentar, menținut prin decizia de soluționare a contestației prin majorarea bazei de impunere, s-a stabilit în sarcina contestatoarei suma de lei, din care aceasta a contestat suma de lei, apreciind că nejustificat a fost majorată baza de impunere, deoarece cheltuielile care o impun sunt deductibile.

Referindu-se la fiecare componentă a sumei de lei, instanța a motivat că susținerile contestatoarei sunt neîntemeiate, după cum urmează:

Suma de lei, care reprezintă contravaloarea biletelor de avion pentru patru persoane, înregistrată în contabilitate în contul 625 „cheltuieli cu deplasarea” în mod corect, contrar susținerilor contestatoarei, a fost considerată de către organul de inspecție fiscală ca reprezentând o cheltuială nedeductibilă pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare:

Potrivit dispozițiilor art.21 alin.1 Cod fiscal, „pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Or, în speță, suma de lei reprezentând contravaloarea a patru bilete de avion cu destinația Verona pentru numiții Popescu Constantin – administratorul societății, și nu poate fi considerată o cheltuială deductibilă, din moment ce nu se poate face dovada că cele patru persoane s-au deplasat în străinătate în interesul serviciului în vederea identificării unor noi parteneri și încheierii unor contracte comerciale.

Contestatoarea nu justifică astfel că suma de lei a fost cheltuită în scopul realizării de venituri, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 alin.1 și alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 coroborate cu dispozițiile pct.27 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aceasta cu atât mai mult cu cât, pentru cel puțin două persoane din cele patru care au efectuat deplasarea, nu s-a făcut dovada calității de salariați ai contestatoarei.

Cu privire la această sumă, nu pot fi reținute nici concluziile expertizei reținute în cauză, potrivit cărora numai suma de lei este cheltuială nedeductibilă, (cât reprezintă contravaloarea biletelor de avion pentru numiții Nicolau care nu au făcut dovada calității de angajați ai contestatoarei).

După cum s-a arătat mai sus, nu s-a făcut dovada că deplasarea, fie chiar și pentru administratorului societății, s-a făcut în scopul realizării de venituri impozabile.

În concluzie, simpla afirmație atât a contestatoarei cât și a expertului desemnat în cauză că deplasarea s-a făcut pentru prospectarea pieței și preluarea unor contracte la export, nu este suficientă și nu va fi reținută de instanță, cheltuiala în suma de mai sus, fiind nedeductibilă.

Și suma de lei reprezentând avans servicii turistice, în mod corect a fost considerată de inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă, pentru următoarele considerente:

Potrivit dispozițiilor art.21 alin.3 lit.c Cod fiscal „cheltuielile sociale în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor de personal sunt cheltuieli deductibile. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate: ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și proteze, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unei activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile privind: tichete de creșă, cadouri în bani, sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă.”

Afirmația expertului potrivit căreia această cheltuială reprezintă avans servicii turistice, se încadrează în limita cotei de 2% din fondul de salarii aferent anului 2005, fond de salarii care s-a ridicat la cifra de lei , nu poate fi reținută de instanță.

Cheltuiala în sumă de evidențiată de contestatoare în contul 628 cu titlu de „avans servicii turistice”, fără a se cunoaște calitatea persoanelor care au beneficiat de acestea și fără a se evidenția dacă este vorba de o prestație pentru tratament sau odihnă, este nedeductibilă, nefiind îndeplinite condițiile art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003.

În mod corect s-a reținut că și suma de lei reprezentând servicii de cazare, înscrisă în factura n august 2005 este o cheltuială nedeductibilă, care majorează baza de impunere, deoarece factura emisă de S.C. Mr.Peter Company, nu are la bază documente justificative, din care să rezulte persoanele care au beneficiat de serviciile acestei societăți, la care face referire art.21, alin.1 lit.e din Codul fiscal, după cum nu are la bază nici documente din care să rezulte că prestarea de servicii, pentru care contestatoarea a efectuat cheltuiala, s-a efectuat în scopul desfășurării activității economice și obținerii de profit impozabil.

Susținerea expertului potrivit căreia, în anul 2005 când s-a efectuat această cheltuială, societatea contestatoare a obținut profit, nu justifică, pentru considerentele expuse mai sus, deductibilitatea acestei cheltuieli.

