

ROMANIA
 ÎNALTA CURTE DE CASATIE ŞI JUSTITIE SECTIA DE
 CONTENCIOS ADMINISTRATIVE ŞI FISCAL

Decizia nr.385 /

Sedinta publica de la /

Presedinte: /

- Judec

/

- Judecator

/

- Judecator

/

- Magistrat asistent

La data de / 2008 s-a luat in examinare recursul declarat de S.C/
 impotriva sentintei civile nr.195 / a Curtii de Apel /a -Sectia de
 contencios administrativ si fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate in incheierea cu data de 18 ianuarie
 2008, iar pronuntarea deciziei s-a amanat la data de 24 ianuarie 2008
 si apoi la data de 31 ianuarie 2008.

CURTEA

Asupra recursului de fat£;

Din examinarea lucrarilor din dosar, constata urmatoarele: Prin
 actiunea inregistrata la data de / 2006, reclamanta S.C / a solicitat
 anularea deciziei nr.119 / 2006 emisa de Ministerul Finantelor
 Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor si a
 deciziei de impunere emisa de D.G.F.P./-Activitatea de inspectie
 fiscala privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr./
 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./ pe care le considera
 nelegale si netemeinice precum si obligarea

autoritatii fiscale parate D.G.F.P. Dolj la restituirea sumei de / lei RON.

În motivarea actiunii reclamanta a aratat ca, in opinia sa, actele administrativ-fiscale atacate sunt nelegale.

Pe de o parte, pe cale de exceptie, reclamanta invoca exceptia nulitatii absolute a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, pentru lipsa semnaturii unuia din participantii la activitatea de inspectie fiscala, exceptie invocata si in contestatia formulata la autoritatea fiscala competenta, dar care nu s-a pronuntat cu privire la aceasta, cu incalcarea dispozitiilor art.183 (5) Cod procedura fiscala.

Pe de alta parte, reclamanta a sustinut ca si pe fond actele atacate sunt nelegale si netemeinicie pentru motivele si argumentele aratate in continuare.

Relativ la suma totala de / lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in baza contractului de comision nr./2003, respectiv suma de / lei reprezentand TVA aferenta, reclamanta a aratat ca la data de 03.01.2003 intre SC /, ce desfașoara activitati de transporturi rutiere de marfuri pe șosele, in calitate de comitent, si SC / in calitate de comisionar, s-a incheiat contractul de comision nr./, avand ca obiect prospectarea pietei si identificarea de clienti noi interesati de transportul de marfuri intern si international si, in baza acestui contract, SC / a emis catre comitent un numar total de 30 facturi fiscale, cuprinzand contravaloarea serviciilor de intermediere, astfel:

-14 facturi in anul 2003, in valoare totala" de / RON, din care TVA in suma de / lei RON

-16 facturi in anul 2004, in valoare totala de / lei RON, din care TVA in suma de / RON.

Reclamanta a mai aratat ca organele de inspectie fiscala au analizat realitatea prestarii de servicii efectuata de SC / si au concluzionat ca aceste servicii nu au fost efectiv prestate, considerand ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferenta, iar cheltuiala este nedeductibila la calculul impozitului pe profit, opinie impartășita si de

organul de solutionare a contestatiei, care a considerat ca argumentele aduse in sustinerea contestatiei nu sunt temeinice desi prestarea de serviciu indeplineste toate conditiile cerute de legislatia fiscala pentru a sustine caracterul deductibil al cheltuielii la calculul impozitului pe profit, respectiv dreptul societatii de a deduce TVA aferenta cu referire la art. 9 alin. 7 lit. s din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit si pct. 9.14 din HG nr. 859/2002, Normele metodologice de aplicare a Legii nr .414/2002, in vigoare in anul 2003 si art.21 alin.4 Cod fiscal si pct.48 din H.G.nr.44/2004 aplicabile in anul 2004.

In opinia reclamantei motivarea organului de solutionare a contestatiei potrivit cu care nu se poate retine caracterul deductibil al cheltuielii deoarece contractul de comision nu cuprinde: "termene de executie...tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului" deoarece se intocmeau note de negociere a comisionului, care se constituie in anexe la contractul de comision. Intr-adevar, in contract nu este precizat quantumul comisionului, insa rigorile legii fiscale sunt indeplinite in conditiile in care quantumul comisionului este indicat in anexe ale contractului, care sunt parte integranta a acestuia.

Referitor la documentele specifice justificative, sustinerea organului de solutionare a contestatiei potrivit cu care, materializarea acestei prestari ar consta "in situatii cu ipotetici clienti, natura transporturilor solicitate, frecventa acestora, eventuale conditii de plata , modalitati de plata, bonitatea clientului, etc. nu poate fi retinuta, arata reclamanta, deoarece comisionarul identifica clientul, aducea la cunoștinta comitentului acest lucru, urmand ca negocierea contractului cu clientul sa" se face de catre comitent. De altfel, intocmirea acestor situatii nu se justifica si prin prisma faptului ca remuneratia comisionarului se calculeaza in raport de veniturile obtinute de catre comitent ca urmare a incheierii contractului cu clientul identificat. Nu este o prestare cu tarif forfetar, care se achita chiar daca nu se incheie tranzactia cu clientul identificat, caz in care pentru justificarea activitatii desfașurate in executarea contractului s-ar impune intocmirea unor asemenea situatii.

Mai mult, reclamanta a aratat că in sustinerea contestatiei a adus ca probajnsurisuri (adrese) izvorand de la clientii sai, din care rezulta indubitabil ca intermedierea contractelor de transport incheiate de acetia cu societatea s-a realizat de catre SC /, dar nici aceste documente nu au fost luate in considerare de organul de solutionare a contestatiei, acesta facand speculatii, potrivit carora respectivii clienti "nu sunt in masura sa se pronunte asupra societatii pe care o reprezenta interlocutorul".

Este de neinteles, arata reclamanta, modul in care organul de control fiscal si organul de solutionare a contestatiei sustine faptul ca aceasta activitate nu a fost prestatS, in conditiile in care exista contracte de transport (ce se deruleaza si in prezent), rezultat al serviciului de intermediere , iar prestarea serviciului de intermediere este confirmata de sernnatarii acestor contracte, societati comerciale de prestigiu.

Existenta contractelor de transport, dublate de adresele emise de catre contractanti prin care se confirma realizarea intermediarii, de notele de negociere, de facturile emise, de plata facturilor prin operatiuni bancare, de faptul ca societatea care a facut venit, in speta /1-a inregistrat in balanta contabila, a colectat si platit TVA si impozit pe venit, dovedesc pe deplin, in opinia reclamantei, realitatea serviciilor ce fac obiectul contractului de comision nr. /, contrar celor retinute de autorittile fiscale.

A mai aratat reclamanta că necesitatea cheltuielii pentru specificul activitatii desf^surate se justifica prin aceea ca serviciile de intermediere sunt deosebit de utile pentru activitatea oricarei firme, dar cu precadere, pentru activitatea de transporturi, activitate pe care o desfaoara si pentru care plata comisionului se realiza doar pentru tranzactii incheiate.

