

CURTEA DE APEL
SECTIA COMERCIALA, DE CONTENCIOS
ADMINISTRATIV SI FISCAL

DECIZIA CIVILA din data de 13.12.2007
Sedinta publica din data de 13.12.2007

S-a luat spre examinare recursul formulat de parata Directia Generala a Finantelor Publice impotriva sentintei civile din data de 03.07.2007 pronuntata in dosarul Tribunalului, in contradictoriu cu reclamanta intimata SC X SRL, avand ca obiect anularea deciziei Directie Generale a Finantelor Publice din data de 24.04.2007.

La apelul nominal, la a doua strigare, se prezinta avocat din cadrul Baroului cu delegatia la dosar, in reprezentarea intereselor intimatei , lipsa fiind recurenta.

Procedura de citare este indeplinita.

Recursul este scutit de plata taxelor de timbru.

S-a facut referatul cauzei dupa care, se constata ca in data de 10.12.2007 s-a inregistrat la dosar din partea intimatei intampinare.

Reprezentantul intimatei arata ca nu solicita administrarea de noi probe.

Curtea, apreciaza ca fiind suficiente probele administrate pentru justa solutionare a cauzei si acorda cuvantul partii prezente pentru sustinerea recursului.

Reprezentanta intimatei SC X SRL solicita respingerea recursului, mentinerea sentintei civile pronuntata de Tribunal ca fiind temeinica si legala, potrivit considerentelor din intampinare, cu cheltuieli de judecata reprezentand onorar avocatial potrivit chitantei anexate.

CURTEA:

asupra recursului de fata

retine ca prin sentinta civila nr. s-a admis actiunea formulata de reclamanta SC X SRL impotriva paratei Directia Generala a Finantelor Publice si ca o consecinta, s-a dispus anularea deciziei din data de 24.04.2007 emisa de Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul paratei, a raportului de inspectie fiscala din data de 22.02.2007 a Directiei Controlului Fiscal si a deciziei de impunere din data de 23.02.2007.

Pentru a hotara astfel, Tribunalul a retinut, in esenta, ca problema dedusa judecatii primei instante consta in aceea de a raspunde la intrebarea daca cheltuielile cu transportul angajatilor la locul de munca au deductibilitate limitata la nivelul cotei de 2% aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului asa cum prevede art.21 pct.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 modificata, sau au deductibilitate integrala potrivit art.21 pct.2 lit.e) din aceeaasi lege. Opinia instantei de fond asupra acestei chestiuni este aceea ca sunt aplicabile dispozitiile legale care prevad deductibilitatea integrala a cheltuielilor de transport si nu cea limitata, asa cum a retinut organul de control.

Pentru a se avansa o atare opinie instanta de fond a analizat textul art.21 pct.3 lit.c) din legea citata unde legiuitorul a utilizat cuvantul *inclusiv* ceea ce semnifica faptul ca si transportul salariatilor proprii ai reclamantei precum si membrii de familie ai acestora la bazele de tratament si nicidecum cheltuielile salariale la si de la locul de munca asa cum a procedat organul de control.

S-a mai retinut ca, cheltuielile de transport ale salariatilor sunt enumerate expres in alt text de lege si anume in art. 21 pct.2 lit.e) din aceeaasi lege cu conditia ca, contribuabilul sa realizeze profit in exercitiul curent, conditie care este indeplinita in speta deoarece nici nu a fost contestata de organul de control. Tribunalul mai retine ca in cauza nu sunt aplicabile dispozitiile art.129 alin (4) lit.b) din Legea nr.571/2003 deoarece transportul de la si la locul de munca are legatura cu activitatea economica a societatii - cheltuielile legate de aceste prestatii sunt deductibile integral potrivit art.212 pct.2 lit.e) din Legea nr. 571/2003 si totodata nu sunt aplicabile nici dispozitiile art.21 pct.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 unde se prevede ca sunt deductibile cheltuielile cu taxa pe valoarea adaugata aferente bunurilor acordate salariatilor sub forma de avantaje in natura, deoarece transportul salariatilor nu este un bun ci o prestatie.

