

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

Decizia nr.3833

Dosar nr. .... /2007

Ședința publică de la 31 octombrie 2008

S-a luat în examinare recursul declarat reclamanta S.C./R'SA împotriva sentinței civile nr..... din 26 noiembrie 2007 a Curții de Apel B - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat: recurenta- reclamantă S.C."R"SA reprezentată de avocatul ..... și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilierul juridic .....

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei, iritimata-pârâtă, prin consilier juridic a depus copiile anexelor 28 (fila 35) și 29(filele 36-40) al Raportului de inspecție fiscală în discuție, înmânând un exemplar reprezentantului părții adverse

La rândul său, recurenta-reclamantă, prin avocat, a atașat la dosar un set de înscrisuri, în copie, comunicându-le și intimatei și a solicitat să se rectifice încheierile anterioare, în sensul că societatea a fost reprezentată de avocatul ....., iar nu de avocatul .....

Constatând că părțile sunt de acord cu rectificarea și văzând actele cauzei se admite rectificarea solicitată, urmând ca în încheierile anterioare în loc de avocat .... să se treacă avocat .....

Înalta Curte, constatând că recursul este în stare de judecată, l-a pus în dezbateră părților.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, a solicitat admiterea recursului și modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii astfel cum a fost formulată, detaliind motivele expuse în scris.

A subliniat că actele pe care le-a depus reprezintă proiecte ale procesului verbal de inspecție fiscală și reprezintă adevăratele anexe nr.28 și 29 ale acestuia și că raportul de inspecție este lovit de nulitate, întrucât a fost întocmit cu depășirea termenului prevăzut de art.102 din Codul de procedură fiscală.

La solicitarea Înaltei Curți, a susținut că, în ceea ce privește elementul de extranietate, locul prestării serviciilor de marketing nu este în România, deoarece prestatorul nu are sediul în România.

Având cuvântul, intimata-pârâtă, prin consilier juridic, a cerut respingerea recursului ca nefondat, cu referire la considerentele expuse în întâmpinare și la înscrisurile pe care le-a atașat la dosar.

A precizat că proiectele raportului de inspecție prezentate de către recurentă nu sunt semnate și ștampilate și chiar dacă înregistrarea respectivului raport de inspecție fiscală s-a făcut mai târziu, aceasta nu înseamnă că s-a depășit termenul maxim prevăzut de lege pentru exercitarea controlului, întrucât nu s-au mai efectuat acte de control, nu s-au mai cerut și nu s-au mai verificat acte, inspecția fiscală fiind încheiată. C U R T E A

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la data de 21 mai 2007, reclamanta S.C"R"SA a solicitat, în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice - Agenția

Nățională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală de

Administrare a Marilor Contribuabili, anularea în parte a Deciziei nr..... din 16 februarie 2007 prin care s-a respins contestația împotriva deciziei de impunere nr..... din 14 octombrie 2006, în ceea ce privește obligarea societății la plata sumei de ..... lei reprezentând : ..... lei impozit pe profit, ..... lei TVA și ..... lei majorări de întârziere aferente TVA precum și obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin Raportul de inspecție fiscală nr..... din 13 octombrie 2006 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.....din 14 octombrie 2006 societatea a fost obligată la plata sumei totale de ..... lei și că prin decizia nr..... din 16 februarie 2007 ANAF - Direcția generală de soluționare a contestațiilor a admis în parte contestația sa, menținându-se partea referitoare la suma de ..... lei.

Reclamanta a arătat că a achitat debitul principal din motive pragmatice, că este un bun contribuabil și că deși pe calea administrativă i s-a admis în parte contestația, totuși autoritatea fiscală nu a soluționat în tot contestația prin prisma considerentelor de ordin general. A arătat reclamanta că nu s-au analizat motivele care duc la nulitatea ..... de impunere și a raportului de inspecție fiscală, fiind aplicabile dispozițiile art.183 alin.5 Cod procedură fiscală. Astfel, pe de o parte, nu a fost respectată data începerii inspecției fiscale (stabilită la 15 octombrie 2005), inspecția fiind începută la 8 noiembrie 2005. Pe de altă parte, inspecția fiscală nu s-a desfășurat în perioada 8 noiembrie 2005 - 10 februarie 2006, cum greșit se retine de organul de control, ci în perioada 8 noiembrie 2005 - 7 octombrie 2006, depășindu-se termenul maxim de 6 luni pe care se poate întinde inspecția fiscală, în cazul marilor contribuabili, conform art.102 Cod procedură fiscală.

Referitor la impozitul pe profit , consideră eronată concluzia organelor de control de a stabili ca nedeductibilă cheltuiala de ..... ROL (..... RON), reprezentând contravaloarea unui autoturism Dacia 2001 acordat ca premiu vizitatorului cu ocazia A....., concluzie

în urma căreia a fost stabilit un debit suplimentar de impozit pe profit în sumă de ..... ROL (..... RON).

Organele de control consideră cheltuiala de .....ROL ca fiind nedeductibilă întrucât nu reprezintă o cheltuiala aferenta realizării veniturilor.

Conform prevederilor art.4 alin.4 din HG nr.402/2000 („la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor”), prin acordarea acestui premiu au fost stimulate încasările din biletele de intrare la manifestarea expozițională A....., cheltuiala respectivă având corespondență în veniturile obținute de R..... din comercializarea biletelor de intrare, fiind deci efectuată în scopul obținerii de venituri.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, reclamanta consideră total eronată încadrarea juridică și concluziile stabilite de organele de control și de către Direcția generala de soluționare a contestațiilor, referitoare la modul de impunere a sumelor datorate de R..... agenților săi externi pentru serviciile prestate de aceștia în afara teritoriului României (persoane juridice nerezidente care prestează servicii în afara teritoriului României activitatea de marketing și prospectare a pieței în scopul atragerii de expozanți din țările de reședință ale agenților respectivi la unele dintre manifestările expoziționale organizate de R.....), în urma cărora i s-au reținut debite restante de ..... lei și ..... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că societatea nu a calculat și nu a plătit TVA aferentă serviciilor contractate și efectuate de prestatori cu sediul în străinătate, conform punctului III.2.3. din Raportul de Inspecție nr...../13.10.2006, dar raționamentul juridic al consilierilor este unul greșit, din următoarele considerente:

Nu se distinge că, în raport de obiectul de activitate al societății, SC R SA încheie două tipuri de raporturi juridice comerciale distincte:

Astfel, primul tip de raport juridic comercial se încheie între următoarele două subiecte:

- AGENTUL STRĂIN (de ex., în calitate de FURNIZOR DE SERVICII și
- SC R SA, în calitate de BENEFICIAR

DE SERVICII, iar al doilea tip de raport juridic comercial se încheie între următoarele subiecte:

- SC R SA, în calitate de FURNIZOR DE SERVICII și
- EXPOZANȚII STRĂINI în calitate de BENEFICIAR DE SERVICII.