In opinia reclamantei analiza imprejurarilor de fapt in care s-a desfașurat activitatea de intermediere efectuată de / a fost realizata de organul fiscal precum si de organul de solutionare a contestatiei, in mod tendentios, totul fiind subsumat ideii de a demonstra, cu orice pret ca prestarea

de serviciu nu este real. Astfel, s-a speculat faptul ca intre cele două societati exista relatii de afiliere, desi nici legea comerciala, nici cea fiscala, nu interzic ca intre acestea să aiba loc tranzactii comerciale. In efectuarea activitatii de inspectie fiscala, s-a pornit de la o prezumtie de vinovatie, apreciind ca, date fiind relatiile de afiliere dintre firme, operatiunile nu sunt reale, arata reclamanta.

A mai aratat reclamanta că faptul neinregistrarii in evidenta contabila a comisionarului a unor cheltuieli, a dus in mod gresit la concluzia ca prestarea nu este reala, in conditiile in care societatea comisionarului era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, pentru care baza de impozitare o constituiau veniturile, cheltuielile fiind irelevante, din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli fiind ocazionate de deplasari si protocol si au fost suportate de catre d-na / -asociat unic, iar documentele respective nu erau emise pe numele SC /, ele nu aveau caracter de document justificativ, si, in consecinta, nu puteau fi inregistrate in evidenta contabila a acestei societati. Referitor la cele 14 facturi de comision, achizitionate la data de /2003 si completate cu data din / 2003, reclamanta a aratat ca acest lucru nu este de o gravitate deosebita si a sustinut ca aceasta situatie a fost cauzata de faptul ca, in acea perioada, furnizorul (/ nu a putut livra aceste documente (facturi), dar ca sanctiunea prevazuta de legea contabilitatii este amenda contraventionala, si nicidecum sanctiunea aplicata de organul de control fiscal, important, fiind faptul ca societatea a declarat venitul, chiar daca s-a facturat ulterior.

Cu privire la declaratia nr. / prin care se arată ca in perioada ianuarie-iunie 2003 societatea nu a desfășurat activitatea, arata că aceasta a fost data intrucat in perioada respectiva nu s-a realizat nicio operatiune care sa genereze inregistrari contabile, declaratia avand in vedere activitatea financiara, nu cea comerciala.

În opinia reclamantei, faptul ca in perioada ianuarie-octombrie 2003, societatea / nu a avut

angajati, in afara administratorului, nu prezinta niciun fel de relevant^ asupra aprecierii realitatii prestarii serviciului ce face obiectul contractului de comision si asupra deductibilitatii cheltuielilor, neexistand niciun criteriu de apreciere a necesitatii mai multor persoane pentru prestarea acestui serviciu si nicio norma care sa impuna realizarea acestui serviciu de mai multe persoane.

Reclamanta a mentionat faptul ca aceste masuri au un caracter vadit abuziv, in conditiile in care efectuandu-se inspectie fiscala^ in aceeași perioada la SC /, (inspectia fiscala finalizandu-se cu raportul de inspectie fiscala nr./ si procesului verbal inregistrat la DGFP sub nr./ incheiat in data de /.2005 si completat in data de /.2005) si apreciindu-se ca serviciul nu este efectiv prestat, s-a considerat ca veniturile sunt reale la SC / si ca in mod corect s-a colectat TVA pentru acestea. Nu se poate califica aceeași operatiune ca fiind reala la o societate, in vreme ce la celălalt partener contractual s'fi o operatiune nereala. Practic, printr-un abuz evident, statul a realizat o imbog^tire fara justa cauza^, incasand de doua ori taxa pentru același produs: o data de la societatea / care a platit TVA si a doua oara de la societatea / , prin nerecunoasterea deducerii TVA.

Referitor la TVA, arata reclamanta, avand in vedere argumentele expuse mai sus la punctul referitor la impozitul pe profit, considera ca societatea si-a exercitat in mod legal dreptul de deducere a TVA, fiind indeplinite intocmai conditiile prevazute de art.22 alin 5 lit. a din Legea nr. 345/2002 si art. 145 alin 3 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Cu privire la suma de / reprezentand cheltuiala inregistrat in baza facturii fiscale nr./, si suma de / TVA aferenta reclamanta a aratat ca in mod gresit organul de inspectie fiscala a considerat ca nu are drept de deducere a TVA, iar cheltuiala in quantum de / lei (reprezentand / EURO) este nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Mai mult, arata reclamanta, organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia referitoare la acest aspect, fara a retine aspectele legate de contractul de leasing financiar nr./ cu SC /, referitor la achizitionarea in sistem leasing a 9 (noua) autotractoare marca IVECO / si a 9 (noua) semiremorci KOGEL semitrailer, valoarea initiala a contractului fiind de / Euro si actul aditional la contract, far£ s£ retina ca respectiva cheltuiala" a fost dictata de interesul afacerii, fiind un act normal de gestiune. In lumina regulilor stabilite in dreptul fiscal european contemporan, legiuitorul roman a modificat conditia de deductibilitate a cheltuielilor, Codul Fiscal enuntand principiul deductibilitatii cheltuielilor prin sintagma "**cheltuieli** efectuate in scopul realizarii de venituri" fara a mai stabili ca trebuie s& existe o legatura de cauzalitate directa intre cheltuiala si venit, cum era prevazut in Legea nr. 414/2002, care prevedea ca sunt deductibile cheltuielile aferente veniturilor impozabile.

In mod corect, in opinia reclamantei, societatea a calificat suma de / lei echivalentul a / Euro, ca fiind o cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit si §i-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta.

A mai ar&tat reclamanta ca" organele de control fiscal au realizat un control incrucisat la S.C. / cu scopul de a verifica existenta si inregistrarea facturii fiscale si la aceasta societate, ocazie cu care s-a constatat ca factura fiscala exista si / a platit impozit pe profit si TVA.

^A
In conditiile in care, a aratat reclamanta, organul de inspectie fiscala a considerat nedeductibila cheltuiala aferenta celor 14 facturi de comision inregistrate in septembrie 2003, acest lucru este de natura sa modifice baza impozabila, respectiv profitul impozabil, (lucru retinut si de organul de solutionare a contestatiei) nicidecum cotele de impozit, calculul impozitului facandu-se aplicand cele doua cote prevazute de dispozitiile legale in vigoare celor 14 facturi de comision, iar nu doar cota de 25%, stabilita de autoritati. Organul de solutionare a contestatiei

a respins inasa, arata reclamanta, in mod gresit, si aceasta aparare, cu motivarea ca "diferenta de impozit nu provine din impozitarea unor venituri obtinute din operatiuni de export, ci din majorarea bazei impozabile" deși calculul impozitului se face prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei impozabile.

