

R O M A N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
D E C I Z I A nr.235 Dosar nr.6741/1/2009

Ședința publică de la 20 ianuarie 2010

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

La 13 ianuarie 2010 s-a luat în examinare recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice X în nume propriu și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței civile nr. 111/F/CA/2009 din 12 mai 2009 a Curții de Apel X - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheiere cu data de 13 ianuarie 2010, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 20 ianuarie 2010.

C U R T E A

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată reclamanta S.C. X S.R.L. X în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice X a solicitat ca prin hotărâre judecătorească să se dispună:

- anularea punctelor 2 și 5 din decizia nr. X/22.08.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și exonerarea reclamantei de la plata către buget a sumei totale de X lei.

- obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Reclamanta a mai solicitat suspendarea executării pct. 2 și 5 din decizia nr. X/22.08.2008 până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei și restituirea cauțiunii depuse.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în urma unui control efectuat s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală generală din data de 14.12.2007, respectiv Decizia de impunere nr. X din 20.12.2007 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X din 14.12.2007.

Ca urmare a contestației depusă de reclamantă împotriva actelor de mai sus pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a emis Decizia nr. X/22.08.2008, prin care a admis în parte contestația pentru suma totală

de X lei indicată la pct. 1 și 3 din decizie, menținând-o pentru suma de X lei indicată la pct. 2 și 5 din decizie.

Reclamanta susține că în ceea ce privește pct. 2 din decizia atacată toate cheltuielile incluse în acest capitol sunt deductibile, având în vedere că au legătură cu obiectul de activitate al societății, operațiuni contabile se regăsesc în gestiunea acestuia, se prezintă acte justificative (facturi).

În sarcina reclamantei s-a reținut în mod nejustificat la pct. 5 accesorii fiscale suplimentare în sumă de X lei, având la bază unele erori de calcul ale organului fiscal.

Cât privește cererea de suspendare s-a susținut că în cauză sunt întrunite cumulativ condițiile prevăzute de art. 14 din Legea nr. 554/2004.

Prin sentința civilă nr. 111/F/CA/2009, Curtea de Apel X – Secția de contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea în contencios fiscal, formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. X și în consecință a anulat în parte punctele 2 și 5 din Decizia nr. 273/22.08.2008 emisă de pârâta ANAF Direcția de Soluționare a Contestațiilor și o menține pentru suma de X lei compusă din X lei TVA și X lei majorări și penalități de întârziere; a dispus restituirea cauțiunii în sumă de X RON depusă la CEC - Bank - Sucursala X cu recipisa de consemnare nr. X/1 din 14.11.2008 și de asemenea obligă pârâtele să plătească reclamantei suma de X lei, cheltuieli de judecată.

Din actele și lucrările dosarului instanța constată următoarele :

Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a efectuat în perioada 04.10.2007 - 14.12.2007 inspecția fiscală generală la reclamanta S.C. X SRL, perioada verificată fiind cuprinsă între 01.01.2003-30.04.2007.

Urmare inspecției fiscale efectuate a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală generală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. X/20.12.2007 pentru suma de X lei reprezentând :

- impozit pe profit - X lei
- majorări de întârziere - X lei
- T.V.A. -X lei
- majorări de întârziere - X lei

Totodată prin raportul de inspecție fiscală au mai fost stabilite accesorii în sumă de X lei aferente unor obligații fiscale achitate cu întârziere.

Ca urmare a contestației depusă de reclamantă împotriva actelor fiscale de mai sus, s-a emis Decizia nr. 273 din 22.08.2008 de pârâta ANAF care a desființat decizia de impunere atacată pentru suma de X lei și s-a respins contestația pentru sumele de X lei (pct.2) și X lei (pct. 5) care formează obiectul prezentei acțiuni.

Cererea de suspendare formulată de reclamantă a fost admisă prin sentința nr. X/F/CA/16.12.2008 a Curții de Apel X, rămasă irevocabilă

prin decizia nr. X/27.05.2009 a Î.C.C.J. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Pentru a se pronunța astfel, instanța de fond a reținut următoarele:

Cu privire la suma de X lei indicată la pct. 2 din Decizia atacată, reprezentând :

- X lei - T.V.A. de plată
- X lei - majorări de întârziere aferente T.V.A.
- X lei - penalități de întârziere aferente T.V.A.