Suma de lei reprezentând cheltuială cu marfa, contrar susținerilor contestatoarei, în mod corect a fost considerată cheltuială nedeductibilă pentru următoarele considerente:

Prin decizia nr. /25.06.2008, intimata D.G.F.PVâlcea investită cu soluționarea recursului administrativ împotriva deciziei de impunere 21.03.2008, a respins contestația ca inadmisibilă cu privire la această sumă, motivat de faptul ca S.C.

S.A. a înțeles să conteste numai această sumă nu și impozitul pe profit aferent acesteia, astfel cum prevăd dispozițiile art.205 alin.2 din O.U.G. nr.92/2003.

Potrivit acestui text de lege „baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilită prin decizia de impunere, se contestă numai împreună”.

Contestația adresată direct instanței cu privire la impozitul de profit aferent acestei sume, este inadmisibilă, nefiind parcursă procedura prevăzută de art.209 și urm. Cod procedură fiscală.

Chiar și în această situație, organul de inspecție fiscală a reținut că suma de lei reprezentând cheltuială cu marfa a fost înregistrată în contabilitate fără a avea la bază documente contabile.

Chiar și expertul desemnat în cauză, în concluziile sale, a menționat că

verificarea acestor documente s-a făcut prin sondaj, iar în urma relațiilor solicitate de instanța în rejudecare, nu a depus punctual documente justificative pentru suma respectivă, ceea ce conduce la concluzia că inspecția fiscală în mod corect a considerat suma ca fiind nedeductibilă.

Contestatoarea a susținut că baza de impunere a fost suplimentată în mod eronat și cu suma de lei, pe care a considerat-o deductibilă, deoarece a fost cheltuială cu amortizarea mijloacelor fixe.

Susținerile contestatoarei sunt neîntemeiate pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare:

Într-adevăr cheltuielile aferente achiziționării producerii construirii asamblării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Pentru aceasta însă, trebuie respectate prevederile codului fiscal și normelor metodologice date în aplicarea acestuia, care reglementează mai multe metode de administrare și impun prezentarea unor documente justificative.

Astfel de documente justificative nu au fost prezentate de către contestatoare organului de inspecție fiscală, și nu au putut fi identificate nici de expert care, la fila 199 din concluziile raportului de expertiză, a folosit din nou sintagma „prin sondaj” atunci când s-a referit la analiza documentele ce i-au fost puse la dispoziție.

De altfel, chiar contestatoarea însăși a susținut, contrar prevederilor legale citate, că suma de mai sus reprezintă o omisiune de înregistrare în anul 2004 când a procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale efectuate la 31.12.2003 și pe cale de consecință, a înregistrat această sumă în contabilitate în luna septembrie 2005.

Și suma de lei a fost considerată de intimată, în mod corect, cu ocazia soluționării contestației, ca fiind nedeductibilă din baza de impunere, în ciuda faptului că organul de inspecție fiscală a menționat în RIF că regularizarea s-a produs în luna decembrie 2007:

Din raportul de inspecție fiscală nr. 19.03.2008 rezultă, în ceea ce privește impozitul pe profit, că perioada supusă verificării a fost 1.01.2005 – 30.09.2007, ceea ce înseamnă că data regularizării sumei de mai sus excede perioadei verificate.

Numai ulterior această sumă poate fi luată în considerare, cu ocazia unei inspecții viitoare ce va cuprinde și perioada decembrie 2007.

Concluzionând, în mod corect această cheltuială, a fost reținută de organul de inspecție fiscală ca nedeductibilă și s-a calculat impozitul pe profit aferent, expertul desemnat în cauză constatând omisiunea înregistrării acestuia și făcând trimitere, în mod greșit, la regularizarea intervenită în luna decembrie 2007.