SAU

- SC R SA, în calitate de FURNIZOR DE SERVICII și
- AGENTUL STRĂIN în calitate de BENEFICIAR DE SERVICII.

Mai arată reclamanta că deși obiectul contractelor comerciale încheiate între părțile arătate mai sus este de prestări servicii, datorită particularităților acestor raporturi juridice, rezultă anumite aspecte specifice, de care nici organul de control și nici organul de soluționare a contestației pe cale administrativă nu au ținut seama.

Astfel, R S.A. încheie cu persoane juridice nerezidente, cu sediul în străinătate, contracte de prestări servicii prin care prestatorul străin, furnizorul de servicii, se angajează să prospecteze piața unei țări, alta decât România, pentru a identifica potențiale firme interesate de manifestările expoziționale organizate de R S.A. și a le influența să participe la acestea, în concluzie, natura juridică a serviciului prestat este de marketing, apreciere necontestată de organul de control. Potrivit acestor contracte, pentru activitatea prestată, agentul primește un tarif, stabilit nu în valoare fixă ci în cotă, având ca bază de calcul sumele încasate de R de la expozanții participanți la expoziții, ca urmare a activității

de marketing și prospectare a pieței efectuată de agentul respectiv, în baza contractului semnat între cele două părți. Contractul prevede că: „pentru activitatea sa de atragere de expozanți la târgurile și expozițiile organizate de R, agentul are dreptul la un comision, calculat din valoarea tarifelor de chirie pentru spațiu neamenajat și, în cazul în care construcția/amenajarea standurilor se face de către R, din tarifele de construcție/amenajare e\ standurilor prevăzute în adeziunile — contract și celelalte formulare ale manifestării expoziționale respective, facturate și încasate de R de la expozanții atrași de agent sau facturate și încasate de R direct de la agent. Comisionul nu se aplica tarifelor de înscriere, consumului de energie electrică, apă, lucrărilor de grafică și serviciilor telefonice. TVA-ul corespunzător serviciilor prestate de R nu constituie bază de calcul pentru determinarea comisionului" Faptul că tariful se calculează în funcție de valoarea tarifelor de chirie, facturate și încasate de R de la expozanții atrași de agentul străin, nu-i permite organului de control să schimbe natura juridică a serviciului prestat de agentul străin, furnizorul de servicii, din activitate de marketing în prestări de servicii ale agenților imobiliari. Cu atât mai mult, activitatea de marketing nu poate fi încadrată la servicii prestate de consultanți (avocați, ingineri, experți contabili) .Organul de control nu este lămurit ce fel de servicii prestează furnizorul străin, astfel încât nu face decât să enumere două texte de lege , la filele 15-16 din raportul de inspecție, care nu au nicio legătură cu serviciile de marketing prestate de acesta. Aceasta este prevederea corectă a clauzei contractuale și nu aceea reținută eronat de organul de control, potrivit căruia părțile ar fi convenit că TVA-ul este suportat de R (pagina 15 din Raportul de inspecție fiscală nr..... /13.10.2006). In cadrul acestui tip ele contract, prestația agentului de marketing si prospectare a pieței se consumă în exclusivitate pe teritoriul statului său de rezidență, iar scadența plății prețului stabilit în contract se împlinește atunci când prestația s-a executat, respectiv la data la care expozanții din sfera de acțiune a agentului au

participat la expoziție și baza de calcul a prețului convenit a fost stabilită. Altfel, ar însemna ca R să plătească serviciile în avans, fără a avea certitudinea că agentul și-a executat obligațiile contractuale. Inițial, obligația furnizorului de servicii este o obligație de diligentă, deoarece agentul străin depune toate eforturile pentru a atrage cât mai multe firme străine să participe la expozițiile organizate în România de către societate, obligație care se transformă în obligație de rezultat, odată cu participarea firmelor străine la expozițiile organizate de R.

Este de observat că apărarea este primită implicit de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor, care nu este de acord cu punctul de vedere al organului de control care încadrează serviciile externe de care a beneficiat societatea în categoria prestațiilor desfășurate de către agenții imobiliari, inducând o altă ipoteză de lucru, cum că serviciile prestate se încadrează la "furnizări de informații" (a se vedea pag. 18-20 din decizia atacată).

Potrivit dispozițiilor art.183, alin.3 din Codul de procedură fiscală: "Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac". În opinia reclamantei, organul de soluționare a încălcat aceste dispoziții prin schimbarea încadrării serviciilor externe de care a beneficiat SC R SA din categoria "prestațiilor desfășurate de către agenții imobiliari" în categoria "furnizărilor de informații", creând societății o situație mai grea prin propria cale de atac, pentru că societatea trebuie să dovedească că serviciile externe de care a beneficiat nu intră nici în categoria "prestațiilor desfășurate de către agenții imobiliari" nici în categoria "furnizărilor de informații".

Pe de altă parte, rezultă în mod indubitabil din cele exprimate mai sus, că serviciile externe de care a beneficiat intră în categoria „activității de marketing”, și că organul de soluționare dă dovada și de inconsecvență, nereținând motivarea organului de control, venind cu propria sa motivare.

A mai arătat reclamanta că distinct de contractul descris mai sus și ulterior acestuia, între R și fiecare firmă

străină din sfera de acțiune a agentului se încheie un alt contract de prestări servicii/ numit adeziunea-contract, în care, de această dată, R este prestatorul de servicii, numit în continuare furnizor de servicii, firmele sunt beneficiarii serviciilor, iar teritoriul unde se prestează serviciul este România. Un asemenea contract (adeziunea — contract) se poate încheia și direct cu agentul care, de această dată, reprezintă firmele atrase (subexpozanti).

