

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.3105

Dosar nr.1713/36/2009

Ședința de la 19 iunie 2012

Președinte:	x	- Judecător
	x	- Judecător
	x	- Judecător
	x	- Magistrat asistent

&&&

La 22 mai 2012 s-a luat în examinare recursul declarat x, împotriva sentinței civile nr. 73 din 2 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, maritimă și fluvială, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 22 mai 2012, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 5 iunie 2012 și apoi la 19 iunie 2012.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea formulată reclamanta S.C. .X.X S.R.L. a chemat în judecată pe pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea Raportului de inspecție fiscală nr..X./01.10.2007, a Deciziei de impunere privind

obligățiile fiscale suplimentare de plată nr..X./10.06.2009 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./10.06.2009, acte emise de A.N.A.F. - D.G.A.M.C. - Activitatea de inspecție fiscală, obligarea pârâților, în solidar, la restituirea sumei de .X. lei achitată de reclamantă, compusă din 702.759 lei reprezentând impozit pe profit, .X. lei , reprezentând TVA, suma de .X. lei reprezentând majorări de impozit pe profit și suma de .X. lei reprezentând majorări TVA în temeiul Deciziei de impunere nr..X./10.06.2009 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./10.06.2009, obligarea pârâtelor, în solidar la plata dobânzii, conform art. 21 alin. 4 coroborat cu art. 124 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscal, pentru suma de .X. lei, obligarea pârâtelor, în solidar la plata daunelor morale în sumă de X lei, iar în subsidiar să se dispună obligarea pârâtelor în solidar, a soluționa contestația formulată, sub sancțiunea plății de daune cominatorii, în valoare de X lei pentru fiecare zi de întârziere, calculate de la momentul pronunțării hotărârii, până la executarea în fapt, cu cheltuieli de judecată.

Prin întâmpinare la primul termen de judecată 14.01.2010 pârâta A.N.A.F. solicită respingerea acțiunii reclamantei ca prematură, iar în ceea ce privește capătul de cerere privind soluționarea contestației ca lipsită de obiect, având în vedere că a fost emisă Decizia nr.X/06.01.2010 privind soluționarea contestației reclamantei.

La primul termen de judecată reclamanta a modificat cererea de chemare în judecată, în sensul că solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr..X./01.10.2007 a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr..X./10.06.2009, a deciziei privind modificarea bazei de impunere nr..X./10.06.2009 emise de D.G.A.M.C. - Activitatea de inspecție fiscală și a Deciziei nr.X/06.01.2010 privind soluționarea contestației sale, obligarea pârâtelor în solidar, la restituirea sumei de .X. lei din care .X. lei, reprezentând impozit pe profit și suma de .X. lei reprezentând majorării impozit pe profit, sume pentru care a fost admisă contestația sa și desființată decizia nr..X./10.06.2009, anularea deciziei nr..X./10.06.2009, întrucât are același obiect și consecințe juridice ca și decizia nr..X./10.06.2009, obligarea pârâtelor, în solidar la restituirea sumei de X lei privind nemodificarea decizie de

impunere nr..X./10.06.2009 și a Deciziei nr.X/06.01.2010 privind soluționarea contestației sale și obligarea pârâtelor, în solidar la plata dobânzilor conform art. 21 alin. 4 coroborat cu art. 124 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscală pentru suma de .X. lei, cu cheltuieli de judecată.

La data de 09.09.2010 reclamanta a formulat o cerere de majorare a cîtimii cererii sale, prin care a solicitat anularea raportului de inspecție fiscală nr. .X./01.10.2007, a deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.06.2009 emise de A.N.A.F. - D.G.A.M.C. - Activitatea de inspecție fiscală și a deciziei nr.X/06.01.2010 privind soluționarea contestației sale, emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligarea pârâtelor în solidar la restituirea sumei de .X. lei, reprezentând .X. lei impozit pe profit și .X. lei majorări impozit pe profit, sumă pentru care a fost admisă contestația sa și în consecință, desființarea deciziei nr..X./10.06.2009, anularea decizie nr..X./10.06.2009 emisă de A.N.A.F. - D.G.A.M.C. - Activitatea de inspecție fiscală întrucât are același obiect și consecințe juridice ca decizia nr..X./10.06.2009, obligarea pârâtelor în solidar, la restituirea sumei de X lei plătită în temeiul Deciziei de impunere nr..X./10.06.2009, a Deciziei nr..X./10.06.2009 și a deciziei nr.X/06.01.2010 privind soluționarea contestației , emisă de A.N.A.F. - D.G.S.C., obligarea pârâtelor, în solidar, la plata dobânzii legale în valoare de X lei conform art. 21 alin. 4 coroborat cu art. 124 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscală, astfel încât în total, în conformitate cu concluziile raportului de expertiză, pârâtele datorează suma de X lei, cu cheltuieli de judecată.

