

**R O M A N I A**

**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**

**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

DECIZIA nr.575

Dosar nr.1024/33/2011

**Ședința publică de la 7 februarie 2014**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

-----

S-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. .X. din 27 iunie 2012 a Curții de Apel .X.– Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta –pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic delegat x și intimata-reclamantă S.C..X. S.R.L., prin avocatul X, lipsind recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

*Procedura de citare este legal îndeplinită.*

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursul este scutit de plata taxei de timbru și este declarat și motivat în termen, precum și că, intimata a formulat întâmpinare, comunicată.

Constatând că nu sunt cereri prealabile de formulat, Înalta Curte apreciază cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților asupra recursului.

Pentru recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, consilierul juridic solicită admiterea recursurilor, modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii, ca neîntemeiate, arătând în esență că, pentru fiecare tip de cheltuieli s-a făcut dovada de către recurentă că nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor nedeductibile.

Pentru intimata-reclamantă, consilierul juridic solicită respingerea recursurilor ca nefondate și menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală, cu referire la argumentele din întâmpinare.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele :

### **1.Obiectul acțiunii**

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., la data de 27.07.2011, reclamanta S.C. .X. SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, pronunțarea unei hotărâri prin care să se dispună:

- anularea parțială a Deciziei nr. X/27.01.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

- anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X. /30.08.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X. /30.08.2010 cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sumă totală de .X. lei (.X. lei debit calculat și .X. lei majorări), reprezentând impozit pe profit, TVA, majorări de întârziere și penalități, cu privire la următoarele sume detaliate:

- .X. lei și majorări de întârziere de .X. lei, aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei înregistrată ca și cheltuieli deductibile integral (cheltuieli de reclamă și publicitate) considerată de organul de control ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată;

- .X. lei și majorări de întârziere de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor de deplasare în sumă totală de X, calculat retroactiv;

- X lei și majorări de întârziere de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu trainingul de personal efectuate în anul 2005, în sumă totală de X lei , calculat retroactiv;

- X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă totală de .X. lei, calculat retroactiv;

- .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent înregistrării în contabilitate a unor facturi ulterioare bilanțului, calculat retroactiv de către organul fiscal - sumele dublate și triplate în actul de control;

- .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent unor cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și a unor cheltuieli de sponsorizare, calculat retroactiv;

- .X. lei și majorări de întârziere de .X. lei, reprezentând TVA aferent facturilor privind contravaloarea chiriei spațiului închiriat;

- .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferent serviciilor de cazare, calculat retroactive;

- .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferent cheltuielilor de protocol cu deductibilitate limitată;

- obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat, în esență, că decizia de impunere a fost emisă cu nesocotirea prevederilor legale, atât în ceea ce privește calificarea unor cheltuieli de reclamă și publicitate ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, cât și a aprecierii ca nedeductibile a unor cheltuieli de deplasare, de cazare și diurnă a salariaților petentei, de training al personalului, precum și cu combustibilul, relevând că există documentele justificative cerute de lege în acest sens.

A învederat că, în mod greșit a fost respinsă deductibilitatea unor cheltuieli pentru care facturile au fost emise ulterior datei bilanțului, că anexele RIF atestă că unele sume, apreciate ca reprezentând cheltuieli nedeductibile, au fost dublate sau chiar triplate, rezultând astfel un calcul greșit al bazei de impunere.

În ceea ce privește sumele impuse cu titlu de TVA, a arătat că suma de .X. lei și majorările de întârziere de .X. lei reprezentând TVA aferent facturilor reprezentând contravaloarea chiriei spațiului închiriat, a fost stabilită în mod greșit, având în vedere că locatorul a îndeplinit formalitățile cerute de lege pentru notificarea opțiunii de taxare.

Organele de control fiscal au apreciat în mod greșit că reclamanta a dedus în mod eronat TVA aferentă facturilor de cazare în .X.-Napoca a unor persoane fizice, angajate ale societății, persoane care se deplasează de la domiciliul acestora la sediul social, în condițiile în care societatea deține un apartament de serviciu.

În ceea ce privește TVA impusă, aferentă cheltuielilor calificate de organul de control ca fiind de protocol, organele fiscale au apreciat în mod eronat asupra nedeductibilității, în condițiile în care, TVA aferentă cheltuielilor de protocol cu deductibilitate limitată a fost calculată în mod greșit, iar atâta vreme cât aceste cheltuieli sunt deductibile, au fost greșit incluse și în baza de impunere pentru TVA.

În cauză s-a dispus efectuarea unui raport de expertiză contabilă, iar la termenul din 13.06.2012, reclamanta și-a precizat acțiunea, în sensul în care, a solicitat anularea parțială a actelor contestate, pentru sumele de .X. lei, impozit pe profit cu majorări aferente de .X. lei și de .X. lei TVA, cu majorări aferente în sumă de .X. lei.