În adeziunile contract facturarea se face de către R direct către expozanții atrași de agent sau către agent (prin însumarea suprafețelor solicitate de expozanții atrași), după caz, pentru veniturile respective colectându-se TVA 19%, în conformitate cu prevederile legislației românești din perioada 2000-2004 (regula generală privind teritorialitatea prestărilor de servicii: „locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile”). La sfârșitul manifestării expoziționale, în baza facturii primite de la agent, R plătește către acesta tariful datorat pentru activitatea de marketing și prospectare a pieței, cu respectarea prevederilor legale privind impunerea veniturilor persoanelor juridice nerezidente. Și în acest caz, organele de control încadrează eronat serviciul de marketing și prospectare a pieței prestat de agenții R, persoane juridice nerezidente, în categoria serviciilor aferente bunurilor de natură imobiliară, iar ulterior în categoria serviciilor de consultanță, astfel încât baza legală care constituie temeiul pentru calculul debitelor restante, a dobânzilor și penalităților este inexistentă. Prin aceasta organul de control dă dovadă de inconsecvență și contradictorialitate (pagina 15 din Raportul de inspecție fiscală nr...../13.10.2006), situații care nu pot susține un raport de inspecție fiscală și o decizie de impunere.

A mai arătat reclamanta că în dreptul fiscal, regula este că TVA-ul aferent serviciilor contractate și efectuate de prestatori cu sediul în străinătate pentru beneficiari aflați pe teritoriul țării noastre *nu se* datorează bugetului de stat. De la aceasta regulă, legiuitorul a stabilit în art.133 din Codul Fiscal câteva excepții,



în sensul ca TVA-ul aferent unor astfel de servicii se datorează bugetului de stat de către beneficiarii serviciilor. Problema care se ridică, este de a stabili în mod corect și legal dacă se încadrează la regulă sau la una dintre excepții.

Din punctul de vedere al societății, serviciile menționate anterior sunt servicii de marketing, care, potrivit principiului teritorialității, sunt impozitate din punctul de vedere al taxei pe valoare adăugată, astfel:

1) O.G. 3/1992 și H.G. 512/1998 (ianuarie 2000 - martie 2000)

Prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, iar locul impozitării pentru serviciile utilizate în România se consideră a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice (art. 4 din O.G. 3/1992 coroborat cu pct. 3.1. din H.G. 512/1998).

2) O.U.G. 17/2000 și H.G. 401/2000 (martie 2000 - iunie 2002)

Prestările de servicii sunt impozitate în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare, iar normele prevăd că locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice, (art 4 alin. 3 din O.U.G. 17/2000 coroborat cu pct.3.1. din H.G. 401/2000).

3) Legea 345/2002 și H.G. 598/2002 (aplicabile până la 31 decembrie 2003)

Locul prestării serviciului se consideră a fi România când prestatorul își are stabilit sediul în România (art.7 alin.1 din Legea 345/2002 coroborat cu art. 8 alin.1 din H.G. 598/2002).

În concluzie, potrivit principiului teritorialității statuat în cele trei acte normative și în normele lor de aplicare, prestatorul, neavând sediul în România, locul prestărilor de servicii nu este România, organele de control încadrând eronat serviciile prestate de agenții străini către R în excepțiile privind principiile teritorialității. Excepțiile prevăzute în actele normative citate sunt de strictă interpretare și nu pot fi extinse „prin asemănare” la alte situații, neexistând o normă permisivă în acest sens. Serviciile de marketing nu au fost cuprinse la excepțiile teritorialității anterior anului 2004,

legiuitorul reglementându-le distinct, o dată cu apariția Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Organul de control nu poate interveni în convenția dintre părți pentru a da o altă interpretare voinței acestora și naturii contractului cu consecința stabilirii unor obligații fiscale în raport cu propriile interpretări. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Supremă de Justiție — Secția Contencios Administrativ prin decizia nr. 2479 din 9 octombrie 2000.

În subsidiar, reclamanta a subliniat faptul că, chiar dacă serviciile de marketing ar fi fost prevăzute expres în categoria excepțiilor de teritorialitate a TVA anterior anului 2004, beneficiarul serviciilor fiind obligat la plata taxei pe valoarea adăugată („taxare inversă”), bugetul de stat nu ar fi fost în nici un fel prejudiciat de modul de derulare a contractelor de agent ale R.

Astfel, potrivit prevederilor art. 29 D li t. E) din Legea nr.345/2002 cu modificările și completările aduse de OG 36/2003, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de beneficiari din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 lit. C) din lege, în cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, se consemnează în decontul privind taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în luna în care a fost primită factura externă sau a fost efectuată o plată fără factură către prestatorul extern. Totodată, această modalitate de taxare a serviciilor pentru care beneficiarii din România au obligația achitării taxei pe valoarea adăugată (procedeeul „taxării inverse”) este clarificată și de prevederile Deciziei nr.8/2003 a Comisiei Centrale Fiscale cuprinzând soluții privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată (art. 4 din OG nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 din OUG nr. 17/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 și art. 29 lit. D .d)-f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare).

În opinia reclamantei, organele de control consideră eronat că pentru aceste servicii contribuabilul era obligat să achite, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, conform criteriilor de teritorialitate. Chiar și în acest caz, contribuabilul, care ar fi achitat în termenul de 7 zile de la data primirii facturii externe taxa pe valoarea adăugată, ar fi primit dreptul de deducere a acesteia, în conformitate cu prevederile art.22 alin. (5) lit. D) din Legea nr.345/2002, cu modificările și completările ulterioare, prin urmare concluzia prin care organele de control stabilesc debite suplimentare și accesorii ale acestora în cazul acestei spete sunt eronate, bugetul de stat nefiind prejudiciat în nici un fel, iar modul de înregistrare și evidențiere în contabilitate a serviciilor menționate are la bază prevederile art.40 alin.(11) din HGnr.598/2002.

De altfel, punctul de vedere al societății înregistrat sub nr.13665/06.10.2006, organul de control nu-1 valorifică în raportul de inspecție, motivând că „prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.8/2003, la care se face referire în punctul de vedere al societarii, se referă la situația în care TVA neachitată în termenul legal a fost evidențiată în contabilitate prin înregistrarea 4428=446, fapt nerealizat de societate.”.Acest lucru demonstrează, încă odată, interpretarea eronată a prevederilor legale, pe care o face organul *de* control.