În cauză s-a mai solicitat de către reclamantă și încuviințat, efectuarea unei expertize de specialitate.

Prin sentința civilă nr.73 din 2.03.2011 Curtea de Apel .X. Secția a II-a civilă și de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea modificată formulată de către de reclamanta - SC .X. X SRL în contradictoriu cu pârâții -Agenția Națională de Administrare Fiscală București, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție

Fiscală și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, ca nefondată.

Pentru a pronunța această soluție instanța de fond a reținut O precizare care se impune este aceea că raportul de inspecție fiscală nr.X, unul din actele atacate a cărei anulare se solicită, a fost încheiat de A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de 09.06.2009 și nu la data menționată de reclamantă, în cuprinsul cererii de chemare în judecată și în modificarea acesteia ca și în cuprinsul cererilor, 1.10.2009 (fila 171 VOL.II), iar raportul de inspecție fiscală din 08.04.2010 nu poate forma obiectul prezentei judecăți.

Pe fondul cauzei în ce privește solicitarea reclamantei de obligare a părâtelor în solidar la restituirea sumelor de .X. lei, compusă din .X. lei reprezentând impozit pe profit și .X. lei reprezentând majorări pe profit, aceasta a fost respinsă, deoarece prin Decizia nr.X/06.01.2010 privind soluționarea contestației reclamantei formulată împotriva deciziei de impunere nr.X/10.06.2009 și a raportului de inspecție fiscală nr.X/09.06.2009, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat Decizia de impunere nr. X/10.06.2009 în ce privește aceste sume, dar a reținut că nu s-au stabilit greșit în sarcina reclamantei, ci, organele de inspecție fiscală urmează a proceda la o nouă verificare, pentru considerentele reținute în decizie, astfel încât instanța nu poate proceda direct la analizarea pe fond a pretențiilor acesteia și cu atât mai mult la obligarea părâtelor la restituirea sumelor.

În ce privește celelalte pretenții s-a constatat că urmare controlului efectuat pentru stabilirea impozitului pe profit datorat de reclamantă, atât organele de inspecție fiscală, cât și prin soluționarea contestației acesteia au stabilit în mod corect sumele datorate de aceasta, respectiv X lei impozit și X lei majorări .

Astfel, pentru anul 2004, cheltuielile în sumă de X lei, din care X lei cheltuieli cu cazarea în străinătate și X lei indemnizație de deplasare acordată administratorului, se constată că actele prezentate de societate nu conduc la justificarea deductibilității sumelor.

Ordinul de deplasare emis pe numele administratorului societății, pentru Turcia - pe perioada 20.03.2004 - 04.04.2004 copii ale mesajelor electronice privind cazarea sau cu privire la cantitatea de

fier vechi descărcată din nave în perioada 25 - 26.03.2004, sau întocmirea de acte ce urmează a fi transmise d-lui X X cam. X, nu fac dovada susținerilor reclamantei potrivit cărora operațiunile efectuate sunt reale, efectuate cronologic și sistematic, au la bază înscrisuri ce dobândesc calitatea de document justificativ, reprezentând diurna și cazarea administratorului societății cu ocazia deplasărilor, fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile deoarece , pentru perioada 20.03.2004 - 04.04.2004 nu s-au prezentat facturi fiscale emise de unitățile de cazare pe numele societății sau a administratorului, confirmarea rezervării pentru X fiind pentru data de 28.03.2004 și nu 20.03.2004 și nu s-au prezentat alte documente pentru cheltuielile pentru 20.03.2004 - 04.04.2004.

Pentru perioada 28.04.2004 - 27.05.2004 și 16.07.2004 - 22.07.2004 s-a prezentat doar copia pașaportului administratorului, fără a se prezenta documente care să justifice cazarea, ordine de deplasare, decont de justificare a sumelor ridicate din casierie, facturi fiscale emise de unități de cazare.

În aceste condiții, reclamanta neprezentând documente care să justifice efectuarea acestora, nu are relevanță în lipsa acestora încadrarea cuantumului în valorile limitate ale legii, situație în care impozitul pe profit aferent sumei de X lei a fost corect stabilit.

În ce privește suma de X lei reprezentând cheltuieli cu indemnizația de deplasare a administratorului societății, se constată că, în aplicarea dispozițiilor legale mai sus reproduse (art. 21 alin. 3 lit. b din Codul Fiscal și pct. 34 din H.G. nr.44/2004) pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul impozitului pe profit, trebuie a fi acordate persoanelor ce au calitatea de salariat al societății, iar în situația în care nu s-a dovedit că administratorul are și calitatea de salariat al reclamantei, legal s-a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile , de asemenea, fiind datorate și majorările de întârziere și penalitățile aferente sumelor mai sus analizate.