## **2. Hotărârea primei instanțe**

Prin sentința nr. .X. din 27 iunie 2012, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea precizată formulată de reclamanta S.C. .X. SRL în contradictoriu cu pârătele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, în consecință, a dispus:

- anularea parțială a deciziei nr. 22/27.01.2011 emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a deciziei de impunere nr. .X. /30.08.2010 și a RIF nr. .X. /30.08.2010, ambele emise de către pârâta D.G.F.P. .X., pentru sumele de .X. lei, impozit pe profit cu majorări aferente de .X. lei și de .X. lei, TVA, cu majorări aferente în sumă de .X. lei;

- menținerea actele atacate în ceea ce privește sumele de .X. lei, impozit pe profit, cu majorări aferente de .X. lei și .X. lei TVA, cu majorări aferente de .X. lei, stabilite în sarcina reclamantei.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut, în prealabil, că a fost legal sesizată cu privire la toate aspectele ce fac obiectul analizei, inclusiv în privința sumelor pentru care organul de soluționare a contestației a apreciat că nu au fost indicate motivele de nelegalitate, în condițiile în care, pârâtele nu au înțeles să invoce o eventuală inadmisibilitate parțială a acțiunii, iar sumele contestate au făcut obiectul contestației administrative.

Pe fondul cauzei, analizând cele 10 categorii de obligații fiscale suplimentare de plată contestate, prima instanță a reținut următoarele aspecte:

*2.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în valoare de .X. lei și majorările de întârziere de .X. lei, aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei înregistrate drept cheltuieli deductibile integral (cheltuieli de reclamă și publicitate) și considerate de organul de control ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, problema care necesită a fi lămurită este legată de corecta încadrare legală a acestui tip de cheltuieli.*

Organele de inspecție fiscală au considerat că reclamanta a încadrat greșit anumite cheltuieli, în sumă totală de .X. lei, ca fiind de reclamă și publicitate, deductibile integral la calculul impozitului pe profit, în baza art. 21 alin.(2) lit. d) Cod fiscal, reclassificându-le ca și cheltuieli de protocol, cu deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit, în baza art. 21 alin.3 lit.(a) Cod fiscal, având în vedere conținutul acestora precum și faptul că au fost înregistrate în contabilitate pe bază de bonuri de consum semnate de către diverse persoane angajate ale societății, sau în unele cazuri, nesemnate la predător sau la primitor sau direct pe cheltuieli, fără documente justificative în acest sens.

În raport de prevederile art. 21 alin.(2) lit. d) Cod fiscal și de concluziile expertizei efectuat în cauză, instanța de fond a reținut că este corectă calificarea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor în sumă totală de .X. lei înregistrate de reclamantă, ca fiind cheltuieli de reclamă și publicitate și nu este justificată reclassificarea acestora ca și cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, în baza art. 21 alin. (3) lit.a) Cod fiscal.

Totodată, instanța a conchis că nu sunt deductibile cheltuielile în sumă de X lei rezultând un impozit pe profit suplimentar de X lei și majorări de X lei, aspecte cu privire la care nu au fost formulate obiecțiuni de către reclamantă.

Astfel, instanța de fond a constatat că reclamanta a derulat mai multe acțiuni de promovare și publicitate și a utilizat mijloace specifice de informare și atragere a cumpărătorilor, în vederea creșterii vânzărilor, cheltuielile ocazionate de aceste acțiuni/mijloace de promovare fiind înregistrate în evidența contabilă a societății ca și cheltuieli de reclamă și publicitate, în baza documentelor justificative (contractele de distribuție încheiate între SC .X. SRL cu distribuitorii săi care conțin și clauza de publicitate; contracte și facturi privind achiziția diverselor materiale publicitare; facturi și avize de expediție prin care materialele promoționale au fost distribuite clienților; regulamente de organizare privind desfășurarea unor campanii publicitare care prevăd perioada, locul, produsele și bunurile ce urmează a se acorda în scop publicitar; decizii și referate interne privind aprobarea/distribuirea materialelor publicitare).

Abordarea organelor fiscale cu privire la înregistrarea acestor cheltuieli în contabilitate în lipsa unor documente justificative, este excesiv de restrictivă, raportat la diversitatea acțiunilor, bunurilor și serviciilor care fac parte, conform art. 21 alin.(2) lit. d) Cod fiscal, din categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate deductibile la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește documentul,, *bonul de consum nesemnlat la predător sau primitor*" menționat de reclamantă ca document justificativ, instanța a reținut că este nerelevantă constatarea organelor de control, deoarece materialele promoționale sunt înregistrate valoric în evidența contabilă a societății, la data achiziției pe baza facturilor emise de furnizor.

Potrivit programelor de promovare, materialele au fost trimise clienților pe baza avizelor de expediție, iar O.M.E.F. 1850/2004, înlocuit cu Ordinul nr.3512/2008, prevede că avizul de însoțire a mărfii este document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

Așadar, reclamanta a utilizat bonul de consum pentru a centraliza la finele fiecărei luni și pentru a înregistra în evidența contabilă operativă, condusă manual, consumul materialelor promoționale din luna respectivă, transmise la beneficiari pe baza avizelor de expediție, în evidența contabilă fiind înregistrate consumurile de materiale publicitare numai valoric. Cele două documente justificative: avizul de expediție împreună cu bonul de consum, oferă informațiile necesare pentru a le califica ca și documente justificative pentru înregistrarea consumului de materiale promoționale ca și cheltuieli de reclamă și publicitate.