A mai arătat reclamanta că este de reținut aspectul că prestările de servicii efectuate de furnizorul străin, până la data de 31 decembrie 2003 inclusiv, justificate cu documente contabile, din care rezultă că prestările au fost efectuate până la data menționată, nu trebuiau să fie facturate\*? potrivit regimului în vigoare la data efectuării operațiunilor respective.

În al doilea rând, organul de control nu se poate substitui legiuitorului, în sensul de a stabili obligații care nu se regăseau în dreptul pozitiv de la acel moment, respectiv de a sancționa societatea pentru neîndeplinirea unei obligații pe care nu o avea, potrivit legii.

În sfârșit, este de observat, arată reclamanta, instabilitatea în ceea ce privește interpretarea legii fiscale de care dă dovada organul de control, atunci când în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../13.10.2006 stabilește ca măsura „ pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii cu prestatori din străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, respectiv prestările efectuate de agenți, efectuate în anul 2004, societatea va respecta prevederile pct.60, alin.1- 3> din HG nr.44/2004, respectiv va emite facturi fiscale prin autofacturare, va înregistra sumele rezultate din jurnalele de vânzări și cumpărări și în decontul de TVA prin înregistrarea contabilă 4426=4427.". În acest fel, organul de control se contrazice, având puncte de vedere diferite privind aceeași problemă în două acte administrative fiscale, pe de-o parte raportul de inspecție fiscală, iar pe de altă parte dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În drept, reclamanta a invocat dispozițiile Legii nr. 414/2002, ale H.G. nr.402/2000, ale Legii nr.345/2002, ale O.G.nr.36/2003, ale O.G.nr.61/2002, precum și cele ale Legii nr.554/2004 și ale Codului de procedură fiscală.

Curtea de Apel București - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal, prin sentința civilă nr..... din 26 septembrie 2007, a respins acțiunea reclamantei ca neîntemeiată reținând, pe de o parte, că nici decizia de impunere și nici raportul de inspecție fiscală nu pot fi considerate nule pentru motivele invocate de reclamantă. Pe de altă parte, a reținut că aspectele contestate cu privire la modalitatea de stabilire a obligațiilor societății nu sunt de natură a duce la anularea actelor administrativ-fiscale atacate.

Astfel, instanța de fond a reținut că nu are nici o relevanță juridică faptul că inspecția fiscală nu a fost începută la data prevăzută în avizul de inspecție, ci la o dată ulterioară deoarece reclamanta nu poate invoca nici o vătămare prin faptul că inspecția fiscală avizată a început mai târziu cu circa 3 săptămâni.

Reclamanta nu ar fi fost vătămată decâ: în cazul în care s-ar fi desfășurat o inspecție fiscală fără nici un aviz și intempestivă.

Referitor la durata inspecției fiscale se retine că faptic aceasta nu a durat atât cât susține reclamanta, deoarece proiectul raportului de inspecție fiscală fusese întocmit la data de 8.02.2006, așa cum reiese din conținutul raportului (fila 112 din dosar, pagina 34 din raport).

Mu există nici o probă în sensul că după această perioadă organele fiscale au mai făcut verificări suplimentare, care să se constituie în acte de control și inspecție după data de 8.02.2006.

Culpa în întocmirea finală a raportului în octombrie 2006 aparține exclusiv reclamantei care și-a înaintat punctul de vedere abia în 06.10.2006.

Prin urmare reclamanta nu poate invoca propria sa culpă în favoarea sa.

Așa fiind nici decizia de impunere și nici raportul de inspecție nu pot fi considerate nule.

S-a mai reținut, referitor la contestația privind suma de 1905 lei reprezentând impozit pe profit, că în mod corect organele fiscale au considerat ca nefiind deductibilă cheltuiala în sumă de ..... lei reprezentând contravaloarea unui autoturism Dacia 1310 acordat ca premiu, deoarece H.G. nr. 402/2000, prin care s-au aprobat instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, prevede expres că nu intră sub incidența dispozițiilor ari:- 4 al. 4 din OG nr. 70/1994 modificat prin OUG nr. 217/1999 'premiile acordate în cadrul unor campanii publicitare", iar autoturismul în cauză a fost acordat drept premiu.

De altfel și în ordonanțele sus menționate se face mențiunea că numai "cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unui contract scris".

Or în mod mai mult decât evident acordarea unui premiu nu poate fi considerată cheltuială ce utilizează mijloace de informare în masă și nici realizarea unui produs publicitar.

S-a constatat, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în suma de ..... lei, că și acestea au fost reținute corect de către **organele** fiscale deoarece contractele reclamantei cu prestatorii străini se încadrează în excepțiile de la principiul teritorialității.

Toate actele normative incidente au prevăzut în cazul contractelor încheiate de reclamantă că se consideră locul prestării locul unde beneficiarul (adică reclamanta) are stabilit sediul activității, adică România.

Pentru a reține astfel instanța a avut în vedere dispozițiile art. 4 al. 3 din OG nr. 3/1992 în sensul că prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului.

Contractelor reclamantei le sunt aplicabile dispozițiile pct. 3.4 din HG nr. 512/1998 și nu pct. 3.1, deoarece din contractul aflat la filele 232-242 din dosar reiese că principala obligație a prestatorului străin este aceea de reclamă și promovare a târgurilor și expozițiilor organizate de reclamantă, ceea ce face ca să fie aplicabilă dispoziția de la pct. 3.4 lit. d, e sau f.

Aceeași politică fiscală este menținută și prin actele normative ulterioare, respectiv OUG nr.17/2000 și a prevederilor IIG nr.401/2000, Legea nr.345/2002 și HG nr.598/2002.

Și codul de procedură fiscală a menținut aceeași politică cu precizarea ca alături de contractele de publicitate a inclus și mențiunea de marketing.

S-a reținut că această includere însă nu echivalează cu prevederea în plus a unor noi contracte ca și contracte în cazul cărora se aplică regula impozitării beneficiarului prestațiilor ci vine tocmai să înlăture interpretările cum sunt cele făcute de reclamantă cum că nu ar fi aplicabile dispozițiile sus invocate unor contracte cum sunt cele încheiate de reclamanta prin care

un prestator străin desfășoară o activitate de publicitate completată și cu alte obligații ale societății străine.