Pentru anul 2005, în ce privește calculul pentru impozitul pe profit, referitor la cheltuielile de deplasare a administratorului în străinătate, în sumă de X lei, justificate cu factura nr.X/17.03.2005 acestea corect nu s-au acceptat a fi cheltuieli deductibile, deoarece societatea nu a realizat profit, conform dispozițiilor art. 21 alin. 2 lit."e" din Codul fiscal.

Suștinerea reclamantei conform căreia sunt aplicabile dispozițiile art. 21 alin. 1 lit"i" din Codul fiscal, potrivit cărora sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri „cheltuielile pentru marketing, studiul pieții, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, precum și în situația în care acesta se află înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii”, deoarece nu se prevăd restricții cu privire la deductibilitatea cheltuielilor în funcție de situația financiară a perioadei în care s-au făcut aceste cheltuieli, nu sunt întemeiate deoarece aceste cheltuieli cu biletul de avion al administratorului ar trebui să facă parte dintr-un contract de prestării servicii de marketing, studiul pieții, ș.a., încheiat între societate și administrator, iar prestarea efectivă să rezulte din documente.

În ce privește cheltuielile de cazare în sumă de X lei pentru .X. Vatistas conform facturii nr.X/12.04.2005 emisă de Eurotrans Oravița și aceste cheltuieli au fost apreciate de către instanță ca fiind nedeductibile, întrucât sunt aplicabile dispozițiile art. 21 alin. 2 lit. e din Codul fiscal, pct.27 și 28 din H.G. nr.44/2004, X neavând calitatea de salariat sau administrator al reclamantei.

În ce privește suma de X, ce face parte din suma de X lei, prevăzută în nota contabilă nr.X/31.10.2005, instanța a reținut că în privința acesteia, s-a dispus reanalizarea prin decizia nr.X/06.01.2010, ca și în ce privește suma de X lei.

Cu privire la suma de X lei considerată ca deductibilă, s-a reținut că aceasta provine într-adevăr din suma de X lei reprezentând pierderi tehnologice rezultate în urma manipulării fierului vechi înregistrată cu N.C. X/31.03.2006 și rezultată cu ocazia lichidării stocului de fier vechi (p.v. încheiat cu S.C. X X S.A.), întrucât societatea a omis să le înregistreze la momentul constatării acestora.

Din suma de X lei, suma de X lei s-a stabilit de organele de inspecție fiscală că este deductibilă, întrucât privea perioada în care erau aplicabile prevederile art. 9 alin. 6 lit. b din Legea nr.414/2004 privind impozitul pe profit și pct. 9.6 din H.G. nr.859/2002 privind

metodologia de calcul a impozitului pe profit, (1.10.2001 - 31.12.2003):

Așadar susținerea reclamantei, conform căreia, având aceeași natură, cheltuielilor trebuie a le fi aplicat același tratament fiscal (concluzie preluată și în expertiza efectuată în cauză) este nefondată, deoarece pe anul 2004 se aplică prevederile art. 21 alin. 3 lit. „d” din Codul fiscal, potrivit cărora „Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice” și potrivit pct.35 din H.G. nr.44/2004, „Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”.

În procesul verbal încheiat la data de 01.07.2005 cu S.C. X S.A. s-au avut în vedere deșeurile de fier vechi depozitate pe platforma închiriată de la această societate și s-a vizat lichidarea stocului de fier vechi din acest depozit dar temeiul legal reținut, respectiv H.G. nr.111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipulării și depozitării mărfurilor solide și lichide în vrac, în porturile maritime și fluviale românești nu este aplicabil deoarece se referă numai la manipularea și depozitarea mărfurilor și nu și la depozitarea mărfurilor în depozitele închiriate de la operator și nici la pierderile pe timpul transportului și manipulării mărfurilor pe traseul port - depozit .

Mai mult decât atât, potrivit art. 2 alin. 2 din H.G. nr.111/2002, aceste pierderi trebuiau specificate în declarația vamală, în detaliu, în cauză, aceste pierderi nefiind confirmate de operațiunile de import - export, valoarea acestora nereprezentând cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Așadar, instanța de fond a reținut că temeiul legal invocat pentru justificarea pierderilor tehnologice aferente perioadei 01.10.2002 - 31.12.2004 înregistrate pe cheltuielile deductibile ale exercițiului financiar 2005, (H.G. nr.11/2002) nu este aplicabil, pentru că actul normativ se referă nu la pierderile tehnologice din operațiunile de manipulare a deșeurilor în depozitul închiriat, ci se referă la manipularea și depozitarea mărfurilor solide și lichide în vrac în porturile maritime și fluviale pe și de pe nave, confirmate de părțile contractante.