Susținerile contestatoarei potrivit cărora în mod greșit a fost inclusă în baza de impunere, în vederea stabilirii impozitului pe profit suplimentar, aferent anului 2005 și suma de lei, care reprezintă valoarea estimată a unor facturi constatate lipsă, pierdute și publicate astfel în Monitorul Oficial, sunt de asemenea neîntemeiate, pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare:

Cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat lipsa unui număr de 62 facturi fiscale, iar în conformitate cu prevederile art.6, 15, 66 și 67 din O.G. nr.92/2003, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea veniturilor pentru facturile fiscale constatate lipsă, luând în calcul veniturile înregistrate din vânzarea mărfurilor de către contestatoare în perioada în care au fost utilizate carnetele de facturi fiscale, din care fac parte formularele de facturi fiscale lipsă, din care s-a scăzut cheltuiala cu marfa din aceeași perioadă.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a stabilit ponderea adaosului comercial stabilit în perioada respectivă, procent care s-a aplicat asupra veniturilor estimate, rezultând baza impozabilă la care s-a aplicat cota de impozit pe profit de 16%.

Organul de inspecție fiscală a calculat media veniturilor estimate pentru fiecare factură fiscală lipsă ca raport între veniturile înregistrate în trimestrul luat ca bază de calcul și numărul de facturi fiscale emise pentru înregistrarea acestor venituri.

În consecință, în mod corect suma de mai sus a fost inclusă în baza de impunere în vederea stabilirii profitului impozabil suplimentar aferent anului 2005.

În mod similar a procedat organul de inspecție fiscală și atunci când a inclus în baza de impunere aferentă anului 2006 cât și în baza de impunere aferentă anului 2007 sumele de lei (venituri estimate conform facturilor fiscale pierdute aferente anului 2006) și respectiv lei (venituri estimate conform facturilor fiscale pierdute, aferente anului 2007), astfel încât nu vor mai fi analizate ulterior, fiind în mod corect incluse în baza de impunere pentru calcularea impozitului pe profit suplimentar, cu respectarea dispozițiilor art.67 cod procedură fiscală și H.G. nr.1050/2004.

Cât privește capătul de cerere din contestație privind măsura suspendării soluționării contestației, dispusă de D.G.F.P.Vâlcea prin decizia nr. 25.06.2008 pentru suma de lei compusă din : impozit pe profit suplimentar, lei accesorii aferente acestuia, lei TVA și lei accesorii aferente acestei taxe, instanța reține următoarele:

Într-adevăr, potrivit prevederilor art.108, alin.1 Cod procedură fiscală „organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni în condițiile prevăzute de legea penală” iar potrivit alin.2 al aceluiași articol „organele de inspecție fiscală au obligația de a întocmi procesul verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În toate cazurile procesul verbal va fi comunicat contribuabilului.”

Deși în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației s-a făcut referire la procesul verbal încheiat la data de 10 martie 2008, nu rezultă că acesta a fost comunicat contestatoarei, însă această omisiune, dacă ea există nu este de natură să înlăture posibilitatea organului de soluționare a contestației, prevăzută de dispozițiile art. 214 cod procedură fiscală de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea contestației.

Or, în cuprinsul deciziei nr.49, intimata a motivat decizia de suspendare, astfel încât și acest capăt din contestație este neîntemeiat.

Contestația privește și includerea în baza de impunere, în vederea stabilirii profitului impozabil aferent anului 2006 a următoarelor sume: lei reprezentând cheltuieli cu cazarea externă a patru persoane; lei reprezentând servicii de cazare și transport, lei reprezentând venituri estimate de organul de inspecție fiscală pentru facturile constatate lipsă; suma de lei reprezentând cheltuieli cu munca vie.

Referitor la aceste sume, instanța reține că în mod corect a fost majorată baza de impunere deoarece suma de lei inclusă în factura nr. 16.09.2006 cu titlu de „cheltuieli de deplasare” nu are la bază documente care să justifice scopul deplasării și nici calitatea persoanelor care au beneficiat de servicii de cazare și transport.

Includerea în baza de impunere a sumei de lei ce reprezintă estimarea veniturilor neînregistrate la nivelul anului 2006 ca urmare a lipsei unor facturi,

a fost analizată odată cu suma de lei aferentă anului 2005, astfel încât instanța nu va mai relua motivarea cu privire la această sumă.

În ceea ce privește suma de lei instanța constată că în mod corect a fost inclusă în baza de impunere în vederea stabilirii impozitului suplimentar pe profit aferent anului 2006, chiar dacă regularizarea s-a făcut în luna decembrie 2007, care excede însă perioadei supusă inspecției fiscale în privința impozitului pe profit.

Contestatoarea însăși susține că din suma de mai sus, în luna decembrie 2007 s-a făcut regularizarea numai cu privire la suma de lei.