Astfel dacă serviciile de marketing nu ar implica și o componentă de publicitate, ar fi încadrate potrivit legislației existente până la momentul apariției codului fiscal la serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte asemenea servicii similare, cum în mod corect au arătat organele fiscale în raportul de inspecție fiscală.

Faptul că în decizia ANAF se face mențiunea că ar fi vorba despre furnizări de informații, nu schimbă soluția acesteia, pentru că oricum și aceste servicii sunt incluse în aceeași categorie cu cele privind publicitatea, cele privind consultanță, elaborarea de studii etc.

Instanța de fond a constatat că nu se poate reține nici susținerea subsidiară deoarece posibilitatea exercitării dreptului de deducere nu duce la concluzia că statul român nu ar fi prejudiciat, reclamanta neevidențind TVA în decontul lunar.

Faptul că statul român este sau nu prejudiciat de fapta reclamantei de a nu evidenția și a nu deduce TVA nu înlătură aplicarea textelor de lege reținute ca teniei al stabilirii în sarcina reclamantei a sumei de ..... lei TVA datorat, iar față de faptul că reclamantei i s-a calculat în mod corect suma de mai sus în mod corect au fost stabilite și majorările de întârziere.

S-a mai constatat că în mod corect a fost reținut faptul că nu îi erau aplicabile reclamantei prevederile deciziei nr. 8/2003 a Comisiei fiscale centrale neîncadrându-se în situația avută în vedere în decizie tocmai ca urmare a neevidențierii TVA în deconturile lunare.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs, în termen legal, S.C."R//SA, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie și invocând dispozițiile art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

În dezvoltarea motivelor de recurs se susține că instanța de fond a făcut o interpretare judiciară greșită, deoarece a

dezbătut cauza, fără a verifica corespondența situației de fapt înfățișată în fața sa cu ipoteza abstractă a normei juridice.

Deși în conformitate cu dispozițiile art. 261 alin. (1) pct. 5 din Codul de procedură civilă, hotărârea se dă în numele legii și va cuprinde motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, cum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților recurenta consideră că nu s-au îndeplinit aceste condiții procedurale privind motivarea hotărârii, situație care face imposibilă exercitarea controlului judiciar. Astfel, din analiza considerentelor hotărârii atacate rezultă că instanța de fond nu a răspuns expres fiecărui argument invocat de societate. De asemenea, din întregul hotărârii rezultă că nu s-a răspuns tuturor argumentelor, nici în mod implicit, nici prin raționamente logice.

In opinia recurenteii, din analiza dispozițiilor legale, rezultă că instanța de fond nu a interpretat corect prevederile legale astfel încât interpretarea dată de instanța de fond este eronată. Sentința a fost pronunțată cu aplicarea și interpretarea greșită a legii și a probelor administrate în cauză.

Referitor la motivele de nulitate, consideră că, în mod greșit, a reținut instanța de fond că reclamanta nu a fost vătămată prin faptul că inspecția fiscală nu a fost începută la data prevăzută în avizul de inspecție fiscală, deoarece nu a coroborat data de începere a inspecției fiscale cu data finalizării actului de control prin întocmirea raportului de inspecție fiscală. Instanța de fond reține că nu există nicio probă în sensul că organele de control au făcut verificări suplimentare după data de 08.02.2006 și că societății recurente-reclamante îi aparține exclusiv culpa în întocmirea finală a raportului în octombrie 2006.

In fapt, arată recurenta, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 08.11.2005-07.10.2006, depășindu-se termenul maxim legal de 6 luni, (pe care se poate întinde inspecția fiscală în ca/uit marilor contribuabili, conform art.102 din Codul de Procedura Fiscală) cu 5 luni. În vederea finalizării Raportului de inspecție fiscală organul de control a adus la cunoștința recurenteirec l amante, prin adresa nr...../08.02.2006, locul și data unde se



va desfășura discuția finală cu privire la constatările stabilite de organul de control. Cu această ocazie s-a pus la dispoziția societății un exemplar complet al raportului de inspecție fiscală sub formă de proiect iar societatea a formulat un punct de vedere înregistrat la ANAF sub nr. .... /10.02.2006. După această dată, în mod nelegal, organul de control a continuat inspecția fiscală până la data de 07.10.2006. Organul de control finalizează în luna septembrie 2006 un nou Raport de inspecție fiscală, la care se solicită societății un nou punct de vedere pentru fiecare diferență de impozit, taxă și contribuție stabilite în urma inspecției fiscale desfășurate în perioada 08.11.2005-06.09.2006, care este înregistrat sub nr. .... /06.10.2006.

În considerarea celor arătate, instanța de fond nu a reținut, analizat și emis niciun raționament logic, motiv pentru care recurenta susține în continuare nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Referitor la impozitul pe profit, recurenta consideră eronată concluzia primei instanțe de a stabili ca nedeductibilă cheltuiala de ..... ROL (..... RON) reprezentând contravaloarea unui autoturism Dacia 1310 acordat ca premiu vizitatorului cu ocazia A., concluzie în urma căreia a fost stabilit un debit suplimentar de impozit pe profit în sumă de ...ROL (..... RON).

Se critică prima instanță pentru că nu face altceva (în opinia recurente) decât să-și însușească punctul de vedere al organului de control, care consideră cheltuiala de ..... ROL ca fiind nedeductibilă, întrucât nu reprezintă o cheltuială aferentă realizării veniturilor.

Astfel, conform prevederilor art 4 alin. 4 din HG nr. 402/2000 „la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor”. Viar prin acordarea acestui premiu au fost stimulate încasările din biletele de intrare la manifestarea expozițională A....., cheltuiala respectivă având corespondență în veniturile obținute de R..... din comercializarea biletelor de intrare, fiind deci efectuată în scopul obținerii de venituri .

în ceea ce privește impozitul pe profit - în perioada 01.01.2000 - 01.07.2002 art. 4 din OUG nr. 217/29.12.1999 care modifică prevederile art. 4 din OG nr. 70/1994, precizează: „cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru realizarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unui contract scris”.

în normele metodologice, aprobate prin HG nr. 402/2000, se extinde sfera de aplicare a OUG și la o anumită categorie de produse promoționale, care ar fi executate de prestator cu materiale proprii.