Totodată, s-a reținut faptul că reclamanta nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste pierderi tehnologice au fost stabilite prin norme de consum tehnologic pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003, sau prin normă de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu, astfel cum prevăd actele normative, legal cheltuiala de X lei nefiind considerată deductibilă.

În ce privește suma de X – cheltuială cu energia electrică - pe perioada noiembrie – decembrie 2005, suma de X lei aferentă anului 2006 și X lei pe lua ianuarie 2007 se rețin următoarele:

Potrivit art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, „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”, iar potrivit pct.22 din H.G. nr.44/2004 „Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabil sunt cheltuieli înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor , prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

În acest sens, în baza contractului nr.X/20.06.2003 încheiat între reclamanta S.C. .X. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. cu actul adițional nr.X/28.10.2003 pentru spațiul din colonia X – X, pentru perioada 01.11.2005 – 31.01.2007, s-au emis facturi fiscale către S.C. X S.R.L. numai pentru cheltuielile cu chiria și cu telefonul la punctul de lucru .X., chiar reclamanta afirmând că „din situația reală rezultată în cadrul activității punctului de lucru s-a constatat că S.C. X S.R.L. nu a înregistrat consumuri de energie electrică la punctul de lucru .X., fapt pentru care S.C. .X. X S.R.L. nu a refacturat energia electrică și aceasta în mod justificat”, arătându-se și că „aceste cheltuieli (cu energia electrică) sunt reale, au la bază facturi fiscale emise de S.C. X iar reclamanta a procedat la refacturarea energiei electrice consumate de singurul consumator din punctul de trafo al punctului de lucru X, care este către Regia Națională a Pădurilor, Direcția Silvică X, Ocolul Silvic X „.

Mai mult art. 1 din actul adițional nr.X/28.10.2003 modifică art. 5.16 din Contractul de prestări de servicii, în sensul că „Beneficiarul (reclamantul) a refacturat prestatorului energia

electrică consumată în punctul X deoarece valoarea acesteia va fi cuprinsă în prețul prestației”.

Reclamanta nu a mai prezentat un document din care să rezulte că părțile ar fi convenit ca beneficiarul să achite contra/valoarea energiei electrice consumate de prestator și să nu mai refactureze contra/valoarea acesteia prestatorului iar prestatorul să nu includă contra/valoarea energiei consumată la prețul prestației, din deconturile prezentate rezultând doar numărul avizului de expediție, data cântar, cantitatea, diferențele apărute între cantitățile de la punctul de lucru .X. și cantitățile la platforma Ades .X., cantitatea finală la S.C. .X. X S.R.L. prețul în valută, cursul valutar și valoarea cantităților la reclamantă, contra/valoarea prețului prestației în funcție de cantitatea de fier vechi pregătit, fără a se prezenta detaliat structura prețului prestației pe elemente de tarif, adică materiale, manoperă, energie electrică, etc.

Prin urmare, au fost prestate servicii la punctul de lucru .X., iar reclamanta nu a refacturat energia electrică primită de la X către prestatorul S.C. X S.R.L. și nici nu există documente din care să rezulte că ar fi refacturat energia electrică către S.C. XS.R.L. consumată într-un alt punct trafo decât .X., iar din documentele existente nu reiese că părțile ar fi convenit ca beneficiarul să achite contravaloarea energiei electrice consumate de prestator și să nu mai refactureze contravaloarea acesteia prestatorului iar prestatorul să nu includă contra/valoarea energiei electrice consumată în prețul prestației, refacturarea energiei electrice de către reclamantă către prestator fiind voința părților stabilită în scris prin act adițional la contractul de prestări servicii, voința părților nefiind anulată prin vreun înscris pe perioada în cauză.

Prin urmare, toate susținerile reclamantei în ce privește aceste cheltuieli sunt nefondate, iar suma de X lei reprezentând TVA la care pârâtele au fost obligate a o restitui către reclamantă trebuie a fi solicitată de la acestea conform Codului de procedură fiscală, TVA – ul nefiind obiectul cauzei.

Prin urmare, corect au fost considerate aceste cheltuieli ca nedeductibile și au fost avute în vedere la stabilirea impozitului pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu energia electrică în sumă totală de X lei ca au influențat pierderea pe anii 2005 și 2006 profitul impozabil pe 2007 .

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea în sumă de X pe anul 2007, pentru suma de X lei pe luna aprilie 2007, s-a admis contestația reclamantei dispunându-se reanalizarea actelor prezentate și a se stabili dacă reclamanta are drept de deducere total sau parțial a acestor cheltuieli, iar pentru suma de .X. lei, aceste cheltuieli nu vor fi acceptate la deducere deoarece persoanele care au beneficiat de aceste cheltuieli nu au calitatea de salariat sau administrator al societății.