Cât privește includerea în baza de impunere și stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2007 a următoarelor sume: lei venit estimat ca urmare a lipsei facturilor aferente formularelor folosite în anul 2007; a sumei de lei reprezentând cheltuieli de transport și cazare și a sumei de lei cheltuieli cu munca vie instanța reține următoarele:

Suma de lei reprezentând venit estimat ca urmare a lipsei de folosință a facturilor a fost analizată anterior, alături de sumele cu aceeași proveniență, aferente facturilor lipsă corespunzătoare anilor 2005 – 2006, astfel încât instanța nu va mai reveni asupra motivării.

Cât privește suma de lei în mod greșit este considerată de contestatoare ca fiind cheltuială deductibilă deoarece factura din care rezultă această sumă, nr./22.08.2007 nu are anexate documentele din care să rezulte calitatea persoanelor și scopul deplasării și astfel în mod corect a fost considerată ca o cheltuială nedeductibilă și inclusă în baza de impunere.

Tot în mod corect a fost inclusă în baza de impunere în vederea calculării impozitului suplimentar pe profit aferent anului 2006 și suma de lei chiar dacă regularizarea s-a făcut în luna decembrie 2007 aceasta excede perioadei supusă inspecției fiscale.

Pe cale de consecință sumele de mai sus reprezintă cheltuieli nedeductibile și intră în formula de calcul a impozitului pe profit.

În fine contestația poartă și asupra următoarelor sume reprezentând TVA considerate de contestatoare că în mod nelegal nu i s-a acordat drept de deducere, astfel: suma de lei inclusă în facturile fiscale emise de Cooperativa de Consum reprezentând TVA în mod greșit a fost dedusă de către contestatoare.

Această sumă este aferentă operațiunilor de închiriere spații, s-a procedat la deducerea ei de către contestatoare care nu s-a asigurat că furnizorul său are dreptul de a taxa operațiunea în cauză.

Susținerea acestuia potrivit căreia prevederile art.141 alin.2 lit.k Cod fiscal sunt obligatorii numai pentru Cooperativa de consum nu poate fi reținută de instanță deoarece beneficiarii operațiunilor de închiriere spații nu au dreptul de deducere TVA aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită, având obligația să solicite prestatorului stornarea facturilor cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA, contestatoarea neprocedând astfel.

Rezultă, deci, că legiuitorul stabilește obligații atât pentru prestator cât și pentru beneficiarul unor asemenea servicii.

În mod corect organul de soluționare a contestațiilor a reținut că nu se poate acorda drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă serviciilor turistice efectuate în anul 2005 deoarece așa cum s-a arătat mai sus contestatoarea nu a făcut dovada că a beneficiat de aceste servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Măsura dispusă de organul de inspecție fiscală și menținută prin decizia de

soluționare a contestației prin care nu s-a acordat drept de deducere TVA în sumă de lei ce reprezintă TVA colectată pentru veniturile estimate pentru lipsă de exemplare facturi fiscale aferente anului 2005 este legală deoarece calculul valorilor estimate așa cum s-a arătat anterior s-a făcut cu respectarea prevederilor art.67 din O.G. nr.92/2003.

Nu se poate reține susținerea contestatoarei potrivit căreia în vederea estimării veniturilor aferente facturilor fiscale pierdute și publicate în Monitorul Oficial, intimata nu a efectuat nici un control încrucișat pentru a se verifica dacă a efectuat sau nu vreo livrare, sunt neîntemeiate, în vederea estimării veniturilor corespunzătoare facturilor lipsă, organul de inspecție fiscală neavând decât obligația aplicării dispozițiilor legale.

Pentru aceleași motive în mod corect organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere TVA în sumă de lei aplicată veniturilor stabilite prin estimarea bazei de impunere aferentă anului 2007 și nici pentru TVA în sumă de lei înscrisă pe factura emisă se S.C. S.R.L., această factură neavând la baza documente justificative.

Cu aceeași motivare conform căreia contestatoarei nu i s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, aceasta nu are drept de deducere nici a TVA în sumă de lei înscrisă în facturile emise de Cooperativa de Consum și S.C. S.R.L.