Sub aspectul T.V.A.- ului deductibil de la primul punct instanța reține următoarele :

A) Referitor la T.V.A. deductibil în sumă de X lei aferent unor prestări de servicii din perioada 01.06.2003 - 31.07.2003 și care au constat în principal în jocuri și spectacole de artificii, servicii de masă și cazare (pct. 2 .5 din decizia atacată) se constată că a fost dedusă în mod legal, întrucât potrivit dispozițiilor art. 22 alin. 4 lit. c din Legea nr. 345/2002, „persoanele impozabile înregistrate ca plătitor de T.V.A. pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de : c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea”.

Taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor cheltuieli în sumă de X lei, reflectate în conturile contabile 628 și 6028 .

Din contractul încheiat de reclamanta S.C. X SRL cu prestatorul S.C. X SRL, obiectul acestuia l-a constituit prestarea de servicii de specialitate în data de 28.06.2003 la Complexul X din localitatea X, cu ocazia organizării campaniei de publicitate, având drept scop promovarea imaginii și a serviciilor oferite de reclamantă. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate realizării acestor acțiuni în conformitate cu textul legal mai sus arătat, în acest sens au fost depuse documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului, care constituie probe la stabilirea bazei de impunere, potrivit art. 64 din OG nr. 92/2003.

B) Cu privire la T.V.A. deductibilă în sumă de X lei aferente bunurilor constatate lipsă la inventar în condițiile în care societatea a dedus TVA aferentă aprovizionărilor cu materiale electrice în perioada 01.07.2004 - 31.08.2004 (pct. 2.6 din decizie).

În Raportul de inspecție fiscală generală s-a reținut faptul că unitatea s-a aprovizionat cu 1307 bucăți stâlpi de lemn ignifugați și a cuprins în situația de lucrări un număr de 918 bucăți, apreciind că 389 bucăți stâlpi din lemn ignifugați nu pot fi justificați, considerând că întreaga sumă TVA deductibil ca nedeductibilă din punct de vedere fiscal. Minusul în gestiune se stabilește urmare operațiunii de inventariere, ori simplul fapt că

bunurile respective nu sunt înscrise în listele de inventariere, nu pot conduce în mod automat la concluzia că bunurile sunt lipsă. Trebuie ținut seama că o parte din acești stâlpi au fost folosiți ca părți la elementele de îmbinare (chituc, butuc, traversă, diagonală), elemente care se obțin ca urmare a tăierii stâlpilor. Rezultă, așadar că din totalul 1307 stâlpi aprovizionați au fost cuprinși în situațiile de lucrări 1245 de bucăți, rezultând pierderi normale de 9,52 % (62 stâlpi) întrucât nu s-a probat lipsa stâlpilor de lemn ignifugați, nu sunt aplicabile dispozițiile art. 128 alin. 3 lit. e din Legea nr. 571/2003, astfel că TVA -ul stabilit suplimentar de plată în sumă de X lei nu este datorat de către reclamantă, contravaloarea acestora fiind cuprinsă în situațiile de lucrări.

C) Referitor la TVA -ul deductibil în sumă de X lei aferent unor servicii de transport efectuate de către S.C. X S.R.L. X această sumă pentru exercitarea dreptului de deducere reclamantul a procedat în mod corect, întrucât:

- a probat relația comercială cu S.C. X S.R.L. cu contract scris de prestări de servicii transport auto ;
- prestarea serviciilor a avut la bază comenzi în care s-a înscris număr de kilometri și tarif pe kilometri;
- urmare a prestării serviciilor de transport au fost încheiate procese verbale de constatare prin care s-au certificat numărul de kilometri specificați în comandă, în acestea specificându-se faptul că poate fi emisă factura aferentă acestora.