^A
In ceea ce priveste respingerea contestatiei pentru TVA ca fiind nemotivata, in fapt si in drept, reclamanta a aratat ca solutionarea contestatiei a fost tratata cu superficialitate de catre organul indreptatit, intrucat considera ca nu are drept de deducere a TVA pentru aceleasi motive analizate la capitolul privind calculul impozitului pe profit, desi societatea nu datorează impozitul pe profit si TVA stabilita suplimentar, si, pe cale de consecinta, nici majorarile de intarziere și penalitatile potrivit principiului *accessorium sequitur principale*.

In cauza, autoritatile fiscale parate au formulat intampinare, solicitand respingerea exceptiei si a actiunii pe fond ca neintemeiate.

La solicitarea reclamantei s-a incuviintat proba cu expertiza contabila, avand ca obiective: stabilirea cuantumului cheltuielilor deductibile inregistrate in contabilitate, in baza contractului de prestari servicii; calcularea impozitului pe profit aferent; precizarea documentelor justificative in baza carora s-au facut inregistrarile in contabilitate si a activitatilor desfasurate de reclamanta, care justifica cheltuielile; determinarea TVA aferente facturilor inregistrate in contabilitate in perioada controlului; determinarea majorarilor si penalitatilor aferente atat impozitului pe profit cat si TVA.

Raportul a fost intocmit de expert contabil / la data de /2007, D.G.F.P. Dolj a formulat obiectiuni la raportul de expertiza aratand ca expertul nu a precizat daca documentele invocate in justificarea prestarii serviciului au existat la data controlului, ca in ceea ce priveste cheltuielile cu factura emisa de / SRL, expertul nu a precizat concret veniturile obtinute urmare a efectuării cheltuielii si ca acesta a recalculat impozitul pe profit avand in vedere cote diferite, deși veniturile obtinute de reclamanta nu

provin din operatiuni la export, raspunsul la obiectiunile incuviintate fiind depuse la data de /.

Curtea de Apel /- Sectia de contencios administrate și fiscal, prin sentinta nr./ 2007, a respins actiunea reclamantei, retinand dupa cum urmeaza.

Cu privire la exceptia nulitatii s-a constatat, din interpretarea coroborata a textelor art. 43 și art, 46 Cod procedura fiscala, ca numai lipsa semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal atrage nulitatea nu și lipsa semnaturii uneia din persoanele care au participat la efectuarea inspectiei fiscale. Ca urmare, lipsa semnaturii doamnei / care a participat la inspectia fiscala nu atrage nulitatea raportului de inspectie fiscala.

In ceea ce privește cheltuielile efectuate in temeiul contractului de comision, s-a retinut ca acestea nu sunt deductibile.

Astfel, s-a retinut ca prin contractul de comision nr.152/3.01.2003 incheiat intre / in calitate de comitent și / in calitate de comisionar, cea de a doua societate s-a obligat sa prospecteze piata și sa identifice client! noi interesati in transportul de marfuri intern și international pentru prima societate, urmand ca aceasta, dupa incheierea contractului de transport, sa achite comisionarului, pe baza de factura fiscala, pentru prestatiile efectuate, un comision negociat de comun acord in functie de importanta clientului, in cuprinsul contractului de comision s-au stipulat obligatiile comisionarului SC. / intre care si aceea de a suporta cheltuielile cu promovarea și prospectarea pietii pana la gasirea clientului și incheierea contractului.

In raport cu faptul ca facturile pentru plata comisionului stabilit conform contractului de comision nr. / sunt emise incepand cu luna / a anului 2003, este de ssupus, potrivit clauzelor contractuale, cS activitatea de prospectare a pietii și identificare a clientilor s-a desfasurat in cea mai mare parte in perioada ianuarie -august 2003 n a penoadfl comisionarul SC.

avea/

obligatia suportarii cheltuielilor cu promovarea si prospectarea pietei pana la gasirea clientului si incheierea contractului de transport, retine instanta de fond.

Or, in aceasta perioada pana in luna iulie 2003 SC. / , asa cum au concluzionat și organele de control fiscala, a declarat c£ nu a desfașurat

activitate(adresa nr./2003-anexa nr./ la raportul de inspectie fiscala), deci nu a inregistrat cheltuieli, iar sustinerea potrivit careia cheltuielile ocazionate de deplasari s.i protocol au fost suportate de asociatul unic nu poate fi retinuta in lipsa unor documente inregistrate in contabilitate care sa probeze aceste cheltuieli, mai retine instanta de fond.

Aceste aspecte, alaturi de achizitionarea carnetului de facturi in luna / 2003, ulterior datei la care acestea au fost emise (respectiv / 2003), precum si de calitatea de administrator a d-nei / la SC. /si de director executiv al SC. / due la concluzia ca activitatea de prospectare si identificare a clientilor nu s-a efectuat in realitate sau eel putin nu de catre societatea cu care s-a incheiat contractul de comision in calitate de comisionar. S-a mai retinut c£ se impune aceasta concluzie chiar in conditiile in care nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate conform hotararii nr./2004 pentru modificarea si completarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 care a aparut ulterior perioadei vizate.

Lipsa datei din cuprinsul notelor de negociere a comisionului, antedatarea facturilor achizitionate la aproximativ

doua luni de la data emiterii si obtinerea de la societatile cu care reclamanta a incheiat contracte de transport, ulterior controlului a adreselor de confirmare a discutiilor premergatoare derul&rii activitatii de transport pot conduce la ipoteza intocmirii *pro cauza* a documentelor despre care reclamanta sustine ca justifica realitatea activitatii de prospectare a pietei și de identificare a clientilor.

Activitatea de prospectare a pietei si de identificare a clientilor ar fi putut fi desfasurata de d-na /

in calitate de director al firmei, si nu in calitate de asociat firmei cu care s-a incheiat contractul de comision.

S-a mai retinut ca in raport cu probele administrate, conditiile prev&zute de art. 9 alin. 7 lit. s din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit si de pet. 9.14 din HG 859/2002, normele metodologice de aplicare a Legii 414/2002(aplicabile in 2003), si respectiv art. 21 alin. 4 lit. m Cod fiscal si pet. 48 din HG 44/2004 normele metodologice de aplicare a Codului fiscal(aplicabile in 2004) anume: cheltuielile cu serviciile pentru a fi deductibile trebuie sa fie executate in baza unui contract, serviciile sa fie efectiv prestate si sa fie necesare pentru specificul activitatii nu sunt indeplinite, cheltuielile reclamantei pentru activitatea de prospectare a pietei si identificare de clienti nu sunt efectiv prestate de catre comisionar pentru motivele deja expuse, asa incat nu sunt deductibile.

Cu privire la sumele reprezentand cheltuieli pentru preluarea contractului de leasing de catre SC. /, instanta de fond a apreciat ca acestea sunt nedeductibile, nefiind indeplinite conditiile art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003, potrivit carora se considera cheltuieli deductibile doar cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Astfel, incheierea unui alt contract de leasing pentru autovehicule noi, conduce la realizarea de venituri, nu inasa si cedarea autovehiculelor vechi care a presupus o cheltuiala fara corespondent in veniturile realizate.