De asemenea, achiziționarea materiale (produse) și servicii destinate difuzării mesajelor publicitare sau pentru a le acorda clienților, sau potențialilor clienți în scopul stimulării vânzărilor, s-a făcut în baza contractelor de achiziție și facturi, prevăzute de reglementările contabile și fiscale în vigoare.

În ceea ce privește transmiterea mesajelor publicitare, societatea a utilizat salarii proprii sau ai clienților cu care a avut, prin contractele de livrare marfă, clauza specială privind publicitatea și nu a utilizat serviciile unui terț - prestator de servicii, așa încât, nu a fost cazul de a încheia contracte privind difuzarea materialului publicitar.

În opinia instanței, modul în care au procedat organele fiscale este greșit, din moment ce, dacă s-a apreciat că reclamanta nu a avut documente justificative corespunzătoare pe baza cărora au fost înregistrate cheltuielile de reclamă și publicitate, dreptul de deducere ar fi trebuit anulat pentru aceste cheltuieli, fiind lipsită de consecvență reclasificarea lor ca și cheltuieli de protocol, deductibile limitat la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care, înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli fără documente justificative atrage anularea deductibilității cheltuielilor respective.

Instanța de fond a luat act și de faptul că în această categorie au fost incluse o serie de sume care nu reprezintă, în fapt, cheltuieli de reclamă, ci sume aferente deplasărilor angajaților proprii ai reclamantei, explicațiile expertului pe marginea acestor aspecte fiind redată în cuprinsul încheierii de ședință de la termenul din 13.06.2012.

*2.2. În privința sumei de X lei și a majorărilor de întârziere de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor de deplasare în sumă totală de X, în această categorie au fost incluse:*

- a) cheltuieli privind cazarea și diurna salariaților proprii care au locul de muncă în teritoriu și care s-au deplasat în interesul serviciului la sediul social din .X. Napoca;*
- b) cheltuieli de deplasare în străinătate, fără ordin de deplasare.*

Atât organul de control cât și cel de soluționare a contestației au reținut, din coroborarea art. 21 alin.(4) lit. f), art. 6 din Legea contabilității 82/1991 și art. 1 și 2 din anexa nr. 1 a OMFP nr. 1580/2004 și OMFP nr.3512/2008, că sunt deductibile cheltuielile efectuate în țară și străinătate dacă realitatea operațiunii se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acesteia în contabilitate pe bază de documente justificative, respectiv ordin de deplasare pentru deplasările interne, întocmit în condițiile legii și decont de cheltuieli pentru cele externe.

Instanța de fond a dat prevalență apărărilor reclamantei, confirmate atât de către prevederile legale incidente, cât și de către expertul numit în cauză, reținând că ambele categorii de cheltuieli prezentate anterior intră în categoria celor deductibile.

a) *În ceea ce privește cheltuielile privind cazarea și diurna salariaților proprii care au locul de muncă în teritoriu*, instanța de fond a luat act de faptul că reclamanta are ca salariați, 11 persoane care își desfășoară activitatea în condiții de mobilitate, ale căror contracte de muncă prevăd că activitatea se desfășoară ” *la sediul clienților*”, fiind menționată doar zona de responsabilitate.

În baza art. 43 și 44 din Codul muncii, rezultă că, în cazul exercitării temporare de către salariați a sarcinilor de serviciu în afara locului de muncă definit în contractual individual de muncă, aceștia se află în delegație și au dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil, fiind astfel nejustificată aprecierea organelor de control cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește conținutul documentului - ordin de deplasare - decont de cheltuieli, organele de control au reținut că nu conține toate informațiile prevăzute de reglementările în vigoare, respectiv, „ nu sunt completate corect sau complet”.

Instanța a constatat că reclamanta a emis carduri bancare business, nominale, cu limită zilnică de tranzacționare, iar potrivit art.27 din Regulamentul Intern, angajații sunt obligați să întocmească săptămânal și să transmită spre aprobare decontul de cheltuieli intern, care practic conține toate documentele justificative aferente cheltuielilor efectuate într-o săptămână, inclusiv diurna dacă în perioada respectivă salariații au fost în delegație. Verificarea și aprobarea cheltuielilor efectuate de salariați se face prin intermediul decontului de cheltuieli, formular intern, care are informațiile prevăzute de reglementările legale, inclusiv rubricile “avans ridicat”, “diferența de primit/restituit”, ordinul de deplasare fiind utilizat pentru efectuarea deplasării salariaților în alte localități decât cele în care este definit locul lor de muncă, conform contractului individual de muncă.

b) *În ceea ce privește cheltuielile de cazare, transport și diurnă pentru deplasări externe*, susținerea reclamantei în sensul că *decontul de cheltuieli este documentul justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de deplasările externe* a fost validată de Decizia nr. 22/27.01.2011 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, cu condiția ca documentul să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Expertul a concluzionat că la baza cheltuielilor privind deplasările externe au stat la bază deconturile de cheltuieli, completate cu toate informațiile prevăzute de reglementările în vigoare, solicitarea organelor de control fiscal ca pentru deplasările externe să fie prezentate ordine de deplasare vizate la destinație, fiind nejustificată.