Reclamanta, a dedus TVA -ul cu respectarea prevederilor art. 145 alin. 3 din Codul fiscal . Actul normativ menționat nu prevede că pentru exercitarea acestui drept prestatorul să atașeze la facturile emise foile de parcurs ale mijloacelor de transport. Mai mult decât atât foaia de parcurs nu se regăsește în anexa 2 la Ordinul MFP nr. 1850/14.12.2002 privind registrele și formularea financiar-contabile.

D) Referitor la TVA deductibilă în sumă de X lei aferentă unor lucrări facturate de către S.C. X SRL în luna decembrie 2006 (pct.2.10) în raportul de inspecție fiscală s-a reținut faptul că reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului cu privire la suma de mai sus înscrisă în factura nr. X/15.12.2006. Neadmiterea deducerii TVA-ului este motivată de organele fiscale ca fiind o consecință a aspectelor prezentate la pct. C.23 din raportul de inspecție fiscală. Și în această situație reclamanta a dedus TVA-ul în mod corect, cu respectarea art. 145 din Codul fiscal, întrucât:

- a probat relația comercială cu S.C. X S.R.L. cu contract scris de prestări de servicii;
- prestarea serviciilor a fost confirmată prin proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor;
- prestatorul a întocmit situația de plată - deviz, anexă la factura fiscală.

E) Cu privire la TVA deductibil în sumă de X lei aferentă unor mijloace fixe livrate de către S.C. X SRL .X. conform facturii nr. X/24.04.2004 (pct.2.11 din decizie) în mod greșit au reținut organele fiscale că nu este deductibilă această sumă, încălcându-se dispozițiile art. 145 Cod fiscal. Reclamanta a procedat corect și în această situație, întrucât:

- a probat relația comercială cu S.C. X SRL cu contract scris de vânzare-cumpărare;

- pentru achiziționarea mijloacelor fixe în cauză a fost întocmit un referat de necesitate prin care s-a motivat oportunitatea achiziției;

- Comisia de recepție a confirmat primirea bunurilor prin procesul verbal de recepție ;

- mijloacele fixe în cauză au fost achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile, acestea putând fi folosite la lucrări de electrificare situate în zone greu accesibile, la altitudine ridicată. Mai mult decât atât mijloacele fixe au fost înregistrate în evidența contabilă a reclamantei, iar pentru bunurile respective a fost calculată și înregistrarea în evidența contabilă amortizarea prevăzută de actele normative în materie.

Or, față de sumele deductibile mai sus reținute, potrivit art. 64 din O.G. nr. 92/2003 documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. De asemenea pârâta prin întâmpinare a invocat aplicabilitatea deciziei nr. V/2007 a Î.C.C.J. - Secțiunile unite. Or, având în vedere data publicării acestei decizii - 30.10.2007 - aceasta nu poate retroactiva la operațiunile de deducere a TVA-ului efectuate anterior emiterii ei.

F) Suma de X lei aferentă amenajării-modernizării unor obiective din incinta bazei sportive a S.C. X SA X, respectiv Asociația Club Sportiv X X, achiziționării unor obiecte de inventar constând în principal în echipamente sportive date în consum și folosite în exclusivitate de Clubul Sportiv X menționate la pct. 2.4 din decizie.

Conform contractului de comodat încheiat cu Consiliul Local al municipiului X, Asociația Clubul X a preluat în folosința gratuită Complexul X, iar potrivit art. 3 din acest contract, comodatarii putea să realizeze investiții la bunurile ce au făcut obiectul contractului.

Ulterior, între reclamantă și Clubul Sportiv X s-a încheiat un contract de asociere în participațiune „ amenajare spațiu comercial”, contract prin care reclamanta s-a obligat să continue amenajarea mini hotelului în schimbul beneficiii în exclusivitate de încasările aferente perioadei vacanței fotbalistice. Ca temei de drept s-au invocat dispozițiile art. 141 alin. 1 lit.j din Legea 571/2003, care prevăd : „următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată ... prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice efectuate de organizații fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sporturi sau educația fizică”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus rezultă faptul că acestea se referă numai la organizațiile fără scop patrimonial, or reclamanta este constituită sub forma unei societăți cu răspundere limitată, cu scop patrimonial și pe cale de consecință aceasta a procedat în mod legal la deducerea taxei pe valoarea adăugată numai pentru suma de X lei aferentă lucrărilor de amenajare mini hotel, amenajare birouri și alte spații din incinta bazei sportive, amenajare teren.

