

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE SECȚIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.486

Dosar rLr.39^42/2008

Ședința publică de la 27 ianuarie 2011

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

La data de 14 ianuarie 2011, s-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova și de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr. X din 2 aprilie 2010 a Curții de Apel X- Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 14 ianuarie 2011 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la data de 21 ianuarie 2011 și ulterior la data de 27 ianuarie 2011, când s-au decis următoarele:

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1. Cadrul procesual

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel X, reclamanta SC X SA X, a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrație Fiscală - Administrația Finanțelor Publice X și Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrarea Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor, să se dispună anularea Deciziei X/25.01.2008 și refacerea Raportului de inspecție fiscală din 24.04.2007, a Dispozițiilor privind măsurile stabilite de inspecție și a Deciziei de impunere nr. X/X/11.05.2007, în sensul corectării evidenței din cadrul AFP X privind datoriile din fișa plătitorului SC X SA și să se suspende executarea actelor administrative atacate până la soluționarea acțiunii pe fond.

Pe parcursul soluționării cauzei, la 26 mai 2008, reclamanta și-a precizat acțiunea, arătând că se contestă numai suma de X lei, reprezentând cheltuielile ce au influențat pierderea fiscală pe anii 2005 și 2006.

De asemenea, prin cererea depusă la termenul din 23 iunie 2008, reclamanta a arătat că renunță la judecarea cererii de suspendare a executării actelor administrativ fiscale.

2. Hotărârea Curții de Apel

Prin sentința nr. X din 2 aprilie 2010, Curtea de Apel X a admis, în parte, acțiunea precizată de reclamanta SC X SA, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrație Fiscală - Administrația Finanțelor Publice X și Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrarea Fiscală- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a anulat în parte Decizia nr. 12 din 25 ianuarie 2008 emisă de ANAF, respectiv în parte punctul 2 și a dispus refacerea Raportului de inspecție fiscală din 24 aprilie 2007 în sensul că suma de X lei este deductibilă fiscal.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut în esență, că suma de X lei reprezentând pierderea fiscală pe anii 2005-2006, a fost stabilită de organele fiscale, prin raportul de inspecție fiscală, ca fiind nedeductibilă, însă aceasta nu este în totalitate nedeductibilă, potrivit concluziilor expertului contabil.

Prin urmare, instanța de fond, având în vedere atât concluziile raportului de expertiză contabilă, cât și prevederile Codului de procedură fiscală, a constatat că în mod nelegal organele fiscale au apreciat ca nedeductibilă suma de X lei - reprezentând contravaloare combustibil, piese de schimb și materiale, necesare desfășurării activității de producție efectuate în scopul realizării de venituri, în cauză fiind incidente dispozițiile

art. 21 alin.(1) din Codul fiscal deoarece aceste cheltuieli au la baza documente justificative.

3. Recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova și de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

împotriva sentinței Curții de apel au declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice X și de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, invocând motivul de modificare prevăzut de art. 30 pct.9, precum și dispozițiile art. 304¹ Cod procedură civilă.

Ambele recurente susțin că prima instanța s-a mărginit să preia concluziile expertului contabil în ceea ce privește deductibilitatea sumei de X lei fără să motiveze care sunt considerațiile pentru care a înlăturat apărările lor.

În condițiile în care în etapa administrativă nu s-a putut recunoaște caracterul deductibil al cheltuielilor respective, în lipsa documentelor justificative, era necesar ca expertul să expună detaliat, în argumentarea concluziilor sale, care sunt dovezile prezentate de parte. Or, afirmă recurentele, expertul contabil s-a rezumat la constatări cu caracter general, verificând numai un număr de 1046 bonuri de consum a căror valoare este de X lei.

II. Considerentele înaltei Curți asupra recursurilor

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor formulate de recurente, dar și sub toate aspectele, în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, înalta Curte constată că recursurile sunt fondate, în limitele și pentru motivele expuse în continuare.

1. Argumente de fapt și de drept relevante

Intimata-reclamantă SC X SA X a investit instanța de contencios administrativ și fiscal competentă cu o acțiune având ca obiect anularea parțială a Deciziei nr. L2 din 25 ianuarie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, respectiv a punctului 2 al acesteia, solicitând refacerea Raportului de inspecție fiscală din 24 aprilie 2007 în privința cheltuielilor ce au influențat pierderea fiscală pe anii 2005 și 2006 în cuantum total de X lei.