Argumentul conform căruia aceste persoane sunt delegate oficial de către S.C. X & Co, X & X pentru care reclamanta are obligația a asigura cazarea în perioada cât asigură inspecția, reparația și întreținerea utilajelor nu poate fi reținută pentru deductibilitatea acestora deoarece acestea intră în costul serviciilor prestate.

Referitor la suma de X lei stabilită de expert și care a stat la baza cererii de majorare a câtimii cererii inițiale a reclamantei, instanța a reținut că expertul a stabilit impozit pe profit de X lei de recuperat prin luarea în considerare a împrejurării că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile cu energia electrică și cu pierderile tehnologice, precum și faptul că pe anul 2004 reclamanta a virat în plus impozit pe profit în valoare de X lei, dar în privința cheltuielilor cu energia electrică și pierderile tehnologice, în cuprinsul prezentei hotărâri s-a explicat regimul acestora, iar Raportul de inspecție fiscală din 08.04.2010 și decizia de impunere emisă în baza acestuia nu au făcut obiectul prezentei acțiuni, iar sumele virate în plus nu au făcut obiectul deciziei contestate nr.X/06.01.2010.

Aceleași sunt concluziile și pentru suma de X lei stabilită ca dobânzi legale de încasat pentru perioada 21.07.2007 - (data plății) - 05.07.2010 (data raportului de expertiză).

În ce privește anularea deciziei nr.X/10.06.2009, aceasta a fost respinsă ca nemotivată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și cum aceasta privește nemodificarea bazei de impunere, cum acțiunea formulată împotriva deciziei nr.X/10.06.2009 a fost respinsă, în ce privește decizia nr.X/2009 a fost respinsă și solicitarea de anulare a deciziei nr.X/10.06.2010.

Cum capătul principal al acțiunii privind obligarea pârâților la restituirea sumelor de bani precizate în acțiune, urmare admiterii

contestației sale formulate împotriva deciziei nr.X/06.01.2010 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor a fost respins, se vor respinge și capetele de cerere accesorii privind obligarea pârâtelor la plata dobânzii prevăzute de art. 21 alin. 4 coroborat cu art. 124 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscală și obligarea pârâtelor la plata de daune morale de X lei, ca și obligarea cheltuielilor de judecată.

În ceea ce privește concluziile expertizei, instanța a reținut că acestea nu vor fi luate în considerație deoarece, în referire la unele obiective, chiar expertul a avut în vedere la stabilirea cuantumului sumelor la care a făcut referire: cu condiția ca instanța „să accepte deductibilități”, unele răspunsuri nu sunt conforme cu legea s-a avut în vedere și calculul TVA - ului (în situația în care prin Decizia nr.X/06.01.2010 s-a soluționat contestația reclamantei formulată împotriva stabilirii sumei de X lei reprezentând : X lei impozit pe profit și X majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (decizia nr.X/2009) și a Deciziei nr.X/10.06.2009 privind nemodificarea bazei de impunere din Decizie nr.X/10.06.2009), pe baza acestor concluzii reclamanta chiar majorându-și câtimea cererii.

În referire la solicitările din cererea depusă la 09.09.2010 (fila 120 Vol. II) prin care se precizează că se cere și obligarea pârâtelor în solidar la sumele pentru care a fost admisă contestația sa administrativă (total .X. lei), precum și la suma de X lei reprezentând TVA și X lei - majorări TVA, s-a constatat că sumele pentru care a fost admisă contestația nu au format obiectul cererii de chemare în judecată chiar modificată după depunerea deciziei nr.X/06.01.2010 a A.N.A.F. - Direcția Generală a Soluționare a Contestațiilor , prima cale legală fiind aceea de a solicita restituirea direct de la beneficiarii sumelor, solicitarea din 09.09.2010 nefiind majorarea câtimii obiectului cererii de chemare în judecată în sensul reglementat de art. 132 Cod procedură civilă (nesolicitându-se anularea parțială a deciziei nr..X./10.06.2009).

Împotriva acestei sentințe, în termen legal, a formulat recurs reclamanta SC .X. X SRL, criticând-o ca nelegală și netemeinică în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă.

În dezvoltarea motivelor de recurs invocate, recurenta-reclamantă a susținut în esență că în mod greșit instanța de fond a apreciat și reținut prin sentința criticată următoarele:

1. Cu privire la suma de .X. lei compusă din .X. lei reprezentând impozit pe profit și .X. lei reprezentând majorări aferente.