Impotriva acestei sentinte parata Directia Generala a Finantelor Publice a declarat recurs, in termen legal, criticand-o pentru nelegalitate si netemeinicie, invocandu-se dispozitiile art.304 pct.4 si 9 si art.304¹ Cod procedura civila.

In ceea ce priveste motivul prevazut la art.304 pct.4 Cod procedura civila, recurenta sustine ca instanta de fond a depasit atributiile rezervate puterii judecatoresti trimitand la doctrina si la jurisprudenta care au relevat ca aceasta atitudine este data atunci cand instanta a depasit puterea ce ii este data prin lege, incursiunea instantei in domeniul altei puteri constituite in dauna ordinii constitutionale si a interesului public. Astfel, recurenta reproseaza primei instante ca a solutionat cauza prin schimbarea temeiului juridic al actiunii, temei care nu a fost pus in discutia partilor, respectiv din art.21 alin (3) lit.c) in art.21 alin (2) lit.e) Cod fiscal.

In ceea ce priveste motivul axat pe prevederile art.304 cap.9 Cod procedura civila recurenta sustine ca instanta de fond a depasit puterea care ii este data prin lege, incursiunea instantei in domeniul altei puteri constituite in dauna ordinii constitutionale si a interesului public. Astfel, recurenta reproseaza primei instante ca a solutionat cauza prin schimbarea temeiului juridic al actiunii, temei care nu a fost pus in discutia partilor, respectiv din art.21 alin (3) lit.c) in art.21 alin (2) lit.e) Cod fiscal.

In ceea ce priveste motivul axat pe prevederile art.304 pct.9 Cod procedura fiscala recurenta sustine ca instanta a ajuns la o concluzie gresita atunci cand a statuat ca deductibile integral cheltuielile cu transportul salariatilor de la si la locul de munca deoarece aduce atingere echilibrului puterilor in stat intrand in sfera puterii legiuitoare si ca intra in sfera prevazuta de norma instituita de art.304 pct.9 Cod procedura civila.

Recurenta invedereaza ca doar la prima vedere solutia instantei de fond ar parea corecta deoarece exista deosebire fundamentala intre cele doua tipuri de cheltuieli analizate de instanta de fond , aceasta deosebire rezultand din motivatia care sta la baza fiecarui tip de cheltuiala de transport. In timp ce cheltuielile prevazute la art.21 alin (2) lit.e) din Codul fiscal se refera la transportul in interesul serviciului - cheltuieli ocazionate de bine cunoscutele delegatii - care au deductibilitate integrala pentru ca se fac in interesul societatii comerciale si nu al salariatului, pentru cheltuielile de transport prevazute la art.21 alin (3) lit.c) au

deductibilitate limitata intrucat au natura unor cheltuieli sociale, scopul nefiind realizarea de profit ci indeplinirea unor posibile doleante ale salariatilor.

In fine recurenta mentioneaza ca legalitatea deciziei de solutionare a contestatiei in faza administrativa trebuia cercetata exclusiv prin prisma temeiului legal invocat in contestatie si anume art.21 alin (3) lit.c) Cod fiscal, aratand ca la momentul facerii controlului reclamanta a fost de acord cu masurile luate de organele de inspectie fiscala semnand atat procesul verbal cat si situatia referitoare la sumele cheltuite cu transportul salariatilor.

Prin intampinare, reclamanta inimata a solicitat respingerea recursului cu cheltuieli de judecata. A combatut punctual motivele de recurs conchizand ca acestea nu sunt fondate (f.14 -16).

Examinand recursul prin prisma motivelor evocate, a apararilor formulate in cauza tinand seama si de dispozitiile legale pertinente incidente in materie, Curtea retine ca nu este fondat pentru considerentele ce urmeaza:

1. Potrivit art.304 pct.4 Cod procedura civila modificarea sau casarea unei hotarari atacate cu recurs se poate cere atunci cand instanta a depasit atributiile puterii judecatoresti .

