



2

cadrul campaniilor publicitare pentru încercarea produselor sau pentru demonstrația la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor, conferă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Învederează că, reclamanta nu a justificat cu documente care îndeplinesc condițiile expres prevăzute de lege, utilizarea produselor achiziționate în interesul direct al activității, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa obligații suplimentare datorate, reprezentând TVA și accesorii aferente.

Reprezentanta intimetei reclamante solicită respingerea recursului ca nefundat și menținerea sentinței atacate ca fiind legală și temeinică, potrivit concluziilor scrise pe care le depuse la dosar, cu cheltuieli de judecată, conform delegației de la dosar. Astfel, arată că, susținerile recurente nu își găsesc corespondent în prevederile Normelor Metodologice aprobate prin Ordinele Ministerului Finanțelor nr.215/2003, 58/2003 și 1040/2004. Așa cum rezultă din dispozițiilor ordinelor anterior enunțate, arată că, în cazul contribuabilului persoană fizică care conduce evidența contabilă în partidă simplă, cum este și intimata reclamantă, documentele justificative obligatorii sunt bonurile de consum și notele de recepție. Expertiza contabilă efectuată în cauză, arată că a confirmat în totalitate că aceste cheltuieli au fost justificate cu note de recepție și bonuri de consum și că acestea sunt documentele justificative obligatorii în cazul contribuabilului persoană fizică. Raportat la impozitul pe venit, învederează că, este evident că documentele au fost efectuate în condițiile legale.

CURTEA DE APEL **deliberând:**

Asupra recursului în contencios administrativ de față, constată următoarele :

Prin sentința nr.418/CA din 23 octombrie 2007, Tribunalul Bihor a admis în parte acțiunea introdusă de reclamanta _____ din Oradea str. _____ nr.3, ap.18 în contradictoriu cu pârâtele Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Oradea și Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, ambele din Oradea str. D. Cantemir nr.2/B și în consecință:

A anulat în parte Raportul de inspecție fiscală nr. _____/22.08.2006, Deciziile de impunere anuală nr.5300103937296, 5300103937342, 5300103937386, 5300103937443 și 5300103937634/10.08.2006, Decizia de impunere nr. _____/22.08.2006 și decizia nr. 90/22.08.2006 – emise de Administrația Finanțelor Publice a mun. Oradea și decizia de soluționare a căii administrative de atac nr. _____/09.11.2006 – emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, pentru TVA în sumă de _____ lei și impozit pe venit în sumă de _____ lei, nedatorate de reclamantă, precum și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale nedatorate.

A menținut în parte actele administrativ fiscale sus arătate, pentru suma de lei reprezentând TVA de plată suplimentar pe anii 2001 și 2002 și pentru suma de lei diferențe de impozit pe venit datorate pe anii 2002 și 2005, precum și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale datorate și a obligat pe pârâți să plătească reclamantei suma de lei cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut următoarele :

Prin raportul de inspecție fiscală nr. /10.08.2006, deciziile de impunere din 10.08.2006 pentru veniturile realizate pe anii 2001, 2002, 2003, 2004 și 2005, decizia de impunere nr. /22.08.2006 și decizia nr. /22.08.2006, organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Oradea a stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată și a sumei de lei reprezentând impozit pe venit, cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Contestația formulată de reclamantă în procedura administrativă prealabilă a fost respinsă prin decizia nr. /09.11.2006 a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor.

Pentru a stabili obligația de plată a sumei de lei cu titlu de TVA, organul de inspecție fiscală și organul de soluționare a contestației administrative au considerat că pentru produsele achiziționate în perioada 01.08.2001 – 31.12.2005, în valoare totală de lei, reclamanta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece nu a dovedit cu documente justificative că aceste produse au fost utilizate pentru operațiuni taxabile, respectiv pentru a fi vândute direct către consumatori sau prin distribuitorii recrutați, și nici pentru realizarea de acțiuni de publicitate în mod legal.

În ce privește stabilirea obligației de plată a sumei de lei impozit pe venit, au considerat nedeductibile cheltuielile înregistrate de reclamantă cu achiziționarea produselor în valoare de lei, în perioada 2001-2005, apreciind că pentru acestea nu a prezentat documente justificative care să ateste că au fost efectuate în interesul direct al activității.