Referitor la cota aplicabila impozitului pe profit pentru anul 2003, instanta de fond a constatat ca organele de control au efectuat un calcul corect, reclamanta nefacand dovada realizarii unor venituri obtinute la export in plus fata de cele avute in vedere de organele fiscale la data controlului.

Cota de 12,5%, prevazuta de art. 2 din Legea 414/2002, se aplica pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta, realizate din exportul bunurilor și/sau al prestarilor de servicii, or, reclamanta nu a realizat din export venituri mai mari decat cele stabilite la control.

Referitor la criticile vizand respingerea contestatiei ca nemotivata, instanta de fond a constatat ca solutia este corecta.

:

t

Aceasta intrucat potrivit dispozitiilor art. 176 alin.1 Cod procedura fiscala, contestatia se formuleaza in scris și va cuprinde motivele de fapt și de drept, dovezile pe care se intemeiaza, iar potrivit prevederilor pct.12.1 din Ordinul pre^edintelui ANAF nr.519/2005 contestatia poate fi respins ca nemotivata, dac3 argumentele de fapt și de drept in sustinerea acesteia nu sunt prezentate de contestator sau daca argumentele expuse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii, iar din lecturarea contestatiei formulate de reclamanta impotriva deciziei de impunere și a raportului de inspectie fiscala, nu rezulta motivele pentru care aceasta sustine ca obligatiile privind TVA au fost greșit stabilite. S-a mai retinut, in ceea ce privește criticile de fond referitoare la TV A, ca acestea nu pot fi analizate direct de instanta de contencios, cererea fiind inadmisibila.

Impotriva acestei sentinte a declarat recurs, in termen legal, societatea reclamanta^ criticand-o pentru nelegalitate și netemeinicie și invocand dispozitiile art.304¹ Cod procedura civila.

Referitor la nelegalitatea sentintei atacate in ceea ce privește respingerea exceptiei nulitatii actelor administrative se sustine c£ rationamentul instantei de fond este eronat, fiind / / /

rezultatul unei greșite interpretari a legii, avand in vedere, pe de o parte, dispozitiile art.41,43 și 46 „Cod procedura civila”, precum și ordinele de serviciu privind inspectia fiscala.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia hot^rarii recurate in ceea ce prive^te constatarea nedeductibilitatii unor cheltuieli efectuate in temeiul Contractului de comision nr.152/2003, se sustine ca pentru a respinge actiunea cu care a fost investita, prima instanta și-a insușit necritic opinia expusa in cuprinsul actelor fiscale contestate, reluata ulterior in apararile formulate de parata DGFP / in sensul ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de catre recurenta-reclamanta in baza Contractului de comision nr. / („/”) ca urmare a constataYii ca „activitatea de prospectare și identificare a clientilor nu s-a efectuat in realitate sau eel puțin nu de catre

societatea cu care s-a incheiat contractul de comision in calitate de comisionar".

Așadar, arata recurenta, pentru a ajunge la concluzia nedeductibilității cheltuielilor sus-mentionate, prima instanța a apreciat că serviciile ce au făcut obiectul Contractului din 2003 nu au fost efectiv prestate de /

S-a subliniat că, spre deosebire de opinia exprimată de organele fiscale, inclusiv de intimata-parată DGFP / în prima fază procesuală, instanța de fond nu a socotit că înscrisurile prezentate de recurenta-reclamanta nu se încadrează în noțiunea de documente justificative în sensul dispozițiilor procedurale fiscale speciale.

Prin urmare, susține recurenta, deși nu a primit susținerea paratei DGFP /, în sensul că înscrisurile prezentate la dosar nu îndeplinesc condițiile impuse de lege pentru a constitui documente justificative (deoarece nu poartă denumirea de procese-verbale de recepție, situații de lucrări, studii de fezabilitate, ori alte denumiri anume prevăzute în Codul fiscal), totuși, prima instanța a înălțat valoarea lor probatorie, apreciind că acestea sunt întocmite *pro cauza*.

În aceste condiții, arată recurenta, deși prima instanța a făcut o corectă aplicare a dispozițiilor legale (pet. 9.14 din HG nr. 859/2005 - în prezent abrogată -, pet. 48 din HG nr. 44/2004 și art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003) atunci când a stabilit sfera noțiunii de „document justificativ”, totuși a făcut o greșită apreciere a probelor administrate în fața sa, pronunțând astfel o hotărâre nelegală.

Urmare a unei corecte aplicări a dispozițiilor legale și a unei temeinice analize a conținutului înscrisurilor prezentate de recurenta-reclamanta, având în vedere și concluziile expertizei contabile administrate în cauză, se solicită a se reține, pe de o parte, că nici unul dintre motivele reținute de prima instanța în argumentarea fictivității serviciilor prestate de / nu este întemeiat și, pe de altă parte, că fiecare dintre categoriile de documente prezentate de societate sunt documente care

atesta realitatea prestării serviciilor la care / s-a obligat prin Contractul din 2003.

Referitor la netemeinicia concluziei privind fictivitatea serviciilor ce fac obiectul Contractului din 2003, în raport de neînregistrarea în contabilitatea / a unor cheltuieli efectuate în baza acestui contract, arată recurenta, un prim argument reținut de instanța de fond în sprijinul așa-zisei fictivități a serviciilor prestate de / în favoarea sa a fost acela că, deși primei societăți îi revenea obligația de a suporta cheltuielile cu promovarea și prospectarea pieței, totuși în contabilitatea acesteia nu au fost înregistrate astfel de cheltuieli.

În realitate, așa cum a arătat atât organelor fiscale, cât și primei instanțe, / nu a înregistrat în contabilitatea sa cheltuielile aferente activităților desfășurate în perioada ianuarie - iunie 2003 întrucât acestea au fost suportate de asociatul unic al societății din acea perioadă, d-na /, fiind cheltuieli ocazionate de protocol și de transport.

Oricum, dat fiind că pentru aceste cheltuieli nu au fost prezentate documente justificative în care să fie menționată denumirea /, ci au fost întocmite pe numele d-nei /, societatea a concluzionat că înregistrarea acestor cheltuieli în contabilitate nu ar fi fost posibilă legal.

În opinia recurtei, este evident că este greșită constatarea primei instanțe că „sustinerea potrivit căreia cheltuielile ocazionate de deplasări și protocol au fost suportate de asociatul unic, nu poate fi reținută în lipsa unor documente înregistrate în contabilitate care să probeze aceste cheltuieli”. Concluzia este nelegală, căci în contabilitatea unei societăți comerciale se înregistrează acte și operațiuni care o privesc pe aceasta, iar nu cheltuielile făcute de asociat (în condițiile în care funcționează principiul separației de patrimonii între societate și asociații acesteia).