Acest motiv de casare are in vedere situatia in care instanta a depasit atributiile puterii judecatoresti si a intrat astfel in atributiile rezervate celorlalte puteri constituite si organizate in stat : legislativa si executiva.

In doctrina s-a avansat teza conform careia acest motiv de recurs nu trebuie (...) drepturi procedurale pe care legea nu i le recunoaste ori a incalcat principiile generale ori alte norme juridice. Pentru aceste din urma alegeri sunt incidente alte motive de casare ori modificare.

Curtea retine ca pentru a fi in prezenta motivului de casare prevazut la art.304 pct.4 Cod procedura civila este necesar ca instantei sa i se poata reprosa intemeiat ca a savarsit un act ce intra in competenta exclusiva a unuia din organele puterii legiuitoare sau executive, aplica cu valoare in speta dispozitii legale abrogate, critica excesiv pe legiuitor ori aplica o lege inainte de a intra in vigoare sau se pronunta pe cale de dispozitii generale.

Cum in speta recurenta reproseaza instantei de fond ca judecatorul este avocatul uneia dintre parti atunci cand a retinut in speta un text legal care nu a fost pus in prealabil in discutia partilor, Curtea va constata ca reprosul vizeaza incalcarea de catre instanta

de fond a principiului imparțialității și independenței judecătorului, care nu au nimic comun cu sfera de incidență a motivului de casare analizat de Curte.

Dat fiind că motivul de recurs prezentat în fapt și în drept nu are incidență în cauză Curtea va reține că recursul paratei sub acest aspect nu este întemeiat.

2. Cât privește motivul prevăzut la art.304 pct.9 Cod procedura civilă Curtea reține că textul are în vedere împrejurarea că hotărârea atacată a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, adică fie cu nesocotirea unei norme de drept material/substantial, în regula generală, fie cu interpretarea eronată a normei juridice aplicabile.

Curtea reține că recurenta justifică prezenta acestui motiv pe considerentul că instanța a încălcat principiul separației puterilor în stat, arogându-și calitatea de legiuitor. Pe de altă parte, recurenta pare a reproșa instanței confuzia între cele două instituții de drept material fiscal respectiv cea prevăzută de art.21 alin (2) lit.e) și art.21 alin (3) lit.c) din Codul fiscal.

Curtea constată că instanța de fond nu și-a fundamentat hotărârea apelând la norme legale pe care instanța însăși le-ar fi creat pentru ca să fim în prezenta unei interferențe cu activitatea legislativă ce aparține exclusiv autorității legiuitoare.

Împrejurarea că instanța de fond a făcut interpretarea și aplicarea unor dispoziții legale chiar dacă a operat cu confuzii ori interpretări eronate nu poate fi calificată ca fiind o operațiune de creare a dreptului incompatibilă cu funcția de jurisdicție ci poate intra, în măsura temeiniciei argumentației recurente, pe terenul unei examinări specifice controlului judiciar sub unghiul art.304 pct.9 Cod procedura civilă.

Din această perspectivă Curtea reține că instanța de fond a realizat o interpretare și aplicare a normelor legale incidente în cauză în acord cu toate exigențele specifice materiei abordate.

Problema de fapt și de drept a spetei care a preocupat atât organul de soluționare a contestației atât în faza de soluționare administrativă și mai apoi în faza judiciară este aceea de a ști dacă reclamanta în calitate de contribuabil datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de (), aferentă cheltuielilor cu transportul salariaților la și de la locul de muncă, nedeductibile fiscal.

Raportat la perioada supusa controlului 01.05.2005 - 31.12.2006 se impune a se retine ca textul continut de art.21 alin (3) lit.c) din Legea nr.571/2003 referitor la deductibilitatea limitata are ca sfera si ca forma:

"cheltuielile sociale, in limita unei cote de pana la 2%, aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificarile ulterioare. Intra sub incidenta acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru nastere, ajutoarele pentru inmormantare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile si protezele, precum si cheltuielile pentru functionarea corespunzatoare a unor activitati sau unitati aflate in administrarea contribuabililor : gradinite, crese, servicii de sanatate acordate in cazul bolilor profesionale si ale accidentelor de munca pana la internarea intr-o unitate sanitara, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, camine de nefamilisti, precum si pentru scolile pe care le au sub patronaj. In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentand : cadouri in bani sau in natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatelor, costul prestatiilor pentru tratament si odihna, inclusiv transportul , pentru salariatii proprii si pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariatii care au suferit pierderi in gospodarie si contributia la fondurile de interventie ale asociatiei profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din scoli si centre de plasament."