OUG nr.217/1999 cu privire la impozitul pe profit prevedea la art. 4: "cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unui contract scris”.

Termenul de "mijloace de informare în masă" nu este definit în legislația cu privire la impozitul pe profit, ci este menționat în legi speciale (cum ar fi de exemplu Legea presei) și bineînțeles în literatura de specialitate. Legea presei face referire la "orice forme de imprimare sau înregistrare grafică, fonică ori vizuală, destinate și folosite ca mijloc de exprimare și informare publică de masă”.

Din textul ordonanței și din primele două paragrafe din instrucțiunile de aplicare ale articolului respectiv (HG 402/2000) s-ar înțelege astfel că cheltuielile efectuate cu orice acțiune cu caracter publicitar, precum și costurile materialelor aferente, ar fi deductibile dacă au la bază un contract scris. Existența contractului scris presupune achiziționarea (și nu producerea) materialelor publicitare.

În opinia recurentei, problema este însă că ultimul paragraf din instrucțiunile de aplicare restrânge sfera de aplicare a ordonanței, prevăzând că sunt nedeductibile fiscal o

serie de cheltuieli de reclamă și publicitate, cum ar fi: "premiile acordate în cadrul unor campanii publicitare, cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei, cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitar, organizarea tombolelor, cheltuielile legate de încercarea produselor sau realizarea de demonstrații la punctele de vânzare".

Din punct de vedere strict juridic, al principiilor generale de drept, instrucțiunile de aplicare nu trebuie să restrângă sfera de cuprindere a legii, ci doar să aducă clarificări cu privire la aplicarea prevederilor legale. Utilizând acest argument, s-ar putea susține că cheltuielile descrise mai sus sunt deductibile fiscal pentru că sunt aferente veniturilor realizate, întrucât scopul principal al oricărei acțiuni cu caracter publicitar este creșterea vânzărilor și deci a veniturilor.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, recurenta consideră total eronată încadrarea juridică și concluziile trase de către prima instanța.

Și de această dată, se critică prima instanța, pentru că nu face altceva, în opinia recurente, decât sa-și însușească punctele de vedere ale organelor fiscale, pe de-o parte punctul de vedere al organului de control, și, pe de altă parte, punctul de vedere al Direcției generale de soluționare a contestațiilor, în această situație, arată recurenta sunt aplicabile dispozițiile art.304, alin.1, pct. 7, teza a II-a: "când hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau când cuprinde motive contradictorii ori străine de natura pricinii", instanța de fond reținând motive contradictorii. Se exemplifică în acest sens ultimele două paragrafe de la pag.4 din hotărârea atacată, din care reiese că în cauză sunt incidente dispozițiile art.3.4 li t d, e, f din HG 512/1998 și paragraful 4 de la pag.5, din care rezultă că în cauză este vorba doar de serviciile consultanților ș.a.m.d.

Ceea ce este foarte grav, din punctul său de vedere, arată recurenta, este că instanța de fond apreciază că: "Faptul că în decizia ANAF se face mențiunea că ar fi vorba de furnizări de informații, nu schimbă soluția acesteia, pentru că oricum și

aceste servicii sunt incluse în aceeași categorie cu cele privind publicitatea, cele privind consultanță, elaborarea de studii etc."

Se mai susține că ceea ce omite instanța de fond, cu recredință sau din neștiință, este că trebuie, așa cum s-a arătat în apărările generale să verifice corespondența situației de fapt înfățișată în fața sa cu ipoteza abstractă a normei juridice.

Se critică soluția primei instanțe pentru că nu ar fi analizat motivele expuse pe larg în contestația introductivă, din care rezultă, între altele, că ANAF-Direcția Generală de soluționare a contestațiilor și-a extins atribuțiile, venind CLI propria interpretare în ceea ce privește încadrarea situației de fapt la una din excepțiile de la principiul teritorialității, creându-i societății o situație mai grea deși potrivit dispozițiilor art.183, alin.3 din Codul de procedura fiscală: "Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac". Recurenta susține că organul de soluționare a încălcat aceste dispoziții prin schimbarea încadrării serviciilor externe de care a beneficiat SC R SA din categoria "prestațiilor desfășurate de către agenții imobiliari" în categoria "furnizărilor de informații", creând societății o situație mai grea prin propria cale de atac, pentru că societatea trebuie să dovedească că serviciile externe de care a beneficiat nu intră nici în categoria „prestațiilor desfășurate de către agenții imobiliari” nici în categoria "furnizărilor de informații".

În al doilea rând, rezultă în mod indubitabil, că serviciile externe de care a beneficiat intră în categoria „activități de marketing”, și că organul de soluționare dă dovadă și de inconsecvență, nereținând motivarea organului de control, venind cu propria sa motivare.

Se mai susține că prima instanță nu numai că nu a cercetat acest aspect, supus spre analiză, dar și i-a și însușit, încălcând astfel principiul neretroactivității legii, prin reținerea în practica hotărârii a următorului aspect: „Și codul fiscal a menținut aceeași politică cu precizarea că alături de contractele de publicitate a inclus și mențiunea de marketing".

O atare concluzie este impusă și de prevederile art. 89 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit căroră "Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel", acest termen de prescripție începând, potrivit alin. (2), "să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

Din moment ce, potrivit acestor dispoziții, organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscale născute înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului fiscal.

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului fiscal, intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de către organele fiscale, în vederea examinării legalității excepțiilor de la principiul teritorialității neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul *tempus regii actum*, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.

Din punctul de vedere al societății, serviciile care fac obiectul prezentei cauze sunt servicii de marketing, care, potrivit principiului teritorialității, sunt impozitate din punctul de vedere al taxei pe valoare adăugată, astfel:

1) O.G. 3/1992 și H.G. 512/1998 (ianuarie 2000 - martie 2000).

Prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, iar locul impozitării pentru serviciile utilizate în România se consideră a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice (art. 4 din O.G. 3/1992 coroborat cu pct. 3.1. din H.G. 512/1998).

2) O.U.G. 17/2000 și H.G. 401/2000 (martie 2000 - iunie 2002).

Prestările de servicii sunt impozitate în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare, iar normele prevăd că locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice, (art.4 alin. 3 din O.U.G. 17/2000 coroborat cu pct.3.1. din H.G. 401/2000).