Din raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză, răspunsurile expertului la obiecțiuni, convenția nr.2129/20.04.2001 încheiată de reclamantă cu SC Forever Living Products România” SRL București, Planul de marketing și celelalte acte scrise anexate raportului de expertiză, instanța a reținut că reclamanta este persoană fizică autorizată pentru activități în sistem M.L.M. (Multi Level Marketing) și desfășoară aceste activități pentru promovarea vânzărilor și consumului produselor SC Forever Living Products România SRL.

Expertul contabil a precizat că această activitate, având ca scop promovarea vânzărilor consumului produselor, se deosebește de activitatea de comerț.





Instanța a constatat că, deși este o activitate specifică, condițiile de deductibilitate a cheltuielilor sunt aceleași, întrucât legislația fiscală aplicabilă în perioada verificată nu a reglementat alte condiții de deductibilitate a cheltuielilor efectuate în activitatea de marketing în sistem M.L.M.

Pentru verificarea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor la calculul impozitului pe venit, instanța a avut în vedere prevederile O.G. 73/1999, O.G. 7/2001 și ale Legii 571/2003 și Normelor metodologice de aplicare ale actelor normative arătate, iar în ce privește condițiile de deducere a taxei pe valoare adăugată au fost examinate în raport cu prevederile O.U.G. 17/2000, Legea 345/2002 și ale Legii 571/2003 și Normelor metodologice de aplicare.

În ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar, instanța a înlăturat în parte constatările și concluziile inspecției fiscale și ale organului de soluționare a contestației administrative având în vedere dispozițiile de lege fiscală, sus arătate, și constatările expertizei contabile din care rezultă că produsele utilizate pentru demonstrații sau acordate ca mostre pentru publicitate și reclamă în cadrul prezentărilor organizate, sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit realizat din activitatea de marketing în sistem MLM.

După cum reiese din expertiza contabilă cheltuielile cu produsele consumate sau acordate gratuit pentru promovarea vânzărilor contribuă direct la realizarea veniturilor din activitatea autorizată și stipulată în contractul încheiat cu SC Forever Living Products România SRL.

Totodată, expertiza a constatat că aceste cheltuieli sunt justificate cu note de recepție și bonuri de consum.

Instanța, văzând prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor nr.215/2001, 58/2003 și 1040/2004, a constatat că sunt întemeiate concluziile expertizei contabile privind documentele justificative obligatorii în cazul contribuabilului persoană fizică.

Prin urmare, s-a constatat a fi îndeplinite condițiile generale de deductibilitate a cheltuielilor cu achiziționarea produselor consumate sau acordate gratuit pentru reclamă și publicitate întrucât au fost efectuate în interesul direct al activității, sunt justificate cu documentele prevăzute de Normele pentru organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către contribuabilii persoane fizice, corespund unor cheltuieli efective și au fost cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar în cursul căruia au fost efectuate.

Sustinerea pârâtei că reclamanta ar fi trebuit să prezinte și un contract scris pentru reclamă și publicitate nu a fost însușită de instanță întrucât în sistemul de promovare MLM, reclama și publicitatea se efectuează chiar de către contribuabilul în cauză, în interesul direct al activității sale, deci nu se poate cere încheierea unui contract.

În această situație se aplică dispozițiile pct.38 din Normele metodologice de aplicare a art.48 din Codul fiscal:” Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul



unor companii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrația la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor”.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată, văzând prevederile legale aplicabile și constatările expertizei contabile, instanța a reținut reclamanta are dreptul la deducerea taxei aferente produselor achiziționate și care au fost folosite pentru realizarea acțiunilor de publicitate.

Expertiza contabilă a constatat că aceste achiziții, folosite în acțiunile de publicitate, au contribuit direct la realizarea veniturilor și îndeplinesc celelalte condiții de formă și de fond care dau dreptul la deducerea TVA-ului înscris în facturile de achiziționare a produselor de la SC Forever Living Products România SRL.

Potrivit prevederilor art.18, al.1, lit.c din O.U.G. 17/2000 și ale art.22, al.4, lit.c din Legea 345/2002, au dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferente bunurilor destinate realizării acțiunilor de publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea.

Pentru perioada de aplicare a Legii 571/2003, potrivit prevederilor art.145, al.5, lit. a raportat la art.128, al.9, lit.e din lege, acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul companiilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor, conferă dreptul de deducere a TVA dacă aceste operațiuni sunt afectate realizării veniturilor.