Textul este plasat in art.21 din Codul fiscal care are nota marginala *cheltuieli* si care in alineatul 1 stabileste regula deductibilitatii cheltuielilor numai in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare, cheltuieli concretizate apoi in cuprinsul alineatului al doilea al aceluiasi text legal.

Textul alineatului al treilea redat integral anterior vizeaza unele situatii in care se aplica o deductibilitate limitata (ca exceptie de la deductibilitatea integrala prevazuta art.21 alin 1-2): in regula generala intra in aceasta categorie cheltuielile sociale, in limita unei cote de pana la 2% aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului conform legislatiei muncii si intra in compozitia acestei limite, intre altele si cheltuielile reprezentand transportul, pentru salariatii proprii si pentru membrii de familie ai acestora. Aceasta ipoteza se refera la prestatiile de tratament si odihna, deoarece

exista o relatie logica intre propozitiile textului ce compun ultima fraza a art.21 alin (3) lit.c) utilizandu-se cuvantul *inclusiv* .

Conform textului art.21 alin (3) lit.c) aflat in vigoare pana la data de 31.12.2004 (conform art.IV din Ordonanta Guvernului nr.83/2004 acest act normativ intra in vigoare la data de 1 ianuarie 2005) erau incluse in cuprinsul cheltuielilor sociale deductibile in limita cotei de 2% si **cheltuieli reprezentand transport la si de la locul de munca.**

Cum dupa data de 1 ianuarie 2005 aceasta din urma cheltuiela a fost radiata din cadrul cheltuielilor sociale per a contrario ea se deduce in integralitate deoarece intra in categoria de cheltuieli efectuate de unitate cu transportul in general pentru salariati asa cum se prevede in art.21 alin (2) lit.e) din Codul fiscal.

Asa fiind cheltuielile cu transportul salariatilor la si de la locul de munca sunt integral deductibile si nu limitate la cota de 2%, vointa legiuitorului de a elimina aceste cheltuieli din cadrul cheltuielilor sociale fiind expres dedusa din continutul Ordonantei Guvernului nr.83/2004.

Asa fiind, teza recurentei parate conform careia decizia administrativa care retine aplicabile dispozitiile art.21alin (3) lit.c) in solutionarea conflictului de drept fiscal dedus judecatii este eronata. Nu se poate concepe aplicarea unui text de lege peste marginile sale intrucat modificarea intervenita da un alt continut textului legal. Asa cum rezulta din dispozitiile art.57 alin (1) din Legea nr.24/2000 republicata *modificarea unui act normativ consta in schimbarea expresa a textului unora sau mai multor articole ori alineate ale acestuia si in redarea lor intr-o noua formulare iar conform dispozitiilor art.60 din aceeaasi lege dispozitiile de modificare si de completare se incorporeaza, de la data intrarii lor in vigoare, in actul de baza, identificandu-se cu acesta. Interventiile ulterioare de modificare sau completare a acestora trebuie raportate tot la actul de baza.*

Sustinerea recurentei ca prin conduita sa reclamanta si-a insusit concluziile controlului si a fost de acord cu masurile propuse sunt infirmate tocmai de mentiunile cuprinse in Raportul de inspectie fiscala unde la capitolul IV - Discutia finala cu contribuabilul se mentioneaza ca acesta contesta stabilirea sumelor de () si de () din cheltuielile de transport a persoanelor de la si la locul de munca, drept cheltuieli deductibile in limita de 2% din cheltuielile cu salariile personalului invocand in aparare raspunsul

Ministerului Finantelor - A.N.A.F (f.78 -79) cu referire la faptul ca in optica acestei autoritati astfel de cheltuieli sunt deductibile integral incepand cu data de 1 ianuarie 2005, daca se recupereaza din pretul practicat(f.18). Pe de alta parte, daca s-ar aprecia ca prin semnarea unui act de control fara obiectiuni contribuabilul nu ar mai avea posibilitatea legala sa conteste legalitatea si temeinicia actului am rapi acestuia orice sansa de a se mai adresa organelor in drept si implicit instantelor judecatoresti indepartandu-l astfel de la justitie si facand iluzorie dispozitiile procedurale pertinente prevazute de Codul de procedura fiscala.