3) Legea 345/2002 și H.G. 598/2002 (aplicabile până la 31 decembrie 2003).

Locul prestării serviciului se consideră a fi România când prestatorul își are stabilit sediul în România (art.7 alin.1 din Legea 345/2002 coroborat cu art. 8 alin.1 din H.G. 598/2002).

În concluzie, arată recurența potrivit principiului teritorialității statuat în cele trei acte normative și în normele lor de aplicare, prestatorul, neavând sediul în România, locul prestărilor de servicii nu este România, organele de control încadrând eronat serviciile prestate de agenții străini către R în excepțiile privind principiile teritorialității. Excepțiile prevăzute în actele normative citate sunt de strictă interpretare și nu pot fi extinse „prin asemănare” la alte situații, neexistând o normă permisivă în acest sens. Serviciile de marketing nu au fost cuprinse la excepțiile teritorialității anterior anului 2004, legiuitorul reglementându-le distinct, o dată cu apariția Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Organul de control nu poate interveni în convenția dintre părți pentru a da o altă interpretare voinței acestora și naturii contractului cu consecința stabilirii unor obligații fiscale în raport cu propriile interpretări. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Supremă de Justiție - Secția Contencios Administrativ prin decizia nr. 2479 din 9 octombrie 2000. În plus, arată recurența, chiar și dacă serviciile de marketing ar fi fost prevăzute expres în categoria excepțiilor de teritorialitate a TVA anterior anului 2004, beneficiarul serviciilor fiind obligat la plata taxei pe valoarea adăugată („taxare inversă”), bugetul de stat nu ar fi fost în nici un fel prejudiciat de modul de derulare a

contractelor de agent ale R. Prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.8/2003 se referă la situația în care TVA neachitată în termenul legal a fost evidențiată în contabilitate prin înregistrarea 4428=446, fapt nerealizat de societate. Acest lucru demonstrează, încă odată, interpretarea eronată a prevederilor legale, pe care o face prima instanță, prin însușirea punctului de vedere al organului de control, fără a emite propriile raționamente logice, arată recurența.

Se mai susține, că este de reținut aspectul că prestările de servicii efectuate de furnizorul străin, până la data de 31 decembrie 2003 inclusiv, justificate cu documente contabile, din care rezultă că prestările au fost efectuate până la data menționată, nu trebuiau să fie facturate potrivit regimului în vigoare la data efectuării operațiunilor respective, iar organul de control nu se poate substitui legiuitorului, în sensul de a stabili obligații care nu se regăseau în dreptul pozitiv de la acel moment, respectiv de a sancționa societatea pentru neîndeplinirea unei obligații pe care nu o avea, potrivit legii.

Se mai arată că este de observat instabilitatea în ceea ce privește interpretarea legii fiscale de care da dovada organul de control, atunci când în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../13,10.2006 stabilește că măsura „, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii cu prestatori din străinătate și pentru care locul prestării se considera a fi în România, respectiv prestările efectuate de agenți, efectuate în anul 2004, societatea va respecta prevederile pct.60, alin. 1-3 din HG nr.44/2004, respectiv va emite facturi fiscale prin autofacturare, va înregistra sumele rezultate din jurnalele de vânzări și cumpărări și în decontul de TVA prin înregistrarea contabilă 4426=4427.”. În acest fel, organul de control se contrazice, având puncte de vedere diferite privind aceeași problemă în două acte administrative fiscale, pe de-o parte raportul de inspecție fiscală, iar pe de altă parte dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Intimata-pârâtă ANAF a formulat întâmpinare, solicitând respingerea recursului și menținerea soluției instanței de fond ca temeinică și legală.

Examinând cauza în raport cu toate criticile aduse soluției instanței de fond, cu probele administrate și apărările formulate/ precum și cu dispozițiile legale incidente pricinii, inclusiv cele ale art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, înalta Curte constată că recursul nu este fondat pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

Într-adevăr, conform art.261 alin.(1) din Codul de procedură civilă, hotărârea judecătorească se dă în numele legii și va cuprinde printre altele și mențiunile prevăzute la pct.5 al alineatului, respectiv „motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței cum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților”.

Numai că în jurisprudența națională ca și în aceea a Curții Europene a Drepturilor Omului s-a apreciat, contrar celor susținute de recurenta-reclamantă (necesitatea de a se răspunde expres fiecărui argument), că judecătorul nu este obligat, pentru ca hotărârea să fie considerată motivată, să răspundă în mod special asupra tuturor argumentelor invocate de părți, fiind destul ca din întregul hotărârii să rezulte că a răspuns acestor argumente în mod implicit. Așadar, este necesar să se motiveze soluția dată fiecărui capăt de cerere și nu să se răspundă separat diferitelor argumente ale părților, care sprijină aceste capete de cerere.

Este cunoscut că Art.6 paragraf 1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale obligă tribunalele să-și motiveze deciziile, dar nu se poate cere să se dea un răspuns detaliat fiecărui argument (în acest sens Hotărârea din 9 decembrie 1994, Ruiz Torja contra Spaniei).

Conform jurisprudenței CEDO, noțiunea de proces echitabil presupune ca o instanță internă care nu a motivat decât pe scurt hotărârea, să fi examinat totuși în mod real problemele esențiale care i-au fost supuse controlului (în acest sens Hotărârea din 28 aprilie 2005 - cauza Albina contra României).



În cauză, înalta Curte constată, contrar<sup>1</sup> celor susținute de recurentă, că instanța de fond a răspuns chestiunilor esențiale ale cauzei. Chiar dacă nu a analizat, în amănunt, fiecare argument invocat de recurenta-reclamantJ (uneori în mod repetativ chiar), instanța de fond a avut în vedere că un proces echitabil nu se referă la garantarea unor drepturi teoretice sau iluzorii, ci a unor drepturi concrete și efective.

Referitor la motivul de recurs potrivit căruia instanța de fond în mod greșit nu a reținut nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, înalta Curte constată că criticile formulate soluției nu sunt fondate.

Astfel, înalta Curte constată că în mod corect instanța de fond a reținut că nu are nicio relevanță juridică faptul că inspecția fiscală nu a fost începută la data prevăzută în avizul de inspecție fiscală, ci la o dată ulterioară, aceasta cu atât mai mult cu cât nu se poate invoca vreo vătămare.