Pe cale de consecință, instanța de fond a validat poziția reclamantei, astfel cum a fost precizată, în sensul în care, cheltuielile în sumă de X lei au la bază documente justificative pentru deductibilitatea integrală a acestora, *nefiind justificată acțiunea reclamantei pentru suma de X lei, pentru care aceasta datorează un impozit suplimentar de X lei și majorări de X lei.*

În legătură cu aceste sume, instanța a constatat că pârâtele nu au formulat obiecțiuni cu privire la constatările expertului.

*2.3. Cu privire la suma de X lei și majorările de întârziere de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu trainingul de personal efectuate în anul 2005, în sumă totală de X lei.*

Potrivit raportului de expertiză, suma de .X. lei, contestată face parte dintr-un total de .X. lei consemnat în Anexa 6.2 la Raportul de inspecție fiscală și se compune din:

-Factura .X. /04.01.2005 emisă de SC .X. SRL pentru .X. lei, care nu aparține reclamantei și, în consecință nu este justificată înregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, constatare cu privire la care nu au fost formulate obiecțiuni.

- Factura .X. /24.02.2005 emisă de SC .X. SRL pentru .X. lei, care reprezintă refacturarea cheltuielilor de deplasare în Ungaria la firma .X. .X. în baza contractului de prestări servicii privind ținerea contabilității, întocmirea și prezentarea conturilor anuale.

Pentru această sumă există documente justificative, în sensul în care scopul deplasării este expres menționat în ordinul de deplasare, neputând fi contestată deductibilitatea acestei cheltuieli, care a avut ca obiect participarea la o ședință de instruire pe tema închiderii conturilor anuale a responsabilului cu prestarea serviciilor de ținere a contabilității societății, fiind evident o cheltuială în scopul realizării de venituri.

- Factura externă X/09.02.2005 emisă de .X. X Ungaria în valoare de .X. EURO ,din care, pentru training .X. EURO echivalentul a .X. lei.

În speță, suma reținută reprezintă pregătirea personalului realizată în anul 2005 în Ungaria care a avut ca scop implementarea sistemului informatic la sediul societății reclamante și la filiala din România a grupului Tesa Tape.

În acest scop, .X. .X. Ungaria a încheiat cu SC .X. SRL, la data de 23 iulie 2004, un contract de implementare a programului informatic.

Expertul a indicat că sistemul informatic SAP este utilizat în toate filialele grupului, iar din contractul menționat reiese că serverul necesar funcționării aplicației la filialele din Ungaria și Romania se afla instalat la filiala din Ungaria.

La data de 01.01.2005, s-a încheiat contractul între .X. .X. Ungaria și .X. SRL România, prin care .X. .X. s-a angajat să refactureze serviciile furnizate de X .X. în legătură cu sistemul informatic SAP, la un tarif de X EUR/zi pentru instruirea personalului pentru exploatarea aplicației.

Nu poate fi contestată utilitatea unui sistem informatic și necesitatea instruirii personalului în vederea exploatării lui în condiții corespunzătoare, drept urmare, cheltuielile ocazionate de pregătirea personalului pentru exploatarea sistemului informatic al societății sunt cheltuieli deductibile, cu atât mai mult cu cât oportunitatea acțiunilor de pregătire profesională este în competența exclusivă a societății.

În concluzie, instanța a constatat că sunt deductibile cheltuieli cu trainingul de personal efectuate în anul 2005, în sumă totală de .X. lei, cheltuieli cu servicii diverse în sumă de X lei (.X. + X) și cheltuieli cu trainingul personalului pentru suma de .X. lei. Dintre acestea, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor cele în cuantum de X lei (X), deductibile la calculul impozitului pe profit.

Este nedeductibilă suma de X lei pentru care reclamanta datorează impozit de X lei și majorări de X lei.

2.4. Pentru suma de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă totală de .X. lei, pârâtele au imputat reclamantei faptul că nu deține documente justificative.

Pentru anul 2005, organele de control au susținut că reclamanta nu a putut justifica cu foi de parcurs consumul de combustibil auto, iar achiziția combustibilului nu a putut fi justificată cu documente care să aibă înscrise datele de identificare ale societății.

Pentru anul 2009, organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuieli cu combustibilul auto în suma de X lei, pe motiv ca persoanele pentru care se înregistrează consumul de combustibil nu au funcția de agenți de vânzări, încălcându-se prevederile art. 145<sup>1</sup> din HG 488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Reclamanta a arătat că, până la apariția OUG 34/2009, cheltuielile cu deplasările auto efectuate de persoane cu funcții de conducere nu trebuiau justificate cu foi de parcurs, fiind suficientă justificarea lor cu bonuri fiscale. Pentru anul 2009, a arătat că existau atât foi de parcurs pentru cheltuielile cu autoturismele agenților de vânzări ai societății, cât și fișa postului acestora, de unde rezultă că aceștia aveau calitatea de agenți de vânzări și deci utilizau autovehiculele societății în scopul realizării de venituri.