Pe de alta parte, prin intampinarea depusa la dosarul instantei de fond recurenta reproseaza reclamantei ca ar fi trebuit sa cunoasca dispozitiile legale incidente in materie in interpretarea data de organul fiscal *caci nimeni nu se poate prevala de necunoasterea legii.*

Curtea aminteste ca acest principu este valabil doar atunci cand justitiabilul beneficiaza de garantiile unei legi accesibile si previzibile (CEDO, cauza Sunday Times contra Regatului Unit). Or, o lege previzibila cand este enuntata cu suficienta claritate astfel incat persoana careia i se aplica sa-si poata regla conduita conform cu prescriptiile sale fara chiar daca apeleaza la consultanta de specialitate.

Daca acceptam ca in aceasta materie exista doua opinii diametral opuse ale organelor fiscale de nivel local si de nivel central, norma nu se mai bucura de suficienta claritate si previzibilitate iar justitiabilului nu-i putem cere sa aiba o anumita conduita deoarece acesta ar specula nepermis intr-o astfel de ipoteza.

Asa fiind, diferenta de vederi cu referire la interpretarea data de organele fiscale, ii profita justitiabilului acestuia neputandu-i-se retine astfel o conduita ilicita(CEDO , *cauza Pacuraru contra Romaniei*).

Retinerea si aplicarea de catre instanta de fond a dispozitiilor art.21 alin (2) lit.e) din Codul fiscal s-a facut in contextul dispozitiilor legale ale art.21 analizate in cadrul contestatiei. Este real ca dispozitia legala retinuta si aplicata nu a fost nici de reclamant invocata dar nici nu a fost pusa in discutie de judecator insa fata de considerentele si rationamentul expus in precedentul deciziei aceasta retinere nu a fost decisiva in cauza.Pe de alta parte, chiar daca s-ar fi retinut ca a fost decisiva recurenta nu a furnizat Curtii

elemente clare din care sa reiasa vatamarea drepturilor sale si in ce masura incalcarea principiului contradictorialitatii a dezavantajat-o in mod real.

Curtea nu retine pertinenta afirmatia ca in faza judiciara de solutionare a actiunii in contencios administrativ instanta de judecata este in mod obligatoriu tinuta de temeiul de drept invocat si retinut de organul de solutionare a contestatiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese. A admite o atare teza, ar insemna ca instanta de contencios administrativ sa nu-si poata exercita functia sa de plina jurisdicție cu care este investita de lege in materia contenciosului administrativ ceea ce este evident inadmisibil.

Fata de cele ce preced, Curtea retine ca motivele de recurs nu sunt intemeiate si ca atare in temeiul art.218 Cod procedura fiscala raportat la art.29 si art.30 alin (3) din Legea nr.554/2004 se va respinge recursul ca nefondat cu consecinta mentinerii sentintei atacate ca legala si temeinica.

In armonie cu dispozitiile art.274 Cod procedura civila Curtea va obliga pe recurenta sa plateasca intimatei reclamante suma de () cu titlu de cheltuieli de judecata in recurs, reprezentand onorariu avocatial (f.17-18).

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de parata Directia Generala a Finantelor Publice impotriva sentintei civile din data de 03 iulie 2007, pronuntata in dosarul Tribunalului pe care o mentine in intregime.

Obliga recurenta sa plateasca intimatei SC X SRL suma de () cu titlu de cheltuieli de judecata in recurs.

Decizia este irevocabila.

Pronuntata in sedinta publica din 13 decembrie 2007.