Referitor la netemeinicia constatarilor referitoare la inexistența vreunei activități a / în perioada ianuarie - iunie 2003 se susține că este nelegală concluzia primei instanțe privind fictivitatea serviciilor prestate de / în favoarea recurtei, pe motiv că până în luna iulie 2003

15

aceasta" societate nu a desfășurat activitate, intrucat aceasta concluzie ignora distinctia intre activitatea comercială și activitatea fiscală, declaratia nr. /2003 emisă de /, in care s-a aratat ca aceasta societate a avut „activitate zero” fiind una fiscală, vizand realizarea de venituri in urma desfasurari activitatii comerciale

Asadar, arata recurenta, desi adresa in discutie nu exclude nicidecum desfasurarea unei activitati comerciale, dar negeneratoare de venituri, totusi, contrar acestei realitati, prima instanta a retinut ca aceasta adresa face dovada ca serviciile despre care se pretinde ca au fost prestate de /nu ar fi unele efective.

Se mai invoca și netemeinicia concluziei privind activitatea serviciilor ce fac obiectul Contractului din 2003, in raport de imprejurarea ca / a achizitionat carnetul

de facturi la o data ulterioara celei mentionate ca fiind data

/

emiterii acestora intrucat pentru ipoteza in care contribuabilul inregistreaza cu intarziere operatiunea, legea fiscală prevede posibilitatea sanctionarii lui cu amenda contravențională. Aceasta sanctiune inși nu afecteaza in nici un fel valabilitatea operatiunii

in discutie. De altfel, arata recurenta, mentionarea in facturile

/

fiscale emise de / in anul 2003 ca dată a emiterii lor luna septembrie 2003, in loc de noiembrie 2003, a fost facuta exclusiv pentru a asigura colectarea la timp a TVA.

In opinia recurenteii este gresita concluzia primei instante in sensul ca fictivitatea serviciilor prestate de / in favoarea recurenteii -reclamante este dovedita de achizitionarea de catre aceasta a carnetului de facturi la o data ulterioara celei

Se mai sustine ca" este gresita concluzia primei instante in sensul ca sunt nedeductibile cheltuielile efectuate de recurenta-reclamanta in temeiul Contractului din 2003, ca urmare a imprejurarii ca aceste servicii au fost prestate de un afiliat sau de catre o societate cu care recurenta-reclamanta are legături intrucat existenta relatiilor de afiliere intre / și / nu constituie nicidecum o dovada a fictivitatii serviciilor in discutie, caci, a porni de la aceasta premisa,

inseamna a lipsi de eficienta dispozitiile HG nr.1840/2004 (pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal), legea fiscala neinterzicand derularea de raporturi comerciale intre afiliati, recunoscand prestatiile de servicii dac£ acestea sunt la nivelul pietei.

Mai mult, arata recurenta, aceast£ problema de deductibilitate nu a fost pusa de catre organul de control, astfel incat nu exists nici o justificare pentru a se nega dreptul contribuabilului / de a avea relatii cu societati din grup.

Pe de alta parte, din inscrisurile prezentate organelor fiscale, rezulta fara putinta de tagada ca d-na /, persoana care a realizat in numele / activitatile ce au facut obiectul contractului nr./ 2003, a avut in toata perioada controlata calitatea de asociat in aceasta societate.

In plus, trebuia avut in vedere ca, pentru identificarea unei societati comerciale si pentru determinarea acesteia s£ incheie contracte de transport cu subscrisa / (potrivit obligatiilor asumate de /), se purtau negocieri cu reprezentantii unor importante si prestigioase societati comerciale. Or, datorita nivelului la care aveau loc astfel de discutii, cat si datorita imprejurarii ca numai o persoana cu o anumM pozitie in ierarhia unei societati (unele dintre acestea fiind societati multinationale) putea participa la negocieri, astfel incat a fost in interesul prestatorului / ca d-na / sa fie persoana cea mai adecvata s£ ii reprezinte interesele.

In opinia recurenteii, nelegala este si concluzia primei instante privind caracterul nedeductibil al cheltuielilor in discutie, ca urmare a imprejurarii c3 aceste activitati au fost prestate de catre o persoana fizica, asociat al / - d-na / - care avea, in acelasi timp, si calitatea de salariat al subscrisei /

In realitate, arata recurenta, prima instant^ ar fi trebuit sS observe ca legislatia in vigoare nu exclude si nu interzice cumulul de activitati si, mai mult, c£ toate activitatile ce au facut obiectul Contractului nr.// 2003 au fost realizate exclusiv de

catre prestatorul / (fiind considerate reale și efectiv prestate de catre același organ de control) și ca" activitati similare, de intermediere între client și beneficiar, nu au fost identificate la /.

Se mai sustine c£ in conditiile in care in organigrama / nu a fost identificat un departament sau un angajat care sa aiba ca atributii prestarea de servicii de identificare și atragere de clienti, este nelegala constatarea primei instante ca „activitatea de prospectare a pietei și de identificare a clientilor ar fi putut fi desfașurata de d-na / in calitate de director al firmei și nu de asociat al firmei cu care s-a incheiat contractul de comision".

Mai arata recurenta ca fiecare dintre categoriile de documente prezentate de societate sunt documente care atesta realitatea prestarii serviciilor la care / s-a obligat prin contractul din 2003.

Se mai sustine ca in raport cu natura și efectele specifice ale contractului din 2003 (contract nenumit), precum și in raport cu prevederile pet. 9.14 din HG nr. 859/2005, pet. 48 din HG nr. 44/2004 si art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 (care cuprind o enumerare exemplificativa), instanta de fond trebuia sa retin3 ca dovada realitatii serviciilor prestate in favoarea /, in temeiul Contractului din 2003, de catre /, se face cu „orice alte documente" și cu „alte materiale corespunzatoare" (aspect necontestat nici macar de prima instanta) cum ar fi adresele prin care / a inștiintat recurenta despre identificarea potentialilor clienti și notele de negociere incheiate între parti, adresele in discutie avand data și poarta numar de inregistrare atat la recurenta, cat și la /, din cuprinsul lor reieșind f^ra putinta de tagada ca au fost incheiate in temeiul Contractului din 2003 și ca sunt urmare finalizarii de catre aceasta din urma societate a activitatilor de prospectare a pietei, de identificare a potentialului client și de convingere a acestuia sa incheie in viitor un contract de transport.

Ulterior, negocierile purtate între / si / pentru determinarea cuantumului remuneratiei

ce i se cuvenea celei dintai erau consemnate in inscrisurile denumite „Note de negociere comision conform Contractului /", care reprezinta veritabile acte aditionale la Contractul din 2003.

Abia dupa aceste negocieri, / emitea facturile fiscale, pe care apoi / le-a platit in termenul convenit contractual.