G) În ce privește TVA-ul deductibil în sumă de X lei (pct. 2.3 din decizie) sunt supuse analizei două sume :

- TVA deductibil în sumă de X lei aferentă serviciilor facturate de S.C. X SRL .X. conform facturii nr. X/16.04.2004. în fapt, între reclamantă și această societate a fost încheiat contractul de prestări servicii nr. X/7.04.2004 prin care prestatorul s-a obligat să asigure prin serviciile sale organizarea campaniei publicitare, având drept scop promovarea imaginii și a serviciilor oferite de reclamantă. Conform acestui contract evenimentul denumit „campanie publicitară” s-a desfășurat la Cabana X unde au fost făcute amenajări corespunzătoare (huse pe scaune, îmbrăcăminte masă, aranjamente florale, aranjamente sfeșnice, decor derapaje).

Potrivit art. 21 alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. In aceste condiții, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli este deductibilă din punct de vedere fiscal, îndeplinind toate condițiile prevăzute de art. 145 din legea 571/2003.

- TVA-ul deductibil în sumă de X lei aferent prestărilor de servicii evidențiate în factura nr.X/01.03.2006 pentru realizarea și finalizarea lucrărilor de modernizare și amenajare a unor obiective de investiții aparținând Asociației Clubul Sportiv X. Prestările de servicii au fost efectuate în baza contractului de execuție lucrări nr. X/1.03.2006 încheiat cu S.C. X SRL. Potrivit art. 3 din contract, comodatarul putea să realizeze investiții la bunurile ce au făcut obiectul contractului. Prin urmare și această sumă a fost corect dedusă, potrivit dispozițiilor art. 145 din Legea 571/2003.

Sintetizând cele expuse mai sus, rezultă că față de suma de X lei reprezentând TVA de plată, stabilite de organele de inspecție fiscale, din răspunsurile formulate la punctele 1-7 din Raportul de expertiză contabilă reiese că reclamanta a dedus legal suma de X lei.

Referitor la suma de X lei reprezentând : X lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și X lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată rezultă că reclamanta mai datorează bugetului consolidat al statului suma de X lei cu titlu de TVA . Având în vedere

raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză și celelalte probe administrate rezultă că reclamanta datorează suma totală de X lei, compusă din : X lei TVA și X lei majorări și penalități de întârziere.

În ce privește suma de X lei indicată la pct. 5 din decizia atacată se constată următoarele :

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală generală reiese că în baza referatului nr. X/29.11.2007 s-a solicitat reverificarea modului de calcul a accesoriilor fiscale pe perioada martie 2003 - decembrie 2005. Urmare a reverificării, organele de inspecție fiscală au stabilit nelegal în sarcina contribuabilului majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de X lei, încalcându-se dispozițiile art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care prevăd : „ inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”. Întrucât această perioadă a mai fost verificată în octombrie 2003 și martie 2006 și nu au apărut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali de la data efectuării verificărilor, eventualele erori de calcul ce aparțin organelor de control, nu justifică posibilitatea organelor fiscale de a reveni și reverifica o perioadă fiscală așa încât majorările și penalitățile de întârziere în sumă de X lei nu pot fi imputabile reclamantei.

Împotriva acestei sentinței a formulat recurs pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice X criticând-o pentru netemeinicie și nelegalitate și solicitând admiterea recursului, modificarea sentinței atacate, și în consecință respingerea acțiunii reclamantei, ca nefondată, cu menținerea ca temeinice și legale atât a Deciziei nr. 273/22.08.2007 emisă de A.N.A.F., în baza dispozițiilor art. 304 (8) și art.304 (9) Cod procedură civilă.