Potrivit raportului de expertiză, pentru societățile care acordă autovehiculele ca și dotări necesare unor salariați încadrați ca agenți de vânzări, reprezentanți comerciali sau alte funcții a căror responsabilități necesită utilizarea autoturismului pentru deplasări la clienți, justificarea consumului de carburanți poate fi făcută în baza reglementarilor interne ale fiecărei societăți, foaia de parcurs nefiind un document obligatoriu reglementat de legislația contabilă și fiscală în vigoare.

În anul 2005, perioada de referință, sunt aplicabile prevederile OMF 903/2002 conform cărora, bonul fiscal de achiziție combustibil poate fi considerat document justificativ pentru înregistrarea consumului de combustibil în evidența contabilă.

Referitor la condiția privind aplicarea, pe verso, a ștampilei furnizorului și a datelor de identificare ale cumpărătorului, instanța de fond a constatat că expertul în mod corect a reținut că *motivul pentru care organele de control au respins dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul nu a fost lipsa bonului fiscal* privind achiziția combustibilului completat cu datele de identificare a cumpărătorului, ci lipsa foilor de parcurs pentru autoturismele utilizate de directori în anul 2005 și contestarea activității de agent comercial pentru persoanele încadrate pe funcția de inginer, în anul 2009. Ca atare, orice alte aspecte invocate ulterior nu pot luate în considerare.

Pe de altă parte, pentru anul 2005, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile doar o parte din cheltuielile aferente consumului de combustibil, respectiv pentru autoturismele utilizate de directorul general și directorii de vânzări. Or, bonurile de achiziție pentru autoturismele utilizate de directori conțin aceleași elemente ca și bonurile



de achiziție pentru alte persoane din activitatea comercială, care în plus, având pe lângă bonul de achiziție combustibil și foi de parcurs, au fost acceptate de organele de control.

În concluzie, în anul 2009, reclamanta a respectat prevederile OUG 34/2009 de modificare a Codului fiscal în sensul că a exclus de la deducere, atât la calculul impozitului pe profit cât și la TVA, achizițiile de combustibil pentru personalul administrativ.

Ca atare, instanța de fond a constatat că sunt reale susținerile reclamantei legate de faptul că a înregistrat consumul de combustibil pe baza bonurilor fiscale de achiziție combustibil și a foilor de parcurs în cazul personalului de execuție din vânzări, iar bonurile fiscale au menționat informațiile necesare pentru calificarea acestor documente ca și documente justificative de înregistrare în contabilitate a consumurilor de combustibil. Pentru justificarea cheltuielii cu consumul de combustibil efectuat de mașina de serviciu a directorului general și directorilor de vânzări, s-a utilizat bonul fiscal de achiziție a combustibilului completat cu toate informațiile solicitate de reglementările în vigoare, fără să se utilizeze și foaia de parcurs, ceea ce nu afectează însă tratamentul fiscal al acestor sume, din punct de vedere al deductibilității lor.

În ceea ce privește consumul de combustibil al persoanelor încadrate pe alte funcții decât agenți comerciali, examinând fisele de post a persoanelor în cauză (care sunt încadrate ca și ingineri de cercetare în știința materialelor, inginer autovehicule), expertul a constatat că ele au fost încadrate ca reprezentanți comerciali, responsabili, în mod specific, cu efectuarea de vizite la clienții noi și vechi, aceștia beneficiind, conform contractelor de muncă, de mașini de serviciu.

În ceea ce privește consumul de combustibil realizat de directorul general în anul 2009, expertul a reținut că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor, deoarece nu se respecta prevederile art. 21 al 4 lit. t) Cod fiscal, forma modificată.

Deoarece reclamanta a aplicat cu întârziere prevederile legale, ulterior înregistrării cheltuielii în contabilitate, a rezultat temporar o bază diminuată pentru calculul impozitului pe profit în trim. II 2009 cu regularizare în trim. IV 2009.

În concluzie, cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de .X. lei, au la baza documente justificative pentru deductibilitatea integrală a acestora, sumă compusă din X lei, cheltuieli înregistrate în anul 2005 și X lei, cheltuieli înregistrate în anul 2009.

Întrucât reclamanta a aplicat cu întârziere prevederile art. 21 al 4 lit. t) Cod fiscal, în cazul unor cheltuieli din 2009, ulterior înregistrării cheltuielilor în contabilitate, a rezultat temporar o bază diminuată pentru calculul impozitului pe profit în trim. II 2009, cu suma de X lei, ce a fost regularizată în tr. IV 2009. Pentru aceasta întârziere, reclamanta datorează un impozit pe profit de X lei și dobânzi de X lei (92 zile în perioada 25.07.2009 și 25.10.2009).

*2.5. Cu privire la suma de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent înregistrării în contabilitate a unor facturi ulterioare bilanțului, poziția organelor fiscale a fost validată de către expert și având în vedere faptul că reclamanta a achiesat susținerilor acestuia, nu se mai pune în discuție acest aspect.*

*2.6. Cu referire la sumele dublate și triplate în anexele RIF, instanța de fond a constatat, în primul rând, că deși aceste susțineri au fost respinse ca nemotivate de către ANAF, în precizarea la contestație s-au indicat sumele dublate, iar organul de*

soluționare a contestației ar fi trebuit să procedeze la verificarea acestora și să se pronunțe în fond și asupra acestui punct al contestației.