Recurenta consideră că în mod eronat instanța de fond a apreciat că în urma desființării prin decizia nr. X/10 iunie 2009 pentru aceste sume, nu poate proceda direct la analizarea pe fond a pretențiilor.

Astfel, susține recurenta că motivația instanței de fond trebuie înlăturată, întrucât asupra măsurii stabilite de organul de control, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. X/10.06.2009 și a Deciziei de modificare a bazei de impunere nr. X/10.06.2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat prin Decizia nr. X/06.01.2010 în sensul admiterii parțiale a contestației cu consecința desființării în parte și a respingerii celorlalte capete de cerere iar împotriva deciziei de respingere a fost formulată acțiunea care face obiectul prezentei cauze, astfel că ar fi incidentă autoritatea de lucru judecat pentru o eventuală contestație, invocând în acest sens dispozițiile art. 210 Cod procedură fiscală, coroborate cu art. 2 alin.(3) din același cod, art. 163 alin.1 Cod procedură civilă și art. 1201 Cod civil.

2. Pentru anul 2004

- Cu privire la suma de X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal aferente trimestrului IV al anului 2004, din care X lei cheltuieli cu cazarea în străinătate, recurenta a susținut că operațiunile efectuate sunt reale, au fost înregistrate în mod cronologic și sistematic și au avut la bază documente justificative, fiind respectate totodată, prevederile HG nr. 518/1995, astfel că în mod greșit s-a reținut prin sentința atacată, nerespectarea dispozițiilor art. 21 alin.4 lit.(f) din Legea nr. 571/2003 - Codul fiscal.

- Aceleași susțineri în ceea ce privește suma de X lei reprezentând indemnizație de deplasare acordată Administratorului, considerată cheltuială nedeductibilă de către

organul de control și de către instanța de fond, în raport de dispozițiile art. 21 alin.2 lit.e).

3. Pentru anul 2005

A fost stabilită o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul de profit în sumă de X lei reprezentând cheltuieli de deplasare ale administratorului X și ale asociatului X.

Consideră recurenta că în mod greșit s-a reținut prin sentința atacată ca și prin actul de control, încălcarea prevederilor art. 21 alin.2 lit.c) din Legea nr. 571/2003, deși operațiunile au fost reale, fiind efectuate în baza unor documente justificative conforme cu dispozițiile legale, iar cheltuielile respective se încadrează în dispozițiile art. 21 alin.2 lit.i) din Legea nr. 571/2003, care nu prevăd restricții de deductibilitate în funcție de situația contribuabilului și având în vedere contractul de administrare al punctului de lucru X - Colonia X.

În ceea ce privește suma de X lei din nota contabilă nr. X/31.10.2005 în valoare de X lei recurentul a susținut că deși operațiunea contabilă este reală și are la bază înregistrări în mod greșit s-a reținut de către instanță că suma ar fi nedeductibilă, neluând în considerare documentele justificative depuse de aceasta.

Suma de X lei prevăzută în nota contabilă nr. 9 din 31 decembrie 2005 privind înregistrare închidere debitor prescris în sumă de X lei și X lei regularizare client neîncasat, este apreciată ca fiind deductibilă de către recurentă încadrându-se în prevederile art. 21 alin.1 și art. 21 alin.2 lit.n) din Legea nr. 571/2003, contrar celor reținute de către instanța de fond, prin raportare la dispozițiile art. 21 alin.4 lit.a) din aceeași lege.

4. În ceea ce privește suma de X lei din NC2/31.05.2006, compusă din X lei, și suma de X lei, recurenta a susținut că prima sumă nu are legătură directă cu veniturile înregistrate în anul 2005 și în consecință constatarea potrivit căreia, veniturile aferente anului 2005 au fost diminuate cu această sumă nu au un suport real.

Cu privire la suma de X lei nedeductibilă, care provine din defalcarea sumei de X (din care s-a scăzut suma de X lei stabilită ca fiind deductibilă) - recurenta a susținut că recunoașterea sumei de X lei înseamnă că toată cheltuiala este deductibilă, iar instanța de

judecată a interpretat eronat operațiunile în baza cărora s-au stabilit sumele suplimentare de pată.

Totodată, recurenta a susținut că în ceea ce privește suma de X lei aferentă perioadei 01.10.2002 – 31.12.2003 pentru care s-au calculat obligații fiscale principale și accesorii aferente anilor 2002 și 2003 erau prescrise în raport de termenul prevăzut de art. 91 alin.1 din Codul d procedură fiscală.