În motivarea recursului s-a arătat că această hotărâre este criticabilă, fiind pronunțată *cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii.*

În primul rând se arată că instanța investită cu soluționarea dosarului pe fond a înlăturat în totalitate apărarea formulată în cauză de instituția pârâtă, motivându-și hotărârea doar pe concluziile raportului de expertiză.

Prin controlul efectuat la S.C. X PROD SRL, A.F.P.C.M. X a verificat perioada 1.01.2003 - 30.04.2007, și a emis decizia de impunere nr.X/20.12.2007 stabilind obligații față de bugetul general consolidat în sumă totală de X lei.

Ca urmare a contestației depuse de reclamantă împotriva actelor fiscale sus menționate Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. prin decizia nr.X/22.08.2008 a desființat decizia atacată pentru suma de X lei și a respins contestația pentru suma de X lei (pct. 2 din decizie) și X lei (pct.5 din decizie). Aceste sume fac obiectul prezentei cauze, în care instanța de fond a pronunțat sentința

de admitere în parte a acțiuni, pe care o considerăm netemeinică și nelegală, cu aplicarea greșită a dispozițiilor legale aplicabile în speță și motivată în totalitate pe concluziile raportului de expertiză.

Astfel, în Raportul de expertiză contabilă nu s-au avut în vedere următoarele:

- cheltuielile care fac obiectul punctului B.1 din raportul de expertiză contabilă nu pot fi considerate de natura celor de reclamă, publicitate, de către S.C. X SRL, acestea fiind înregistrate în evidența contabilă în contul 628. Eveniment „Alte cheltuieli efectuate de terți”, respectiv în contul 6028. Eveniment „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”;

- prestările de servicii la care se face referire la punctul B.1 din raportul de expertiză contabilă au constat în mese servite, servicii cazare și alte servicii nenominalizate, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, cu excepția celor menționate în raportul de inspecție fiscală generală nr. X/20.12.2007 (facturi și contract încheiat cu unul dintre furnizori);

- unitatea verificată nu a prezentat nici un document justificativ din care să reiasă că serviciile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile;

- De asemenea cu privire la TVA considerată deductibilă de reclamantă (și expert) aferentă bunurilor constatate lipsă la inventar, în raportul de expertiză nu s-au avut în vedere următoarele:

- pentru cantitățile de materiale (stâlpi din lemn ignifugați și altele) aprovizionate de ia S.C. X, jud. X (în perioada 2003 - 2004) unitatea verificată a întocmit bonuri de consum, dar acestea nu se regăsesc în situațiile de lucrări întocmite de S.C. X Prod SRL, în această perioadă, și acceptate la plată de parteneri;

- aprovizionarea cu materiale de la S.C. X S.R.L. s-a efectuat în lunile iulie și august 2004, iar ultimele situații de lucrări care conțin materiale de această natură (stâlpi din lemn ignifugați) au fost întocmite în luna mai 2004, deci înainte de emiterea documentelor de livrare;

- unitatea verificată nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte mijloacele de transport cu care s-a efectuat aprovizionarea cu materiale (stâlpi din lemn ignifugați și altele) de la S.C. X S.R.L. X, jud. X (sau S.C. X S.R.L. X, jud. X- după schimbarea denumirii și a sediului);

- nu se menționează faptul că organele de inspecție fiscală, împreună personalul tehnic din cadrul S.C. X S.R.L., au procedat la verificarea cantităților de materiale aprovizionate de la S.C. X S.R.L. X, comparativ cu materialele care se regăsesc facturate la beneficiarii de lucrări și sunt cuprinse în situațiile de lucrări acceptate la plată;

- nu s-au avut în vedere rezultatele controalelor încrucișate solicitate de organele de inspecție fiscală către D.G.F.P. a județului X, respectiv D.G.F.P. a județului X, conform cărora S.C. X S.R.L. X, respectiv S.C. X S.R.L. X nu au depus declarații fiscale, deconturi de TVA, situații financiare, etc. din care ar fi putut rezulta realitatea și legalitatea livrărilor către unitatea verificată.