Este de asemenea nedeductibilă TVA în sumă de lei înscrisă în facturile emise de diverși vânzători pe numele societății contestatoare prin care s-a achiziționat de către acesta materiale de construcție și servicii necesare modernizării unui spațiu ce ulterior a fost închiriat.

Susținerile contestatoarei potrivit cărora aprovizionările cu materiale de construcție precum și serviciile de care a beneficiat în vederea modernizării spațiului s-au făcut în vederea realizării obiectului de activitate, operațiunea de închiriere a acestui spațiu înscriindu-se în categoria pentru celor care se deduce TVA, nu pot fi reținute de instanță.

Suma de lei reprezentând TVA a fost stabilită ca urmare a ajustării TVA deductibile aferente modernizării unui spațiu aparținând contestatoarei, căruia aceasta i-a modificat destinația de utilizare în luna iunie 2007, închiriindu-l Băncii Transilvania, operațiune care face parte din cele scutite de TVA.

Și suma de lei reprezentând TVA stabilită prin estimarea bazei de impunere pentru facturile constatate lipsă, la nivelul anului 2007 este de asemenea nedeductibilă și în mod corect această taxă a fost colectată de organul de inspecție fiscală.

Pentru considerentele expuse mai sus, atunci când s-a analizat fiecare sumă instanța nu va da eficiență concluziilor raportului de expertiză efectuat în cauză.

Cât privește majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar și TVA cu privire la care contestatoarea arată că nu se precizează clar perioadele avute în vedere pentru care acestea se datorează, instanța urmează să constate că și acest capăt de cerere este neîntemeiat.

Atât în raportul de inspecție fiscală cât și în anexele deciziei de soluționare a contestației se arată perioadele pentru care au fost calculate accesoriile celor două taxe.

Contestatoarea a declarat recurs împotriva sentinței de mai sus, pe care a criticat-o pentru nelegalitate și netemeinicie, invocând motivele prevăzute de art.304 pct.7, 8 și 9 Cod procedură civilă și art.304¹ Cod procedură civilă și a susținut că aceasta

nu cuprinde motivele pe care se sprijină, ori cuprinde motive contradictorii, străine de natura pricinii, întrucât a fost schimbat obiectul dedus judecății, hotărârea fiind pronunțată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii, pe baza probelor administrate.

În dezvoltarea motivelor de recurs, contestatoarea a expus în detaliu situația de fapt, referitoare la fiecare sumă, pe ani, arătând că instanța nu a ținut cont de lămuririle suplimentare oferite prin raportul de expertiză efectuat în cauză, după casarea cu trimitere, ci și-a însușit neargumentat constatările organului fiscal.

Din acest punct de vedere, privitor la majoritatea sumelor componente ale obligației fiscale contestate, instanța a încălcat dispozițiile art.21 alin.1 și 2 lit.e din Codul fiscal, neținând cont că a dovedit condițiile prevăzute de textul reglementării și nu a motivat eventual în ce mod contestatoarea nu le-a respectat.

În ce privește impozitul pe profit a solicitat exonerarea de plată a sumei de lei, aferent sumei de lei, rămânând de plată suma de lei, recunoscută la plată, împreună cu majorări de întârziere, în cuantum de lei.

Privitor la TVA a solicitat diminuarea debitului suplimentar cu suma de lei și majorări de întârziere de lei, susținând că datorează suma de lei, cu majorări de întârziere de lei.

Totodată, a susținut că nu se justifică majorarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma de lei, reținută prin raportul de expertiză, motivat de faptul că înregistrările din evidența sa contabilă s-a făcut pe bază de documente justificative, iar prin reglarea celor două conturi a fost stabilit soldul creditor al contului 4428 pct.3, care reflectă TVA aferentă mărfurilor, suma corectă fiind lei.

Referitor la suma de lei TVA suplimentar a susținut că este deductibilă, potrivit constatărilor din raportul de expertiză întocmit în cauză și a solicitat totodată diminuarea impozitului pe profit cu suma de lei plus lei, rezultată din calcularea de către organul de inspecție a cotei de 16% asupra cheltuielilor pe care le-a menționat.