Societatea ar fi putut fi vătămată doar dacă a inspecția fiscală ar fi desfășurat fără nici un aviz și ar fi fost intempestivă.

Mai mult, societatea nu a făcut dovada niciunui eventual prejudiciu suferit ca urmare a menționării în avizul de inspecție fiscală a datei de 15.10.2005, ca dată de începere a inspecției fiscale, în condițiile în care inspecția fiscală a început efectiv în data de 08.11.2005 și nici ca urmare a înregistrării raportului de inspecție fiscală în luna octombrie 2006, deși inspecția se încheiase încă din 10.02.2006.

Potrivit art. 98 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală (forma în vigoare începând cu 26.08.2005, aplicabilă în perioada în care a fost emis avizul de inspecție fiscală), avizul de inspecție fiscală trebuie să cuprindă, printre alte mențiuni, data de început a inspecției fiscale iar potrivit art. 101 alin. (2) din același act normativ, în cazul marilor contribuabili - cum este și reclamanta - durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni.

În speță au fost respectate aceste prevederi legale întrucât, inspecția fiscală a început în data de 08.11.2005, în interiorul perioadei comunicată contribuabilului prin avizul de inspecție

fiscală, verificarea nedepășind termenul legal de 6 luni, fiind încheiată în data de 10.02.2006.

După cum rezultă din conținutul raportului de inspecție fiscală nr...../13.10.2006, în cazul S.C. R S.A. verificarea s-a efectuat în perioada 08.11.2005-10.02.2006.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății potrivit căreia inspecția fiscală a durat până la data de 07.10.2006, cu depășirea termenului legal de 6 luni.

Aceasta întrucât, din conținutul raportului de inspecție fiscală (fila 35) rezultă că, prin adresa nr. ....../08.02.2006, organul de inspecție fiscală a pus la dispoziția societății un exemplar complet al raportului de inspecție fiscală, sub formă de proiect.

Acest lucru vine să dovedească faptul că, la data de 08.02.2006 inspecția fiscală se finalizase din moment ce se redactase și proiectul raportului de inspecție fiscală.

Faptul că forma finală a raportului de inspecție fiscală a fost înregistrată la organul de inspecție fiscală după data de 10.02.2006 (respectiv 07.10.2006), nu înseamnă că perioada în care societatea a fost efectiv verificată s-a prelungit până la data de 07.10.2006, cu depășirea duratei legale a inspecției fiscale (așa cum, în mod tendențios, susține societatea).

După cum s-a reținut și la pagina 4, paragraful 3 din sentință, culpa în întocmirea finală a raportului în octombrie 2006 aparține exclusiv reclamantei care și-a înaintat punctul de vedere final abia în 06.10.2006 (file 27 - 29 dosar recurs)

Prin urmare reclamanta nu poate invoca propria sa culpa în favoarea sa.

Referitor la motivul de recurs ce vizează stabilirea în sarcina recurentei - reclamante a diferenței de impozit pe profit în sumă de ..... lei . înalta Curte constată că în mod corect instanța de fond a reținut că în speță sunt incidente dispozițiile art.4 alin.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G.nr.70/1994, precum și cele ale H.G.nr.402/2002.

Aceasta având în vedere că autoturismul Dacia 1310 a fost acordat ca premiu, prin tragere la sorți, iar acordarea unui premiu nu poate fi considerată cheltuială ce utilizează mijloace de informare în masă și nici realizarea unui produs publicitar, știut fiind că sunt deductibile la calculul profitului impozabil doar cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloace de informare în masă precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, în baza unui contract scris.

Criticile privind faptul că instanța de fond a reținut că societatea avea obligația de a achita TVA în sumă de ..... lei și cele aferente pentru serviciile contractate cu furnizorii străini

sunt de asemenea nefondate, înalta Curte constată că recurenta-reclamantă a prevăzut, în contractele încheiate cu prestatorii străini, că se consideră locul prestării locul unde beneficiarul are sediul, deci în România, încadrându-se astfel în excepțiile de la principiul teritorialității, fiind incidente în cauză dispozițiile art.4 alin.3 din O.U.G. nr.17/2000, pct.3,4 din normele de aplicare a OUG nr.17/2000, art.7 din Legea nr.345/2002, art.29 pct.D lit.e din Legea nr.345/2002 și cele ale pct.7.7 din H.G. nr.401/2000, respectându-se bineînțeles aplicabilitatea lor în succesiunea temporală prevăzută de legiuitor. Probă relevantă în acest sens este contractul aflat la filele 232-242 dosar fond.

Nici faptul că ulterior legiuitorul a adăugat la excepțiile teritorialității și serviciile de marketing în mod expres, nu poate duce la concluzia că anterior, din interpretarea teleologică a normelor aplicabile nu rezulta acest aspect.

Desigur, prin Legea nr.571/2003 legiuitorul a încercat să reducă cât mai mult, prin dispoziții exprese, posibilitățile de interpretare diferită a normelor fiscale.

Nu s-a contestat nici că societatea recurentă nu a evidențiat și nu a calculat TVA în perioada 01.01.2000 - 01.03.2003, situație ce rezultă din actele de control.

În plus, înalta Curte constată că instanța de fond în mod corect a reținut că în cauză nu se aplică dispozițiile deciziei

nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale, nefiind evidențiat TVA în deconturile lunare.

Și referitor la accesoriile calculate în sumă de ..... lei reprezentând majorări de întârziere pentru suma de ..... lei TVA, înalta Curte constată că în mod corect instanța de fond a apreciat că acestea, fiind un accesoriu al debitului principal, urmează soarta acestuia, potrivit principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Mai mult, având în vedere cele mai sus expuse, înalta Curte constată că nu sunt îndeplinite nici condițiile art.304 pct.7 Cod procedură civilă.

Prin urmare, înalta Curte constată că criticile formulate soluției instanței de fond nu sunt de natură a duce la / / schimbarea acesteia, motiv pentru care sentința atacată va fi menținută, iar recursul va fi respins, în baza dispozițiilor art.312 alin.1 teza a II-a Cod procedură civilă coroborate cu cele ale art.20 și 28 din Legea nr.554/2004.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
IN NUMELE LEGII  
DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C."R"SA B împotriva sentinței civile nr.....din 26 septembrie 2007 a Curții de Apel B..... - Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat. Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 31 octombrie 2008.