În ceea ce privește deductibilitatea T.V.A. aferente cheltuielilor de transport în situația în care din actele depuse nu a rezultat pe ce trasee s-a efectuat transportul, ce persoane au fost transportate și scopul pentru care s-a efectuat transportul de persoane și materiale, natura și cantitatea materialelor transportate, iar prestatorul nu atașează la facturile emise foi de parcurs aferente mijloacelor de transport și justificarea necesității prestațiilor efectuate, această deductibilitate nu a fost admisă. Mai mult, întrucât societatea nu a prezentat situații de lucrări acceptate la plata pentru a justifica scopul contractării și achiziției serviciilor de transport, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea încrucișată din care a rezultat că nici prestatorul serviciilor de transport nu deține foi de parcurs, fișa activității zilnice sau orice alt document din care să rezulte ce mijloace de transport au fost utilizate, respectiv ce prestații de transport au fost efectuate, pe ce rute și ce s-a transportat.

Se arată că în mod eronat motivarea sentinței recurate este bazată pe concluzia raportului de expertiză efectuat în cauză, înlăturând celelalte apărări.

În drept, art.304 (8) și (9) Cod procedură civilă și Legea nr.82/1991, republicată, și decizia nr. V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție care a examinat recursul în interesul legii, declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, cu privire la aplicarea dispozițiilor art.6 alin.2 din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr.571/2003 privind aprobarea Codului Fiscal, Legea nr.554/2004, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Examinând cererea de recurs prin prisma motivelor invocate și în conformitate cu prevederile art. 304¹ Înalta Curte constată următoarele:

Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a efectuat în perioada 04.10.2007 - 14.12.2007 inspecția fiscală generală la reclamanta S.C. X S.R.L., perioada verificată fiind cuprinsă între 01.01.2003-30.04.2007.

Urmare inspecției fiscale efectuate a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală generală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. X/20.12.2007 pentru suma de X lei reprezentând :

- impozit pe profit - X lei
- majorări de întârziere - X lei
- T.V.A. -X lei
- majorări de întârziere - X lei

Totodată prin raportul de inspecție fiscală au mai fost stabilite accesorii în sumă de X lei aferente unor obligații fiscale achitate cu întârziere.

Ca urmare a contestației depusă de reclamantă împotriva actelor fiscale de mai sus, s-a emis Decizia nr. 273 din 22.08.2008 de pârâta ANAF care a desființat decizia de impunere atacată pentru suma de X lei și s-a respins contestația pentru sumele de X lei (pct.2) și X lei (pct. 5) care formează obiectul prezentei acțiuni.

Cererea de suspendare formulată de reclamantă a fost admisă prin sentința nr. X/F/CA/16.12.2008 a Curții de Apel Alba Iulia, rămasă irevocabilă prin decizia nr. X/27.05.2009 a Î.C.C.J. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Instanța de fond a admis în parte acțiunea în contencios administrativ formulată de S.C. X S.R.L și s-a anulat parțial Decizia nr. X/22.08.2007 emisă de A.N.A.F., reținând în mod greșit că din obligațiile totale de X lei stabilite în sarcina reclamantei aceasta datorează doar X lei.

- În ceea ce privește suma de X lei - TVA deductibilă aferent unor prestări de servicii din perioada 1 iunie 2003-31 iulie 2003 care au constat în principal în jocuri, spectacole de artificii, servicii de masă și cazare asigurate în complexul X.

Reclamanta-intimată a susținut că aceste servicii au fost făcute prin Comanda nr. X/7 mai 2003 însă nu au depus această comandă, serviciile fiind facturate în baza contractului 9 bis/26 mai 2003.

În cauză nu sunt aplicabile dispozițiile art. 22 alin. 4 lit. c) din Legea nr. 345/2002 „persoanele impozabile înregistrate ca plătitor de TVA, au dreptul la deducerea TVA aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării acțiuni de sponsorizare, publicitate protocol...”

Obiectul contractului încheiat de S.C. X Prod SRL X cu S.C. X SRL, nu precizează natura serviciilor de specialitate și în acest sens neexistând documente care să justifice realitatea prestărilor de servicii, cantitățile prestate, felul serviciilor - Într-o companie publicitară sunt folosite materiale inscripționate, bannere, afișe, alte servicii auxiliare - iar reclamanta nu a dovedit cu documente, nici nu a putut preciza cine au fost invitații la eveniment.