În opinia recurenteii, este evident ca nu se poate retine ca notele de negociere sunt inscrisuri intocmite *pro causa*, de vreme ce ele cuprindeau rezultatele uneia dintre etapele derularii Contractului din 2003 - stabilirea comisionului, iar adresele, din martie 2006, prin care partenerii sai din contractele de transport au confirmat ca aceste contracte s-au incheiat ca urmare a demersurilor /, au caracter confirmativ, iar nu constitutiv de drept, fiind acte juridice recognitive in sensul dispozitiilor generale din Codul civil, regimul lor juridic fiind diferit de eel al actelor constitutive de drepturi. Tocmai aceasta distinctie, arata recurenta, nu a fost avut£ in vedere de prima instanta, atunci cand a apreciat in mod nelegal ca adresele din martie 2006 ar reprezenta inscrisuri intocmite *pro causa*.

În masura in care ar fi facut o corecta calificare a naturii juridice a acestor inscrisuri, prima instanta ar fi trebuit sa retina valoarea lor probatorie si, urmare a constatSrii c£ adresele din martie 2006 confirma prestarea unei operatiuni deja efectuate, ar fi trebuit sa retinS ca ele nu pot avea decat data ulterioara operatiunii pe care o confirma.

În aceeasi ordine de idei, prima instant^ ar fi trebuit sa aprecieze ca aceste adrese constituite probe nu doar utile, ci si pertinente pentru solutionarea cauzei, avand in vedere atat specificul Contractului din 2003, cat si constatarile abuzive ale organelor de control care au contestat valoarea de inscrisuri doveditoare fiecaruia dintre inscrisurile prezentate de / in sustinerea realitatii serviciilor prestate de /.

In aceste conditii, / a solicitat §i obtinut de la clientii identificati de aceasta si care ulterior au incheiat cu subscrisa / contracte de transport, sa confirme

impresurarea ca incheierea acelor contracte s-a datorat activitatilor intreprinse de subscrisa.

Incontestabil „discutiile premergatoare” pe care fiecare dintre aceste adrese le mentioneaza, fac referire la activitatile efectuate de / in vederea determinarii acestora sa intre in relatii contractuale cu /.

Mai mult, prima instanta ar fi trebuit sa aiba in vedere si faptul ca era evident ca, daca / nu ar fi prestat in mod efectiv activitatile pe care le confirma adresele din martie 2006, emitentii acestora, intre care companii de renume pe plan intern si international nu ar fi acceptat niciodata sa certifice prestarea acelor activitati de catre /.

Din toate inscrisurile prezentate organelor fiscale, astfel cum au fost completate cu cele administrate in fata instantei, ar fi trebuit sa aprecieze instanta de fond ca o alta dovada de necontestat a prestarii de catre / a serviciilor ce au facut obiectul Contractului din 2003 o reprezinta nu doar plata de catre recurenta-reclamanta a facturilor emise de / in 2003 si 2004, ci chiar contractele de transport incheiate cu clienti pe care partenerul contractual i-a identificat.

Așadar, arata recurenta, prestarea de catre / a serviciilor ce au facut obiectul Contractului 2003, in favoarea sa, este pe deplin dovedita si prima instanta in mod nelegal a considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de catre recurenta-reclamanta in baza Contractului de comision nr./.

Se mai sustine ca pentru a aprecia caracterul nedeductibil fiscal al sumei / ROL (din care / ROL reprezinta TV A), echivalentul a / EUR, achitata de / catre / cu titlu de „contravaloare preluare contract conform acord comercial nr. /”, prima instanta a apreciat gresit ca plata acestei sume nu a reprezentat „ea insasi o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile”, reiterand argumentele din actiune, aratate in cele ce preced.

Aceasta in conditiile in care si prin intermediul expertizei administrate in cauza, cu calcule si extrase din inregistrarile

recurrentei-reclamante / s-a facut dovada ca operatiunea comerciala de innoire a parcului auto cu camioane Renault a fost generatoare de profit, dovedindu-se impresurarea ca achizitionarea noilor camioane Renault a condus la realizarea de venituri impozabile. Pe cale de consecinta, prima instanta ar fi trebuit sa concluzioneze ca si

cheltuielile facute de / in scopul achizitionarii acestor noi camioane au natura unor cheltuieli facute in scopul realizarii de venituri impozabile. Mai arata recurenta ca innoirea parcului auto nu numai ca a generat in mod direct venituri, dar a avut drept consecinta suportarea unor cheltuieli mai mici de catre / in legatura cu realizarea de venituri/profit, astfel: in loc sa plateasca cheltuieli de intretinere si repararea a vechilor camioane IVECO, la care s-ar fi adaugat si taxa de reziliere a contractului de leasing (in quantum de 10% din valoarea contractului), / a achitat o suma mai mica - / EUR (echivalentul a / lei) - pentru a determina S.C. / sa preia vechiul contract de leasing incheiat cu /.

Desi rezulta ca prin plata sumei catre S.C. /, / a economisit, pe de o parte, o suma de / EUR, reprezentand taxa de reziliere si costurile de predare catre /, iar, pe de alta parte, prin procurarea unor autocamioane noi (marca Renault) la un pret de achizitie mai bun, ce a generat si o rata de leasing mai mica, cu care nu se efectueaza cheltuieli semnificative, recurenta-reclamanta a prevenit efectuarea unor mari cheltuieli de reparatii pentru utilajele predate, creandu-se premisele obtinerii de profit, totusi, arata recurenta, ignorand toate aceste aspecte si inlaturand nemotivat concluziile expertizei, prima instanta a retinut in mod nelegal ca „nu exista date din care sa rezulte ca valoarea platita pentru cedarea acestor bunuri (vechile camioane) este mai mica decat valoarea eventualelor cheltuieli de intretinere si exploatare”.

Prin urmare, instanta de fond trebuia sa retina ca suma platita de recurenta / catre / reprezinta o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri in sensul art.21 alin. 1 din Codul fiscal, astfel incat,

constatarea de cãtre aceasta a nedeductibilitatii sumei respective este de natura a conduce la concluzia ca hotararea recurata este nelegala si netemeinica'.

Recurenta sustine si nelegalitatea si netemeinicia hotararii recurate in ceea ce priveste cota aplicabila impozitului pe profit pe anul 2003 intrucat aceasta a apreciat cãS pentru anul 2003 cota de impozit pe profitul datorat de /de era de 25% (in loc de 12,5 %), in conditiile in care a constat ca pentru acest an societatea datora un impozit pe profit suplimentar (ca urmare a constatarii nedeductibilitatii cheltuielilor efectuate in temeiul Contractului din 2003 incheiat cu / si in temeiul acordului incheiat cu / In realitate, veniturile obtinute de / in anul 2003 au

fost venituri obtinute din export, potrivit dispozitiilor art. 2 alin. 4 din Legea nr.' 414/2002 si ale pet. 2.4 - 2.14 HG nr.859/2002, astfel incat trebuiau impozitate cu 12,5%. Astfel, prima instanta ar fi trebuit sã observe ca, in ceea ce priveste catimea impozitului pe profit, aceasta a fost gresit determinate in cuprinsul actelor fiscale contestate (inclusiv in cuprinsul deciziei prin care ANAF a solutionat coitestatea fiscala), deoarece pentru anul 2003 au existat doua cote de impozit: una pentru veniturile realizate la extern, in quantum de 12,5%, si una pentru veniturile realizate in tara, in quantum de 25%. Or, neaplicand corect aceste sume, organul fiscal a calculat in mod gresit un impozit suplimentar, aceasta constatare fiind impusa chiar si de concluziile raportului de expertiza contabila efectuat in cauza.