Reclamanta a constatat ca în RIF unele sume cu care a fost majorată baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe profit suplimentar, au fost luate în considerare de două sau trei ori.

Conform constatărilor expertului, confirmate de instanță, în anexele la raportul de inspecție fiscală au fost identificate sume care se repetă, ceea ce a condus la majorarea nejustificată a bazei impozabile cu suma de X lei, datorită faptului că informațiile nu sunt prezentate riguros și cronologic pe fiecare document, în funcție de data operațiunii. Unele informații sunt preluate din documentul justificativ primar și, în același timp sunt preluate prin luarea în considerare a unor sume centralizate din fișele conturilor de cheltuieli în care au fost înregistrate, în alte cazuri fiind luate în calcul atât factura de achiziție, cât și bonul de consum.

*2.7. În ceea ce privește suma de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent unor cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și a unor cheltuieli de sponsorizare*

Cheltuielile considerate nedeductibile în cadrul acestei categorii pentru perioada 2005 – 2009, sunt în sumă de X lei, din care X lei reprezintă sumele dublate, prezentate la punctul anterior.

Autoritatea fiscală a respins contestația pentru aceste sume ca fiind nemotivată, însă ele reprezintă cheltuieli de training, marketing, protocol, cărți de vizită, o serie de sume imputate și recuperate de la angajați, cheltuieli sociale, toate prezentate confuz în raport.

Având în vedere natura lor, instanța a constatat că, în realitate, au fost contestate motivat, pe diferitele categorii din care fac parte, cu motivările prezentate anterior.

Din totalul sumei contestate, de X lei, experții au considerat nejustificată măsura organelor fiscale de a considera nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuieli în sumă de X lei și au confirmat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuieli în sumă de X lei.

Organele de control au considerat că sunt aferente unor cheltuieli de protocol și/sau cheltuieli nedeductibile: excursiile (servicii turistice) în străinătate pentru angajații SC .X. SRL și pentru familiile acestora (în Grecia, Tenerife, Malta, Mexic, etc.).

În opinia organului fiscal, serviciile turistice, inclusiv transportul pentru angajații .X. nu sunt cheltuieli sociale, chiar dacă sunt cuprinse în Regulamentul TESA, deoarece aceste cheltuieli nu se includ în prevederile art. 21 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 modificată și republicată, acestea fiind reîncadrate ca și cheltuieli de protocol.

Nici cheltuielile aferente deplasării în Germania în anul 2007 pentru mai mulți angajați ai X SA, suportate de către SC .X. SRL nu sunt cheltuieli care sunt în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește serviciile turistice externe pentru familiile salariaților, expertul a constatat că aceste cheltuielile au fost recuperate de la salariați în aceeași luna în care au fost înregistrate (înregistrarea deciziilor de imputare în contabilitate prin nota

contabila debitori cu venituri impozabile), ca atare, nu se justifica includerea acestor cheltuieli ca și nedeductibile.

În baza regulamentului intern și contractului colectiv de munca, cheltuielile privind costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, fac parte din categoria cheltuielilor sociale reglementate de art. 21 alin (3) lit. c) din Codul fiscal.

Deplasările în Tenerife ale salariaților .X. s-au făcut pentru participarea la conferința anuală de vânzări (2006 și 2007) organizată la nivelul grupului și au avut la baza invitațiile, aprobarea conducerii și deconturile de cheltuieli externe, iar deplasarea în Grecia a fost înregistrată ca și cheltuială cu acțiunile sociale reglementate de art. 21 alin (3) lit. c) din Codul fiscal.

Totodată, deplasarea în Mexic a fost tratată ca nedeductibilă, conform registrului fiscal al societății.

Pe de altă parte, instanța a reținut că încadrarea unor cheltuieli efectuate pentru salariați în categoria cheltuielilor de protocol nu este justificată, deoarece nici o reglementare nu permite posibilitatea efectuării unor cheltuieli de protocol pentru salariații proprii.

În ceea ce privește cheltuielile de transport aferente deplasării în Germania în anul 2007, a mai multor angajați ai .X. SA, ele au fost agreeate prin protocolul încheiat între cele două societăți, scopul deplasării fiind testarea unor produse TESA la locul fabricației acestora, de către reprezentanții X SA. Cum .X. SA este client semnificativ al SC .X. SRL, vânzările SC .X. SRL către .X. SA în anul 2007 fiind de .X. lei, instanța a validat poziția expertului conform căreia nu este justificată susținerea organelor de control că aceste cheltuieli nu au fost făcute în scopul realizării veniturilor.

De asemenea, este lipsită de suport legal neacceptarea unor cheltuieli efectuate de o societate comercială ca fiind în scopul realizării veniturilor, cum ar fi:

- achiziția cartșilor de vizită pentru salariați;
- cheltuieli sociale prevăzute în Regulamentul intern al societății;
- cheltuieli deplasare;
- cheltuieli de promovare și publicitate.