Se constată prin urmare că reclamanta-intimată nu a putut proba că aceste servicii, au fost destinate utilizării pentru activitățile

firmei, în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind incidente dispozițiile art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002.

- Cu privire la suma de X lei - TVA - deductibilă, aferentă bunurilor constatate lipsă la inventar în condițiile în care a dedus TVA aferentă aprovizionărilor de materiale electrice.

Instanța de fond în mod eronat a considerat că, deși există diferențe cantitative în privința numărului de stâlpi de lemn ignifugați, astfel că din 1307 bucăți stâlpi, un număr de 389 nu pot fi justificați și deși au fost constatate ca fiind înregistrate în listele de inventar, totuși aceste împrejurări nu conduc automat la concluzia că bunurile sunt lipsă.

Susținerile intimătei-reclamante că deși sunt trecuți în „situația utilizării” ca și cantitate ieșită 1 dar în lucrare au fost utilizați 2 plus elementele de îmbinare nu pot fi reținute, nefiind justificate în nici un fel.

Totodată s-a reținut că minusurile în gestiune au fost constatate prin procesele verbale de inventariere la 31 decembrie 2006, cu consecințe fiscale și anume colectarea de TVA la data constatării minusurilor pe baza actului de inventariere și având în vedere prevederile art. 21 alin. 4 lit. c) din Legea nr. 571/2003.

- În ceea ce privește suma de X lei - TVA - deductibilă aferent unor servicii de transport efectuate de S.C. X S.R.L. X, se reține că în contul 624 „cheltuieli cu transportul de mărfuri și persoane” - a fost înregistrată suma de X lei, TVA dedusă fiind în sumă de X lei.

Deși instanța de fond a considerat că deducerea TVA pentru această sumă s-a făcut în mod corect, având în vedere că s-a probat relația comercială cu S.C. X S.R.L. și prestarea serviciilor, a avut la bază comenzi, Înalta Curte constată că instanța fondului nu a ținut cont de celelalte probe administrate pentru a dovedi realitatea prestării serviciilor.

Astfel, reclamanta nu a făcut dovada pe ce trasee s-a efectuat transportul, ce persoane au fost transportate, scopul transportului de persoane și materiale, natura și cantitatea materialelor transportate. Din controlul efectuat de organele fiscale a rezultat că S.C. X S.R.L. X - nu a dispus și nu dispune de mijloace materiale și umane pentru efectuarea prestațiilor de transport. De asemenea această societate nu a depus decontul de TVA sau a declarat sume mai mici, nu a evidențiat consum de carburanți în perioada vizată sau au fost sume foarte mici fără relevanță în verificarea condițiilor de deductibilitate a TVA din facturi la beneficiar.

În mod corect organele fiscale nu au considerat suma de X lei - cheltuieli deductibile, întrucât din înscrisurile reclamantei nu a

rezultat că au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile (art. 145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

- Cu privire la TVA deductibil în sumă de X lei aferentă unor achiziții de mijloace fixe, livrate de S.C. X .X. conform facturii nr. X/24 aprilie 2004.

Nu sunt susținute apărările reclamantei-intimate, preluate de instanța de fond în sensul că aceste mijloace fixe au fost înregistrate în evidența contabilă, fiind calculată și amortizarea prevăzută în legislația în materie.

Se reține că deși există un proces verbal de recepție a acestor mijloace fixe, nu s-a făcut dovada că acestea au fost transportate de la .X. la .X. sau la altă destinație unde s-au efectuat lucrări, nu s-au putut prezenta documente din care să rezulte unde erau mijloacele fixe (care puteau fi folosite la lucrări de electrificare situate în zone greu accesibile) utilaje(păstrate) depozitate la momentul controlului, întrucât din listele de inventar nu rezulta acest loc.

Nu au fost constatate alte documente privind mijloacele fixe, destinația utilizării lor, contract de închiriere, contract de comodat, situații reparații care să prezinte situația faptică a acestora.