Având în vedere constatările mai sus arătate, expertul contabil a stabilit că, din debitele calculate de organul de inspecție fiscală, reclamanta datorează numai suma de lei TVA și suma de lei impozit pe venit.

Pârâtele nu au contestat calculele expertizei contabile.

Rezultă deci că, reclamanta nu datorează diferențele de lei TVA (lei - lei) și lei impozit pe venit (lei - lei), aceste obligații fiind stabilite de inspecția fiscală în mod nelegal pentru produsele utilizate conform documentelor justificative pentru demonstrații sau acordate ca mostre pentru reclamă și publicitate.

Pentru considerentele arătate, acțiunea s-a constatat a fi în parte întemeiată și a fost astfel admisă.

În consecință, în temeiul art.18, al.1 din Legea 554/2004, instanța a anulat în parte actele administrativ fiscale atacate, pentru TVA în sumă de lei și impozit pe venit în suma de lei, nedatorate de reclamantă, precum și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale nedatorate.

A menținut în parte actele administrativ fiscale atacate, pentru sumele datorate de reclamantă, respectiv lei TVA de plată suplimentar pe anii 2001 și 2002 și 2960 lei diferențe de impozit pe venit din anii 2002 și 2005, conform expertizei contabile, la care se adaugă majorările și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale datorate.

În temeiul art.274 din Codul de procedură civilă, pârâtele aflate în culpă procesuală, au fost obligate să plătească reclamantei suma de 4074 lei cheltuieli de judecată, reprezentând onorariu expertiză și taxa de timbru.

Nu s-au acordat cheltuielile de judecată reprezentând onorariu avocat întrucât din împuternicirile avocațiale depuse la dosar și din alte acte nu a rezultat cuantumul onorariului.

Împotriva acestei sentințe, în termen și scutit de plata taxelor de timbru a declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, solicitând modificarea ei în parte, cu consecința menținerii ca legale și temeinice a actelor administrative atacate.

Recursul nu a fost motivat în drept cu raportare la prevederile art.304 Cod procedură civilă.

În dezvoltarea motivelor de recurs, s-a arătat că în mod netemeinic și nelegal a reținut instanța de fond că acordarea în mod gratuit de bunuri, ca mostre în cadrul campaniilor publicitare pentru încercarea produselor sau pentru demonstrația la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor, conferă dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată, dacă operațiunile în cauză sunt aferente realizării veniturilor.

Potrivit prevederilor art.16 din O.G. nr.73/1999, O.G. 7/2001, cu modificările ulterioare și ale art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, arată că una din condițiile esențiale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente realizării veniturilor pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, este aceea de a fi efectuate în cadrul activității desfășurate, în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

Documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, respectiv bonuri de consum, semnate numai de reclamantă, precum și procesele verbale de predare – primire, nu cuprinde date de identificare a primitorilor produselor, și nici date privind cantitățile și valorile aferente, astfel că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, așa cum prevăd normele metodologice pentru organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă.

Concluzionează că reclamanta nu a justificat legal modul de utilizare a produselor achiziționate în interesul activității depuse, motiv pentru care în mod corect s-a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA și accesorii aferente.

În ce privește impozitul pe venit, la fel s-a constatat că documentele justificative prezentate nu îndeplinesc condițiile justificării respectivelor cheltuieli în interesul direct al activității desfășurate de intimată.

Prin concluziile scrise depuse la dosar, intimata solicită respingerea ca nefondat a recursului.

Arată intimata că, susținerile recurente cu privire la neîndeplinirea de către documentele justificative prezentate a condițiilor de valabilitate nu își găsesc corespondent în Normele metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor.

Potrivit acestor nome, în cazul unei evidențe contabile în partidă simplă, așa cum este evidența condusă de către intimată, documentele justificative obligatorii sunt bonurile de consum și notele de recepție.

Expertiza contabilă efectuată în cauză, a confirmat în totalitate că, cheltuielile efectuate cu produsele consumate sau acordate gratuit pentru promovarea vânzărilor, se justifică prin notele de recepție și bonurile de consum.

Procesele verbale de predare primire, la care recurenta face referire, nu sunt documente justificative obligatorii, dar ele au fost întocmite de către intimată tocmai pentru a furniza informații în plus față de documentele justificative prevăzute de lege.