În concluzie, instanța de fond a constatat că s-a aplicat corect nedeductibilitatea unor cheltuieli înregistrate de societate pe perioada supusă controlului, cheltuieli în baza cărora prin raportul de inspecție fiscală s-au calculat impozit pe profit în sumă de X lei (calculat la baza de .X. lei) și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Nu s-a aplicat corect nedeductibilitatea unor cheltuieli pentru suma de X lei rezultând impozit pe profit suplimentar nejustificat în suma de X lei și majorări aferente de X lei.

*2.8. Cu privire la suma de .X. lei și majorările de întârziere de .X. lei, reprezentând TVA aferent facturilor reprezentând contravaloarea chiriei spațiului închiriat*

În perioada 01.01.2005 – 28.02.2009, SC .X. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, pe care organele de inspecție fiscală nu au acceptat-o la

deducere, considerând că o parte a serviciilor facturate reprezintă chirie pentru diverse spații iar furnizorul nu a depus notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit.k din Codul fiscal, aplicabile în perioada mai – decembrie 2006, ale art. 141 alin. 2 lit.e) și alin.(3) pentru perioada de după 01.01.2007 și prevederile pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Reclamanta a adus în susținerea contestației notificarea nr. .X. /09.09.2010 prin care S.C. .X. SRL (schimbarea denumirii S.C. .X. SRL de la 03.03.2010) a optat pentru taxare, de la 01.12.2004, pentru bunul imobil din localitatea .X., Hala X ,X , relevând că legiuitorul a prevăzut expres că depunerea cu întârziere a notificării nu poate anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, conform HG 44/2004, modificată prin HG 1579/2007.

În acest sens, au fost menționate și prevederile art.I, lit.e, pct.38 din HG 1620/2009.

Având ca reper dispozițiile legale anterior citate, instanța de fond a constatat că obiectul contractului încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL, la 01.12.2004, este încredințarea de către .X. începând cu 01.01.2005 firmei .X. , a depozitării și a distribuției produselor în condițiile stabilite prin contract, în anexa 1 la contract fiind prevăzute prețurile pentru serviciile agreeate.

și anume:

În baza contractului, SC .X. SRL a facturat lunar serviciile prestate și anume: servicii de depozitare și servicii de logistică.

Expertul a arătat că serviciile prestate de .X. SRL nu sunt servicii pure de închiriere, ci sunt servicii de depozitare care presupun oferirea, pe lângă spațiul necesar depozitării mărfurilor și a unor servicii de administrare și manipulare stoc marfă. În fundamentarea prețului serviciilor prestate de .X. SRL, este folosită noțiunea de chirie doar ca o parte componentă a unui serviciu complex oferit de prestator. Nicio factură emisă de .X. SRL nu consemnează servicii de închiriere spațiu.

De asemenea, expertul a arătat că interpretarea organelor fiscale, în sensul că serviciile facturate reprezintă servicii de închiriere, s-a bazat pe faptul că în evidența contabilă a reclamantei sumele facturate sub denumirea de „servicii depozitare” și o parte a sumelor facturate sub denumirea de „servicii logistică TESA”, au fost înregistrate în contul contabil 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile".

În opinia instanței, independent de această problemă, impunerea sumei cu titlu de TVA este greșită, deoarece, dacă se achiesează la poziția susținută în principal de către expert, contractul nu este unul de închiriere imobile, scutit de TVA, serviciile de natură complexă prestate în favoarea reclamantei în baza contractului neintrând sub incidența textelor legale invocate de pârâte.

În ipoteza contrară, își găsesc aplicare textele invocate în susținerea cererii, în sensul în care depunerea cu întârziere a notificării nu afectează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, înregistrarea acesteia fiind permisă chiar în cursul inspecției fiscale.

Pentru a aprecia astfel, instanța a luat act de faptul că este necesară analizarea legislației în vigoare în perioada în care petenta a beneficiat de servicii de închiriere a bunului imobil, observându-se că aplicarea regimului de taxare a operațiunilor de închiriere respective a intrat sub incidența unor reglementări succesive, de ordin procedural, în ce privește notificarea la organul fiscal a opțiunii de taxare a acestor operațiuni.

Conform prevederilor pct. 42 la Titlul V din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 republicată, până la data de 01.01.2007, regimul de taxare al operațiunilor de închiriere imobile presupunea depunerea notificării și se exercita de la data înscrisă în aceasta, care putea fi și anterioară înregistrării notificării.

Prin H.G. nr. 1861/21.12.2006, prevederile menționate s-au modificat în sensul că de la 01.01.2007, opțiunea se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare. Aceste prevederi au fost valabile doar în decursul anului 2007.

Prin H.G. nr. 1579/19.12.2007 privind completarea și modificarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, începând cu data de 01.01.2008, se revine la prevederile anterioare, potrivit cărora opțiunea se va exercita de la data înscrisă în notificare. Petenta subliniază în mod corect faptul că în această hotărâre se menționează faptul că „[...] Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.[...]”.

Instanța a apreciat ca fiind corectă poziția exprimată de către reclamantă, în sensul în care își găsește incidența în speță principiul aplicării imediate a normelor de procedură, care este general valabil, chiar dacă aspectele de drept material la care se referă sunt anterioare modificării normei procedurale.