Mai mult decât atât, s-a efectuat un control încrucișat la societatea vânzătoare S.C. X .X. unde nu s-au găsit documente, aceasta fiind în lichidare judiciară.

Cum reclamanta nu a justificat că aceste mijloace fixe au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile - în mod corect s-a făcut aplicarea art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003.

- Suma de X lei aferentă amenajării - modernizării unor obiective din incinta bazei sportive a S.C. X S.A. X, respectiv Asociația .X. Sportiv X X, achiziționării unor obiecte de inventar precum echipamente sportive.

În cauză, se constată incidența prevederilor art. 24 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 345/2002, art. 145 alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003 , art. 141 alin. 1) lit. j) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu art. 147 alin. 4 și art. 154 din aceeași lege.

Instanța de fond a făcut o greșită aplicare a legii atunci când a constatat că această sumă este deductibilă, întrucât achiziționarea de bunuri nu s-a făcut cu destinația utilizării în folosul activității sale.

Astfel, reclamanta a achiziționat de la diverși furnizori obiecte de inventar constând în echipamente sportive, materiale - profile de aluminiu și accesorii, materiale pentru amenajări - întreținere și a efectuat lucrări de investiții constând în amenajare, modernizare obiective din incinta bazei sportive a S.C. X S.A. X, respectiv Asociația Clubul X X X. Acestea sunt utilizate și în prezent de aceasta fără să aibă legătură cu obiectul de activitate al acesteia „lucrări de instalații electrice”.

Interpretarea instanței de fond privind art. 141 alin. 1 lit. j din Legea nr. 571/2003 este total eronată – societatea reclamantă are scop patrimonial iar achizițiile și investițiile efectuate – cu destinația de minihotel nu aparțin acesteia ci au fost încredințate acesteia de Clubul Sportiv .X. .X. spre amenajare iar obiectivele respective nu au fost utilizate pentru operațiuni taxabile.

- Suma de X lei – respectiv – X lei – TVA deductibilă aferentă serviciilor facturate de S.C. X S.R.L. X pentru amenajări corespunzătoare evenimentului denumit „campanie publicitară (huse scaune, îmbrăcăminte masă, aranjamente florale, sfeșnice, decor derapaje) și suma de X lei aferentă cheltuielilor pentru realizarea și finalizarea lucrărilor de modernizare și amenajare a unor obiective de investiții aparținând Asociației X – nu a fost corect dedusă.

Și în această privință, societatea reclamantă nu a depus documente justificative privind serviciile facturate, natura acestora publicitară, în scopul realizării de venituri impozabile.

- În ceea ce privește suma de X lei reprezentând accesorii fiscale pe perioada martie 2003-decembrie 2005, se reține că în raportul de Inspecție fiscală se arată că acestea reprezintă diferențe dintre accesorii calculate prin acte de control anterioare și prezentul control, urmând ca decizia de calcul accesorii să fie emisă ulterior de Administrația Finanțelor Publice Deva.

Nefiind cuprinsă în decizia de impunere contestată, în mod greșit, instanța de fond s-a pronunțat asupra acestei sume, în condițiile în care organul de soluționare a contestației l-a considerat prematur, raportul de inspecție fiscală constituind un act premergător deciziei de impunere ce va fi emisă în această privință.

- Suma de X lei reprezentând X lei majorări de întârziere aferente TVA și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA – este legal datorată în baza principiului de drept „accesorium sequitur principale”.

Față de considerentele de mai sus, Înalta Curte, reținând că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a legii, fiind incidente dispozițiile art. 312 alin. 1 raportat la art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, va admite recursul, se va modifica sentința atacată în sensul că se va respinge acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

Se va menține dispoziția privind restituirea cauțiunii.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Admite recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice X în nume propriu și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței civile

nr. 111/F/CA/2009 din 12 mai 2009 a Curții de Apel X - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. X SRL X, ca neîntemeiată.

Menține dispoziția privind restituirea cauțiunii.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 20 ianuarie 2010.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X