Referitor la nelegalitatea hotararii recurate in ceea ce priveste deductibilitatea TVA si a accesoriilor aferente se sustine ca" in mod nelegal prima instanta a apreciat ca nu poate analiza temeinicia ccreii recurcnei / referitoare la deductibilitatea TVA si a accesoriilor aferente, atat timp cat nu a indicat in cuprinsul contestatiei formulate in fata ANAF - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor care sunt motivele de fapt si de drept in raport de care se impunea concluzia deductibilitatii acestor sume.

Se arata" c£ sub aspect procedural, solutia primei instante este greșita in conditiile in care, prin dispozitiv, aceasta a respins

ca neintemeiata" intreaga actiune, inasa in cuprinsul considerentelor a apreciat ca fiind inadmisibilM cererea recurentei-reclamante referitoare la nelegalitatea stabilirii de catre organul fiscal a obligatiilor privind TVA.

Se mai sustine ca este nelegala aprecierea primei instante in sensul ca nu poate analiza fondul criticilor societatii in ce privește deductibilitatea TVA, in conditiile in care motivele de fapt și de drept nu au fost indicate in cuprinsul contestatiei

adresate ANAF - Directia Generala de Solutionare a

/

/

Contestatiilor.

În opinia recurentei, prima instanta era ea inasași competenta sa" verifice temeinicia criticilor formulate pe calea contestatiei administrative, fiind irelevantS respingerea acesteia de catre organul fiscal fara a se pronunta asupra fondului. In consecinta, solutia primei instante cu privire la deductibilitatea TVA și a accesoriilor aferente este una nelegala,arata recurenta-reclamanta'.

Se mai sustine și greșita solutionare a cererii recurentei-reclamante privind restituirea sumei de / RON -reprezentand TVA stabilita suplimentar, dobanda aferent^ TVA, penalitati aferente TVA, impozit pe profit, dobanzi și penalitati aferente impozitului pe profit care este, in opinia acesteia, consecinta directa a nelegalitatii și netemeiniciei solutiei pronuntate cu privire la cererea sa privind nulitatea actelor de control și administrativ-jurisdictionale contestate in cauza de fata. In masura in care ar fi facut o corecta aplicare a legii și ar fi apreciat in mod temeinic probele administrate in fata sa, prima instanta ar fi trebuit sa concluzioneze ca suma de / a fost greșit apreciata" ca fiind datorate statului, tocmai prin neluarea in considerare a unor inscrisuri justificative sau a unor prevederi legale, ceea ce a condus la concluzii și masuri nelegale.

In aceste conditii, arat& recurenta, in aplicarea regulii repunerii partii in situatia anterioara, urmare a invalidarii actelor fiscale prin care in mod greșit s-a retinut calitatea de debitoare a recurentei-reclamantei, se impune și restituirea a ceea ce s-a incasat pe nedrept.

In consecinta, pentru toate motivele aratate mai sus, s-a solicitat admiterea recursului, modificarea sentintei recurate in sensul admitterii actiunii formulate de recurenta-reclamanta si, in consecinta, sa se dispuna anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. / și a Raportului de inspectie fiscala nr, / - ambele emise de DGFP / Activitatea de inspectie fiscal^, precum și anularea Deciziei nr. 119/17.07.2006 emisa de ANAF, prin care a fost respinsa contestatia administrativa formulata de reclamanta, urmand sa oblige intimata-parata DGFP Dolj la restituirea catre recurenta-reclamanta a sumei de / RON, reprezentand TVA stabilita suplimentar, dobanda aferenta TVA.

Examinand solutia instantei de fond in raport cu toate criticile formulate acesteia, cu probele administrate și apararile formulate precum și cu dispozitiile legale incidente pricinii, inclusiv cele ale art.304¹ Cod procedura civila, Inalta Curte constata cS recursul este nefondat pentru considerentele ce vor fi expuse in continuare.

Astfel, cu privire la motivul de recurs ce vizeaza nulitatea

actului administrativ fiscal, Inalta Curte constata c3 instanta de fond a facut corect aplicarea art.43 coroborat cu art.46 din Codul de procedura fiscala in raport cu faptul ca atat raportul de inspectie fiscala (filele 46-56 dosar fond) cat si decizia de impunere (filele 61-63 dosar fond) contin toate celelalte semn^turi in afara semnaturii unuia dintre inspector!, ambele fiind avizate de șeful serviciului si aprobate de conducatorul activitatii de inspectie fiscala cu aplicarea ștampilei organului fiscal emitent. Prin urmare, in aceste conditii, absentia uneia dintre semnaturile persoanelor care au participat la inspectie nu este de natura a vicia actul intr-o asemenea masura incat sa determine nulitatea acestuia, numai lipsa semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal (a conducatorului acesteia) atrage nulitatea.

De altfel, chiar in ipoteza extrema in care respectivul participant la inspectie ar fi avut alta" opinie, aceasta ar fi fost minoritara in raport cu opinia majoritara a celorlalti participanti

la inspectie si, astfel cum s-a aratat, actele administrativ-fiscale au fost avizate si aprobate conform dispozitiilor legale.

Referitor la motivul de recurs privind faptul ca suma reprezentand cheltuieli inregistrate in baza contractului de comision a fost considerate nedeductibile fiscal intrucat nu s-a facut dovada prestarii efective a serviciilor care fac obiectul

contractului, Inalta Curte constata ca solutia instantei de fond prin care s-a mentinut pct.1 al deciziei nr.119/2006 emisa de A.N.A.F. este corecta in raport cu dispozitiile art.9 (7) lit.s din Legea nr.414/2002 pct.9.14 din H.G.nr.859/2002 (aplicabile in perioada septembrie - decembrie 2003), precum si cele ale art.21(4) lit.m din Legea nr.571/2003, art.48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (aplicabile in perioada ianuarie -iunie2004).

De altfel, aceste din urme prevederi reitereaza reglementarile din Legea nr.414/2002.

Verificand toate probele administrate in cauza, Inalta Curte constata ca in mod corect instanta de fond si autoritatile fiscale au stabilit c3 recurenta-reclamanta a inregistrat in luna septembrie 2003 si luna iunie 2004 cheltuieli aferente contractului de comision, fara a prezenta documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor. Aceasta intrucat in situatia in care societatea invoca deductibilitati fiscale are obligatia de a prezenta documente care sa corespunda exigentelor legii fiscale, pretinsa distinctie intre sfera comerciala si cea fiscala fiind neavenita din perspectiva naturii cererii formulate.