A mai solicitat desființarea măsurii suspendării soluționării contestației pentru suma totală de lei, compusă din impozit pe profit suplimentar, accesorii aferente, TVA și accesorii aferente, apreciind că în cauză nu au fost respectate dispozițiile art.108 Cod procedură civilă, deoarece procesul verbal la care face trimitere textul de lege nu a fost întocmit sau nu i-a fost comunicat și că nu sunt aplicabile dispozițiile art.214 și art.94 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

Recursul este nefondat, în raport de considerentele ce vor fi expuse în continuare, din actele și lucrările dosarului rezultând că în pofida susținerilor contestatoarei în recurs, prin sentința pronunțată instanța a aplicat corect legea, cu referire la dispozițiile legale evocate, pe baza constatărilor din raportul de expertiză întocmit după casarea cu trimitere.

Astfel, instanța de fond a analizat în detaliu impozitul pe profit suplimentar contestat în sumă de lei, și componentele acestuia oferind explicațiile corespunzătoare pentru fiecare sumă la care se referă.

Potrivit art.21 alin.1 din Codul fiscal pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, doar acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele determinate prin acte normative în vigoare.

Din această perspectivă a motivat că suma de lei, reprezentând contravaloare a patru bilete de avion pentru patru persoane, înregistrate în contabilitate în contul cheltuieli cu deplasarea, nu poate fi considerată deductibilă, nefăcându-se

dovada deplasării în străinătate în interesul serviciului, în vederea identificării unor noi parteneri și încheierii unor noi contracte comerciale.

Așa fiind, corect s-a motivat că suma de mai sus, nu a fost justificată ca cheltuită în scopul realizării de venituri, nefiind îndeplinite cerințele art.21 alin.1 și art.2 lit.e din Codul fiscal, precum și pct.27 din H.G. nr.44/2004, privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, înlăturând concluziile din raportul de expertiză, prin care din suma analizată a fost considerată cheltuială nedeductibilă doar suma de lei.

Tot astfel, a apreciat că nu este cheltuială deductibilă suma de lei, întrucât potrivit art.21 alin.1 lit.c din Codul fiscal, cheltuielile sociale în limita unei cote de până la 2% aplicate asupra valorii cheltuielilor de personal sunt cheltuieli deductibile, respectiv ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoare pentru boli grave sau incurabile și proteze, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unei activități ori unei unități aflate în administrarea contribuabililor, în cadrul acestora putând fi deduse și cheltuielile privind tichete de creșă, cadouri în bani etc.

Așa fiind, susținerea expertului că această cheltuială reprezintă avans servicii turistice încadrate în limita cotei de 2% din fondul de salarii aferent anului 2005, ce se ridică la cifra de lei, a fost corect înlăturată, fără a se cunoaște calitatea persoanelor care au beneficiat de ea și fără a se evidenția dacă este o prestație pentru tratament sau odihnă, condițiile art.21 alin.3 lit.c din Codul fiscal, nefiind îndeplinite.

În același mod, a reținut că suma de lei servicii de cazare, este o cheltuială nedeductibilă, deoarece factura din data de 9 august 2005, care o conține, emisă de S.C. nu are la bază documente justificative din care să rezulte persoanele la care face referire art.21 alin.1 lit.e din Codul fiscal și că prestarea de servicii pentru care contestatoarea a efectuat această cheltuială s-a făcut în scopul desfășurării activității economice și obținerii de profit impozabil.

În privința sumai de lei reprezentând cheltuială cu marfa, a fost considerată nedeductibilă pentru că prin contestația formulată în recursul administrativ, nu s-a contestat și impozitul pe profit aferent, așa cum prevede art.205 alin.2 din O.U.G. nr.92/2003, fiind respinsă corect ca inadmisibilă contestația adresată direct instanței.

Pe de altă parte, această sumă a fost înregistrată în contabilitate fără a avea la bază documente contabile, prin raportul de expertiză stabilindu-se că verificarea documentelor s-a făcut prin sondaj, iar în urma relațiilor solicitate de instanța de rejudecare nu s-au depus punctual documente justificative, ceea ce conduce la concluzia că în mod corect s-a reținut că suma este nedeductibilă.

Legat de suma de lei, cheltuieli aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării sau îmbunătății mijloacelor fixe amortizabile care se recuperează din punct de vedere fiscal prin reducerea amortizării, instanța a arătat că trebuiau respectate prevederile Codului fiscal și normele metodologice care reglementează mai multe metode de administrare și impun prezentarea de documente justificative.