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând contravaloare energie electrică pentru perioada noiembrie –decembrie 2005, sumă ce trebuia refacturată către SC X SRL, conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr. X/01.10.2007, recurenta a arătat că în mod eronat s-a reținut prin sentința atacată că aceste cheltuieli nu ar fi deductibile, deși într-o cauză anterioară, Curtea de Apel .X. a anulat RIF nr. X/2007 – pct.c) care se referea la TVA –ul aferent cheltuielilor cu energia efectivă și în consecință organul fiscal era obligat să constate deductibilitatea cheltuielilor cu energia electrică.

5. Pentru anul 2006 și 2007 în care baza impozabilă stabilită suplimentar, reprezentând cheltuieli de cazare, materiale consumabile, cheltuieli cu energia electrică neefectuate către SC .X. SRL, recurenta a susținut că în mod greșit atât organele de control cât și instanța de judecată au apreciat ca fiind nedeductibile fiscal aceste sume, cu aplicarea eronată a dispozițiilor art. 145 alin.3 din Legea nr. 571/2003 Cod fiscal, având în vedere caracterul real al cheltuielilor efectuate cât și înregistrarea acestor operațiuni pe bază de documente justificative, conform prevederilor legale.

Examinând sentința atacată în raport de criticile formulate de recurentă, de dispozițiile legale incidentă cât și în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul formulat în cauză este nefondat.

Astfel, criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit cu majorările aferente solicitată a fi restituită de către intimatele-pârâte, instanța de control judiciar le apreciază ca fiind nefondate, având în vedere faptul că prin Decizia nr. X/06.01.2010 a fost desființată decizia de impunere nr. X/10.06.2009 emisă de organele fiscale, în ceea ce privește această sumă, dispunându-se totodată, efectuarea unei

reverificări vizând aceeași perioadă și pentru același tip de impozit.

În consecință, în mod corect s-a reținut prin sentința atacată faptul că instanța de fond nu poate proceda la analizarea pe fond a acestor pretenții, anterior verificării dispuse de către organele fiscale.

Totodată, se reține că raportul de inspecție fiscală nr. .X. a fost încheiat la data de 9 iunie 2009 astfel cum în mod corect a reținut și instanța de fond prin sentința atacată și nu la data de 1 octombrie 2007 astfel cum menționează recurenta-reclamantă.

Având în vedere aceste aspecte, Înalta Curte constată că sunt nefondate susținerile recurente-reclamante potrivit cărora în cazul formulării unei noi contestații cu privire la această sumă ar fi incidentă autoritatea de lucru judecat, instanța de fond nepronunându-se cu privire la aceasta.

În ceea ce privește celelalte critici invocate prin motivele de recurs, referitoare la pretențiile recurente-reclamante, Înalta Curte constată că sunt nefondate, instanța de fond reținând în mod corect pe baza întregului material probator administrat în cauză că sumele stabilite ca fiind datorate de către recurenta-reclamantă sunt în sumă de X lei impozit și X lei majorări aferente.

Astfel, în ceea ce privește suma de X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal aferente trimestrului IV al anului 2004, din care X lei reprezentând cheltuieli cu cazarea în străinătate a administratorului societății, susținerile recurente-reclamante privind deductibilitatea acestei sume nu pot fi primite întrucât în cauză nu au fost prezentate documentele justificative care au stat la baza înregistrării acestora în contabilitate, în cauză fiind incidente dispozițiile art. 2 alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 cât și dispozițiile art.6 alin.1 din Legea contabilității nr. 82/1991.

Întrucât din probatoriul administrat în cauză nu a rezultat depunerea de către recurenta-reclamantă a unor documente care să justifice cheltuielile efectuate, respectiv ordine de deplasare, decont justificativ facturi fiscale de la unitățile de cazare pe numele societății sau a administratorului, în mod corect s-a reținut prin sentința atacată, caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

Pentru același motiv – lipsa documentelor justificative – vor fi înlăturate și susținerile recurente-reclamante referitoare la incidența în cauză a dispozițiilor HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate care permit efectuarea acestor cheltuieli în limitele baremurilor stabilite, având în vedere că în conformitate cu prevederile art. 21 alin.3 lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru acordarea deductibilității limitate prevăzute de aceste dispoziții este necesară prezentarea de documente justificative, ceea ce în cauză nu s-a probat.

Nu pot fi reținute nici criticile recurente-reclamante referitoare la greșita apreciere a instanței de fond cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor de deplasare ale administratorului, aferente anilor 2005, 2006 și 2007, având în vedere incidența în cauză a dispozițiilor art. 21 alin.2 lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care impun în cazul acordării deductibilității condiția realizării de profit în exercițiul anual curent și/sau în anii precedenți, condiție neîndeplinită în cazul în speță.