Soluționând acțiunea, prima instanță a considerat că este fondată *numai în partea* privitoare la cheltuielile reprezentând

combustibil, piese de schimb și materiale necesare activității de producție efectuate în scopul realizării de venituri, *în cuantum de X lei*, dispunând refacerea raportului de inspecție fiscală în consecință.

Cum reclamanta SC X SA X nu a formulat recurs împotriva sentinței primei instanțe, rezultă că în privința cheltuielilor indicate în decizia administrativă aiacată, la pct.2 liniutele 2-14 există putere de lucru judecat, înalta Curte neputând examina hotărârea primei instanțe în partea care le vizează.

Ca urmare, în limitele fixate prin recursurile de față, înalta Curte reține că este investită cu verificarea legalității soluției în privința punctului 2, prima liniuță din Decizia nr. 12 din 25 ianuarie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, care se referă la *„respingerea ca nemotivată a contestației administrative pentru cheltuielile care au influențat pierderea fiscală pe anii 2005 și 2006, reprezentând cheltuieli înregistrate fără a avea la h'ză documente justificative în sumă de X lei”*.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.(1) și (4) lit.f) din Codul fiscal:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care m: au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă iovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 24 aprilie 2007 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice X rezultă că suma de X lei înregistrată pe costuri în luna noiembrie 2005 se compune din:

- X lei, suma cu care a fost afectat rulajul lunar al contului contabil 6022 „Cheltuieli privind combustibilul”⁷;
- X lei, suma cu care a fost afectat rulajul lunar al contului contabil 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”;
- X lei, suma cu care a fost afectat rulajul lunar al contului contabil, „Cheltuieli cu materiale consumabile”.

Pentru clarificarea împrejurărilor în care sumele indicate au fost înregistrate pe costuri, în conturile contabile specifice, prima instanță a dispus în mod legal în temeiul art. 2,01 Cod procedură civilă, administrarea probei cu expertiza contabilă, lucrarea fiind efectuată de expertul X care a concluzionat în sensul că întreaga sumă de X lei este deductibilă fiscal.

Preluând necritic concluzia expertului, prima instanță nu a observat însă că raportul de expertiză contabilă este sumar și abordează superficial obiectivele fixate de instanță, neputând fi considerat o probă științifică, după cum în mod justificat arată recurențele.

Astfel, expertul își argumentează concluzia pe împrejurarea că: *„volumul mare de muncă necesitat de căutările în arhivă și copierea documentelor din perioadele trecute au făcut imposibilă prezentarea acestora până la data încheierii expertizei contabile. Au fost verificate un număr de 1046 bonuri de consum a căror valoare este de X lei iar din analiza acestora rezultă faptul că acestea reprezintă consumuri necesare activității societății (pag.3 a raportului de expertiză refăcut din 18 martie 2010)”*.

Prin urmare, expertul a identificat efectiv documente justificative numai pentru cheltuieli în valoare X lei, pentru diferență presupunând doar că reclamei așa le deține.

Or, în contextul în care nici în etapa administrativă a litigiului și nici în cea judiciară, intimata-reclamantă nu a prezentat dovezi care să justifice deductibilitatea tuturor cheltuielilor reținute, înalta Curte va modifica în mod corespunzător soluția atacată, pentru suma pentru care o astfel de dovadă s-a iăcut pe parcursul soluționării cauzei la prima instanță X lei.

Pentru diferență, înalta Curte reține că SC X SA X nu și-a îndeplinit obligația păstrării (arhivării) documentelor justificative, clasării și sistematizării lor într-o manieră care să permită controlul situației desfășurate, așa încât nu există temei legal pentru valorificarea vreunei prezumții de corectitudine a înregistrărilor contabile în favoarea sa și, deci, pentru recunoașterea întregii sume contestate ca fiind deductibilă fiscal.

2. Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru considerentele expuse la **pct. II.1** din decizie, în temeiul art. 20 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 și art. 312 alin.(1) -

(3) din Codul de procedură civilă se vor admite recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice X și de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în sensul modificării parțiale a sentinței atacate dispunându-se refacerea Raportului de inspecție fiscală din 24 aprilie 2007 în privința sumei de X, lei care este deductibilă fiscal.

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

Admite recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova și de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr. X din 2 aprilie 2010 a Curții de Apel X -Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința atacată în sensul că dispune refacerea Raportului de inspecție fiscală din 24 aprilie 2007 în privința sumei de X lei care este deductibilă fiscal.

Mentține celelalte dispoziții ale sentinței.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 27 ianuarie 2011.

X