Tot din expertiza contabilă și din răspunsul expertului la obiecțiuni, rezultă că, cheltuielile cu produsele consumate sau acordate gratuit pentru promovarea vânzărilor au contribuit direct la realizarea veniturilor din activitatea autorizată, subliniindu-se aspectul specific al activității de marketing în sistemul MLM pe care o desfășoară intimata.

Concluziile acestei expertize ce au stat la baza soluției instanței de fond nu au fost combătute printr-o contraexpertiză, recurenta nesolicitând o astfel de probă.

Examinând sentința atacată, prin prisma motivelor de recurs invocate, a apărărilor formulate, a actelor de la dosar, precum și în temeiul dispozițiilor art.304/1 Cod procedură civilă, curtea de apel constată că este legală și temeinică.

Se va reține că, prin recursul promovat D.G.F.P. Bihor nu aduce practic o critică soluției instanței de fond, ce pur și simplu reiterează poziția pe care și-a exprimat-o în fața primei instanțe, încercând astfel să provoace o rejudecare pe fond a cauzei.

Recursul este o cale extraordinară de atac, nefiind devolutivă așa cum este apelul, astfel că în această fază procesuală nu se poate proceda la rejudecarea pe fond a cauzei. Chiar dacă, potrivit dispozițiilor art.304/1 Cod procedură civilă, instanța are obligația să examineze cauza sub toate aspectele, aceasta însă nu presupune, așa cum arătam, continuarea judecății fondului cauzei.

Apreciind însă că, din considerentele recursului declarat s-ar putea ajunge la concluzia că acesta vizează nelegalitatea hotărârii atacate, instanța va analiza recursul sub acest aspect.

Văzând raportul de expertiză contabilă judiciară, efectuat în cauză se va reține că, în mod corect instanța de fond a considerat că produsele achiziționate și utilizate pentru promovarea afacerii intimatei reclamante, sunt deductibile din punct de vedere al TVA-ului ce a fost înscris în facturile fiscale de achiziționare.

În ce privește impozitul pe venit, aceeași expertiză concluzionează că actele întocmite de persoana fizică pentru calcularea acestuia, îndeplinesc condițiile cerute de lege pentru documentele justificative deductibile fiscal.



Concluziile expertizei, este adevărat că au fost obiectionate de către recurentă, dar aceste obiecțiuni aflate la filele 114 – 116 din dosarul primei instanțe, nu sunt altceva decât exprimarea poziției proprii a recurente. Nu se solicită completarea de către expert a lucrării, potrivit acestor obiecțiuni, ci pur și simplu se afirmă că recurenta nu este de acord cu lucrarea de expertiză.

Cu toate acestea, expertul răspunde la obiecțiunile formulate, menținându-și concluziile din raport.

În ședința din 25 septembrie 2007, reprezentanta pârâtei recurente D.G.F.P. Bihor solicită un termen pentru a se pronunța cu privire la răspunsul la obiecțiuni întocmit de expert, sens în care instanța amână cauza pentru 23 octombrie 2007. La acest termen, reprezentanta pârâtei, aflată în ședință publică, declară în mod expres că nu solicită efectuarea unei contraexpertiză și nu are alte cereri.

În atare situație, criticile pe care recurenta le face de fapt, nu atât soluției instanței de fond, ci lucrării de expertiză cu a cărei concluzii nu este de acord, sunt nefondate, motiv pentru care instanța le va înlătura.

În consecință, pe baza celor mai sus arătate, în temeiul dispozițiilor art.312 și 316 Cod procedură civilă, recursul va fi respins ca nefondat.

Reținând culpa procesuală a recurente, în temeiul dispozițiilor art.274 Cod procedură civilă, aceasta va fi obligată la cheltuieli de judecată în favoarea intimatei, în cuantumul indicat în dispozitivul prezentei.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE :**

RESPINGE ca nefondat recursul declarat de recurenta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR**, împotriva sentinței nr.418 din 23 octombrie 2007, pronunțată de Tribunalul Bihor, pe care o menține în totul.

Obligă partea recurentă să plătească părții intimată suma de 1000 lei cheltuieli de judecată în recurs.

I R E V O C A B I L Ă .

Pronunțată în ședința publică azi, 20 martie 2008.

PREȘEDINTE, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR, GREFIER,

Red. dec. – Ridu K.

- jud. fond. – [illegible]

- dact. D.F. – 2 ex.

- 27.03.2008