Nici argumentele recurente-reclamante privind incidența în cauză a dispozițiilor art. 21 alin.2 lit.i) din Legea nr. 571/2003, nu pot fi reținute, deoarece acordarea deductibilității pentru cheltuielile de transport ca și a altor cheltuieli efectuate este condiționată de existența unor documente justificative din care să rezulte încheierea unui contract de prestări servicii de marketing, studii de piață etc., încheiate de societate cu administratorul respectiv și prestarea efectivă a acestor servicii, recurenta-reclamantă neproducând nici o dovadă în acest sens.

În ceea ce privește cheltuielile de cazare efectuate de .X. .X. în sumă de X lei, instanța de control judiciar constată că în mod corect s-a reținut prin sentința criticată, incidența în cauză a dispozițiilor art. 21 alin.2 lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât persoana respectivă nu are calitatea de administrator și nici calitatea de salariat al societății, astfel că serviciile de administrare a punctului de lucru .X. fiind prestate în favoarea beneficiarului proprietar, ca și cheltuielile aferente, urmau a fi decontate de către societatea comercială beneficiară.

Criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor reprezentând pierderi

tehnologice în sumă de X Lei aferente perioadei 01.10.2002-31.12.2004, înregistrate pe cheltuieli deductibile în anul 2005, Înalta Curte le apreciază ca fiind nefondate, având în vedere faptul că pentru perioada respectivă tratamentul fiscal al acestor cheltuieli a fost diferit, respectiv dispozițiile art. 9 alin.6 lit.b) din Legea nr. 414/2004 privind impozitul pe profit și pct.9.6 din HG nr. 859/2002 - privind aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit în ceea ce privește perioada 01.10.2002-31.12.2003, și prevederilor art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 35 din HG nr. 44/2004 pentru anul 2004.

Raportat la aceste dispoziții legale rezultă că în perioada 01.10.2002 - 31.12.2003 erau deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu pierderi tehnologice prevăzute de normele de consum tehnologic iar în anul 2004 erau deductibile cheltuielile cu pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie, necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Prin procesul verbal încheiat la data de 01.07.20058 cu SC X SA, care a vizat deșeurile de fier vechi depozitate pe platforma închiriată de la această societate, respectiv lichidarea stocului de fier vechi din acest depozit însă temeiul legal invocat, respectiv HG nr. 111/2002 pentru justificarea pierderilor tehnologice, nu este incident în cazul pierderilor rezultate din operațiunile de manipulare a deșeurilor în depozitul închiriat ci se referă la manipularea și depozitarea mărfurilor solide și lichide în vrac în porturile maritime și fluviale, pe și de pe nave, confirmate de părțile contractante, în vederea exonerării drepturilor de import.

Criticile recurenței vizând deductibilitatea cheltuielilor cu energia electrică în sumă de X lei pentru perioada noiembrie - decembrie 2005, X lei aferente anului 2006 și X lei pe luna ianuarie 2007 sunt de asemenea nefondate.

Conform probatoriului administrat în cauză, respectiv contractul nr. X/2003 și actul adițional nr. X1/28.10.2003, recurenta-reclamantă avea obligația de a refactura energia electrică consumată la punctul .X., către SC X SRL, urmând ca această contravaloare să fie inclusă în prețul prestației.

Din documentele analizate de către organele fiscale cu ocazia efectuării controlului cât și de către instanța de fond a

rezultat că în perioada verificată au fost emise facturi de către recurenta-reclamantă doar pentru cheltuielile reprezentând chiria și telefonul aferent punctului de lucru cât și pentru decontarea serviciilor prestate de transformare a fierului nepregătit în fier pregătit de către SC .X. SRL, fără a se refactura și încasa cheltuielile cu energia efectivă consumată de către prestatorul de servicii conform prevederilor contractuale.

Astfel fiind se constată că în mod corect s-a apreciat și reținut prin sentința atacată caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile de cazare în sumă de .X. lei aferente anului 2006 și în sumă de .X. lei aferente anului 2007, cheltuieli efectuate de către recurenta-reclamantă pentru cazarea personalului străin delegat pentru efectuarea inspecției, reparațiilor și întreținerii utilajelor, se constată că acestea nu pot fi acceptate la deducere, având în vedere că beneficiarii acestor cheltuieli nu au calitatea de salariați sau administratori ai societății reclamante, conform dispozițiilor legale iar pe de altă parte, aceste cheltuieli fac parte din costul serviciilor prestate.

Având în vedere toate aceste considerente, Înalta Curte constată că hotărârea instanței de fond este legală și temeinică, urmând a fi menținută și în temeiul art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, coroborat cu dispozițiile art. 20 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, va respinge recursul formulat în cauză, ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Respinge recursul declarat de SC .X. X SRL .X., împotriva sentinței civile nr. 73 din 2 martie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția comercială, maritimă și fluvială, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 19 iunie 2012.

X