Prin urmare, Inalta Curte constata ca fiind relevanta declaratia nr./ 2003 (anexa nr./ la raportul de inspectie fiscala) din care rezulta fara putere de tagada ca in perioada 01.01.-30.06.2003 .S.C/ SRL nu a desfasurat activitate. Mai mult, pana in noiembrie 2003 aceasta societate nu a avut nici un angajat si nu a inregistrat cheltuieli aferente veniturilor incasate in baza contractului de comision si nici nu putea emite facturi in septembrie, acestea fiind achizitionate abia in noiembrie, fapt necontestat.

Asadar, Inalta Curte constata ca nu s-a putut dovedi ca operatiunile invocate au fost evidentiata potrivit art.6 din Legea nr.82/1991 pentru a putea fi apreciate documente justificative.

Totodata, Inalta Curte retine ca pretinsele cheltuieli ocazionate de deplasari și protocol suportate de asociatul unic nu pot fi retinute, neexistand documente contabile in acest sens, iar adresele și notele de negociere prezentate ulterior nu pot avea calitatea de document justificativ care sa ateste efectuarea serviciilor, contrar celor sustinute de recurenta- reclamantS.

De altfel, semnificative sunt și lipsa datei din cuprinsul notelor de negociere a comisionului, antedatara (in septembrie) facturilor achizitionate in noiembrie 2003 precum și obtinerea, ulterior controlului, a unor adrese de la societatile cu care s-au **incheiat** contracte de transport.

Cu privire la motivul de recurs referitor la suma de / lei RON reprezentand contravaloarea contract leasing de catre S.C// SRL Inalta Curte constata ca in mod corect a fost considerata ca nedeductibila fiscal intrucat nu era aferenta veniturilor.

Astfel, recurenta a inregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea facturii fiscale emisa de S.C// reprezentand diferenta preluare contract acord comercial nr. /2004.

Recurenta a incheiat contractul de leasing financiar /2001 cu /avand ca obiect achizitionarea a 9 autotractoare / și a 9 Semitraliere Kogel.

La data de 20.05.2004 recurenta a incheiat cu S.C/ acordul comercial nr. / care are ca obiect preluarea de catre S.C// SRL a contractului de leasing financiar nr./ .

Prin acord s-a prevazut c£ recurenta se obliga sa plateasca S.C// suma de / pentru a compensa diferenta dintre valoarea de piata și valoarea de contract a bunurilor.

Ulterior , la 21.05.2004 , prin actul aditional la contractul de leasing financiar nr./ incheiat de

recurenta cu / s-a stabilit rezilierea contractului si returnarea autovehiculelor ce fac obiectul contractului si obligatia utilizatorului de a plati toate sumele restante la 11.06.2004.'

Contractul de leasing financiar nr. / incheiat intre // si S.C// are ca obiect 2 IVECO , 1 semitrailer Kogel si 1 sistem GPS Saltetrack si este invocat de reclamanta ca fiind preluarea contractului de leasing financiar nr. /2001 .

Numai ca obiectul contractului de leasing financiar nr. /2001 incheiat de reclamanta cu / constS in 9 autotractoare Iveco Euro Tech si 7 semitrailere Kogel, in timp ce obiectul contractului de leasing financiar nr. / incheiat intre / si S.C/ consta in 2 autotractoare 1 semitrailer Kogel si 1 sistem GPS Saltetrack.

Intr-adevar, conform dispozitiilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In cauza inasa, Inalta Curte constata nu doar ca nu s-a facut dovada certa a identitatii ca obiect a celor doua contracte si ca exista inadvertente in documentele prezentate ci si faptul ca interpretarea corecta data textului de lege pre-citat este aceea ca numai o parte dintre cheltuielile efectuate de o societate sunt deductibile, respectiv cele prevazute in mod expres si limitativ, chiar daca societatea efectueaza si alte cheltuieli in interesul afacerii dar care inasa nu se confunda cu obtinerea unui venit impozabil.

Totodata, Inalta Curte constata, pe de o parte, ca nu exista documente din care sa rezulte cu certitudine ca valoarea platita pentru cedarea bunurilor este mai mica decat valoarea eventualelor cheltuieli de intretinere si exploatare, iar, pe de alta parte, cM aceasta cheltuiala este aferenta unor venituri.

Este adevarat ca prin expertiza efectuata in cauza s-a constatat ca veniturile obtinute de recurenta-reclamanta cu autotractoarele vechi sunt similare cu cele noi pe o perioada egala de timp, dar cheltuielile ar fi mai mici cu / Euro, motiv pentru care s-a considerat ca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala, numai ca s-au omis cheltuielile inregistrate

ca fiind deductibile fiscal in suma de / lei, cheltuiala per total fiind deci mai mare, nefiind deci indeplinite conditiile deductibilitatii.

Cu privire la motivul de recurs ce vizeaza cota aplicabila impozitului pe profit pe anul 2003, **Inalta** Curte constata ca si acesta este nefondat intrucat recurenta-reclamantS nu a dovedit ca a realizat din export venituri mai mari decat cele care rezulta din documentele puse la dispozitia organelor de control, impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit veniturilor obtinute in tara, facturile fiind emise catre societati comerciale romanesti.

Referitor la motivul de recurs privind faptul ca instanta de fond a respins ca inadmisibila cererea ce vizeaza TV A si accesoriile aferente, Inalta Curte constata ca in mod corect instanta de fond a mentinut pet.2 din decizia nr.119 din 17 iulie 2006 a Directiei generate a contestatiilor din cadrul ANAF, in raport cu natura juridica a contestatiei prevazuta de Codul de procedura fiscala (cale administrativa prealabila, obligatorie, iar nu cale administrativ-jurisdictionala), precum si cu dispozitiile art.175 Cod procedura fiscal. Chiar daca instanta de fond nu a procedat la inserarea in mod explicit in dispozitivul sentintei atacate a acestei solutii, prin respingerea actiunii farS a se mentiona distinct „ca neintemeiata” (contrar celor sustinute de recurenta-reclamanta), Inalta Curte apreciaza ca instanta de fond, prin respingerea actiunii, a respins atat capatul de cerere considerat inadmisibil cat si capetele de cerere considerate neintemeiate.

Prin urmare, constatand ca sentinta atacata este legala si temeinica, amplu și corect motivata , iar criticile aduse acesteia nefondate, se va respinge recursul in baza dispozitiilor art.312 alin.1 teza a II-a Cod procedura civila, coroborate cu cele ale art.20 si 28 din Legea nr.554/2004.

PENTRU ACESTE MOTIVE

IN NUMELE LEGII DECIDE:

Respinge recursul declarat de Societatea comercială S / împotriva sentinței civile nr./ 2007 a Curții de Apel / - Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabila.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi / 2008
JUDECATOR, JUDECATOR, JUDECATOR,
/ / /

MAGISTRAT ASISTENT,
/

/