În acest sens, nu au fost însă prezentate documente justificative, nici organului de inspecție fiscală și nici expertului desemnat în cauză, care a relevat ca și la suma anterioară că au fost prezentate documente prin sondaj și nu pentru fiecare în parte, așa cum se cerea, contestatoarea recunoscând de altfel că această sumă reprezintă o omisiune de înregistrare în anul 2004, când a procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale efectuate la data de 31 decembrie 2003, înregistrând-o în contabilitate în luna septembrie 2005.

Instanța a apreciat că și suma de lei este nedeductibilă, în pofida mențiunii din raportul de inspecție fiscală că regularizarea s-a produs în luna decembrie 2007, deoarece în privința impozitului pe profit, perioada supusă verificării a fost 1 ianuarie 2005-30 septembrie 2007, ceea ce înseamnă că data regularizării acestei sume excede perioadei verificate.

Prin urmare, doar ulterior această sumă poate fi luată în considerare, cu ocazia unei inspecții viitoare ce va avea în vedere și perioada decembrie 2007, expertul constatând omisiunea înregistrării sale și făcând trimitere greșit la regularizarea intervenită în luna decembrie 2007.

Pentru considerentele ce urmează, instanța a înlăturat corect și apărarea contestatoarei că suma de lei, reprezentând valoarea estimată a unor facturi, constatate lipsă, pierdute și publicate în Monitorul Oficial nu trebuia inclusă în baza de impunere.

La inspecția fiscală s-a constatat absența unui număr de 62 facturi, procedându-se în conformitate cu art.6, 15, 66 și art.67 din O.G. nr.92/2003, la estimarea veniturilor pentru acestea, cu luarea în calcul a veniturilor înregistrate din vânzarea mărfurilor în perioada în care au fost utilizate carnetele de facturi fiscale din care fac parte formulare de facturi lipsă, cheltuiala cu marfa din aceeași perioadă fiind scăzută.

Deosebit, organul de inspecție fiscală a stabilit ponderea adaosului comercial în perioada respectivă, iar prin aplicarea procentului asupra veniturilor estimate a rezultat baza impozabilă cu cota de impozit pe profit de 16%.

Organul fiscal a calculat media veniturilor estimate pentru fiecare factură lipsă ca raport între veniturile estimate luate ca bază de calcul și numărul de facturi lipsă emise pentru înregistrarea acestor venituri, așa că în mod corect suma a fost inclusă în baza de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent anului 2005.

Instanța a observat că organul de inspecție fiscală a procedat la fel și atunci când a inclus în baza de impunere aferent anilor 2006 și 2007, sumele de lei și lei, fiind respectate dispozițiile art.67 din Codul de procedură fiscală și H.G. nr.1050/2004.

În privința capătului de cerere legat de suspendarea soluționării contestației prin decizia nr.49/25 iunie 2009 pentru suma de lei, compusă din lei impozit pe profit suplimentar, lei accesorii aferente, lei TVA și lei accesorii aferente, instanța a reținut că dispozițiile art.108 alin.1 și 2 din Codul de procedură fiscală au fost respectate.

Astfel, în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației s-a făcut referire la procesul verbal încheiat la data de 10 martie 2008, însă nu a rezultat că a fost comunicat contestatoarei, omisiune care dacă ar exista nu are nici o relevanță asupra aplicării dispozițiilor art.214 Cod procedură fiscală, dacă măsura suspendării este motivată, așa cum s-a întâmplat în cauză.

Instanța s-a mai referit și la includerea în baza de impunere în vederea stabilirii profitului impozabil pe anul 2006, a sumei de lei, provenind din factura din data de 16 septembrie 2006, cu titlu de cheltuieli de deplasare, motivând, așa cum s-a mai arătat, că aceasta nu are la bază documente justificative, precum și la suma de lei, reprezentând estimarea veniturilor neînregistrate pe anul 2006, urmare a absenței unor facturi, analizată deja împreună cu suma de lei aferentă anului 2005.

De asemenea, s-a referit la suma de lei, reținând că în mod corect

a fost inclusă în baza de impunere pe anul 2006, chiar dacă regularizarea s-a făcut în luna decembrie 2007, care excede perioadei supusă inspecției fiscale în privința impozitului pe profit, avându-se însă în vedere chiar susținerea contestatoarei, că din suma de mai sus, în luna decembrie 2007 s-a făcut regularizarea numai în privința sumei de ... lei.

În legătură cu includerea în baza de impunere și stabilirea impozitului pe profit în anul 2007, a motivat că suma de ... lei, venit estimat, urmarea lipsei de folosință a facturilor, a fost deja analizată, iar suma de ... lei, a fost greșit considerată de contestatoare ca cheltuială deductibilă, deoarece factura din care provine din data de 22 august 2007, nu are anexate documente justificative, și tot astfel suma de ... lei aferentă anului 2006.

Totodată, instanța a analizat corect sumele reprezentând TVA, apreciind că nu s-a acordat drept de deducere contestatoarei pentru suma de ... lei, inclusă în facturile emise de Cooperativa de Consum ... aferentă operațiunilor de închiriere spații, contestatoarea neasigurându-se că furnizorul său are dreptul de a taxa operațiunea în cauză, întrucât legea stabilește obligația atât pentru prestator, cât și pentru beneficiar, potrivit art.141 alin.2 lit.k din Codul fiscal.

În aceeași ordine de idei, s-a reținut că nu se poate acorda drept de deducere TVA pentru suma de ... lei aferentă activităților turistice efectuate în anul 2005, în lipsa dovezii că a beneficiat de acestea în folosul operațiunilor sale taxabile și nici pentru suma de ... lei colectat pentru venituri estimate în lipsa facturilor fiscale aferente anului 2005, așa cum s-a arătat anterior.

Instanța a înlăturat susținerea contestatoarei, potrivit căreia în vederea estimării veniturilor aferente acestei facturi, intimata nu a efectuat nici un control încrucișat pentru a verifica dacă a avut loc sau nu vreo livrare, apreciind corect că în vederea estimării veniturilor corespunzătoare facturilor lipsă, organul fiscal nu are decât obligația de a respecta legea.

Cu aceeași motivare, a apreciat că nu beneficiază de dreptul de deducere TVA pentru suma de ... lei aplicată veniturilor stabilite prin estimarea bazei de impunere pentru anul 2007 și ... ei menționată în factura emisă de S.C. S.R.L. care nu este însoțită de documente justificative, respectiv suma de ... lei și ... lei, din facturile emise de Cooperativa de Consum ... S.C. S.R.L.

Tot nedeductibilă a fost apreciată și TVA în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise de diverși vânzători pe numele contestatoarei care a achiziționat materiale de construcții și servicii în vederea modernizării unui spațiu, ulterior închiriat.

Instanța a motivat că suma de ... lei a fost stabilită ca urmare a ajustării TVA deductibilă aferentă modernizării unui spațiu aparținând contestatoarei, care i-a modificat destinația de utilizare în luna iunie 2007, închiriindu-l Băncii Transilvania, iar suma de ... lei, TVA stabilită prin estimarea bazei de impunere pentru facturile lipsă la nivelul anului 2007, este nedeductibilă colectată corect de organul de inspecție fiscală, așa că nu s-a dat eficiență concluziilor din raportul de expertiză.

Și în fine, în privința majorărilor și penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar și TVA, a arătat că în raportul de inspecție fiscală și în anexele deciziei de soluționare a contestației s-a menționat în mod clar, precis perioadele pentru care au fost calculate accesoriile celor două taxe, capătul de cerere din contestație formulat în legătură cu acestea fiind nefondat.

În raport de toate considerentele expuse, rezultă în consecință că prin sentința pronunțată tribunalul a aplicat corect legea pe baza probelor administrate, fiind inexact că nu și-a motivat soluția adoptată ori că aceasta cuprinde elemente străine de

natura pricinii, ori că a schimbat actul juridic dedus judecății.

Așa fiind, recursul se privește ca nefondat sub toate aspectele invocate și urmează a fi respins.

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

Respinge, ca nefondat, recursul formulat de contestatoarea S.C. P.M. VÂLCEA, împotriva sentinței nr. 2 noiembrie 2010, pronunțată de Tribunalul Vâlcea, Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, în dosarul 2010, intimată fiind **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI VÂLCEA.**

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 23 februarie 2011, la Curtea de Apel Pitești, Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Președinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier

149/2008