Dreptul material statuează că aceste operațiuni sunt, în principiu, scutite de TVA, conferind însă posibilitatea optării pentru un regim de taxare, cerința procedurală pentru exercitarea acestui drept de opțiune fiind notificarea adresată organelor competente.

Însă, forma și efectele notificării, ca act de procedură, sunt guvernate, în opinia instanței, de legea în vigoare la momentul formulării ei, norma procedurală anterioară neputând ultraactiva, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens.

O altă interpretare ar lipsi de efecte juridice prevederea legală conform căreia depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, relevant fiind și faptul că legiuitorul nu a circumstanțiat aceste dispoziții, în sensul în care ele privesc doar operațiunile derulate începând cu data de 1 ianuarie 2008.

Dreptul material la opțiune al locatorului era actual atât la momentul încheierii contractului, cât și la cel al depunerii notificării, fiind exprimat tacit prin emiterea unor facturi cu TVA, iar data nașterii lui este stabilită, conform normelor procedurale, prin notificare, cu atât mai mult cu cât operațiunile de închiriere a imobilelor respective se aflau în derulare la data intrării în vigoare a prevederilor pct. 38, alin. 3 din Normele Metodologice date în aplicarea art.141 alin. 3 din Codul Fiscal, iar normele procedurale respective sunt date pentru aplicarea unor prevederi legale de drept substanțial reglementate de Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, care nu s-au modificat în perioada 2007-2008.

Așa fiind, ele sunt aplicabile și operațiunilor de închiriere în derulare în perioada 2007-2008 și, prin urmare, furnizorul avea dreptul să notifice organului fiscal și operațiunile de închiriere pentru care au aplicat regimul de taxare, anterior momentului depunerii cererii.

Nu se poate susține cu temei că legea nouă retroactivează, deoarece ceea ce se discută nu este o situație aparținând trecutului ale cărei efecte au fost consumate pe deplin, ci o stare de fapt rezultată din închirierea cu TVA a unor imobile, ce s-a perpetuat în timp, fiind și în prezent actuală și care, în mod firesc, ar trebui să fie reglementată de legea nouă de procedură, sub aspectul notificării acestora.

În baza celor menționate, instanța a apreciat că notificarea depusă de către reclamantă îndeplinește toate condițiile legale pentru a justifica aplicarea regimului de taxare în cazul serviciilor de închiriere prestate de către SC .X. SRL, pentru care organele fiscale au refuzat deducerea taxei.

În sprijinul argumentelor prezentate, instanța a reținut și jurisprudența comunitară, relevante în acest sens fiind cazurile C-268/83 și C-494/04, unde s-a statuat că notificarea taxării unor operațiuni nu este apreciată ca cerință de validitate, în scopul de a obține autorizarea organelor în drept, ci de a aduce măsura la cunoștința autorității fiscale, în scopuri statistice, pentru a evita evaziunea fiscală, concluzia fiind că, depunerea cu întârziere a notificării nu echivalează cu lipsa acesteia.

De asemenea, instanța a apreciat că refuzul de recunoaștere a dreptului de deducere pe motiv că reclamanta nu a fost în măsură să prezinte în timpul controlului, notificarea întocmită de locator nu are nici un suport legal, neexistând stabilită o astfel de obligație în sarcina locatarului.

Ca atare, toate aceste considerente sunt valabile, în opinia instanței, pentru identitate de rațiune, și în cazul în care notificarea a fost depusă după finalizarea inspecției fiscale, dar înainte de soluționarea contestației, o altă interpretare fiind de natură să ateste un formalism excesiv și nejustificat, cu atât mai mult cu cât în cauză nu au fost contestate afirmațiile conform cărora SC .X. SRL nu este proprietarul spațiilor în litigiu, acestea fiind închiriate de la SC X SRL, în calitate de proprietar, care și-a exprimat opțiunea de taxare, de la data de 15.03.2000, prin notificarea depusă la Administrația Finanțelor Publice .X. Napoca sub nr. X/04.05.2006.

*În concluzie, deducerea TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. SRL a fost corectă pentru sumele pentru care autoritatea fiscală a calculat TVA nedeductibil de .X. lei și majorări de întârziere de .X. lei.*

2.9. *Cu referire la suma de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferent serviciilor de cazare, instanța de fond a constatat că organele de control au considerat că societatea reclamantă a dedus în mod eronat TVA aferentă facturilor de cazare în .X. a unor persoane fizice, angajate la SC .X. SRL, persoane care se deplasează de la domiciliul acestora la sediul social, în condițiile în care societatea deține un apartament de serviciu.*

În susținerea acestui punct de vedere s-a arătat că deducerea TVA nu este admisibilă, deoarece "din analiza facturilor de cazare nu rezultă dacă aceste servicii achiziționate au legătură cu activitatea societății, dacă au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile".

În raportul de expertiză, s-a arătat că, pentru suma totală de X lei reprezentând servicii de cazare (deplasare) analizată la pct. 2, prezentat anterior, din sumarul acestor cheltuieli a rezultat că TVA aferentă sumei contestate este de X lei și nu .X. lei, cum a susținut reclamanta.

În concluzie, instanța a constatat că *TVA este dedusă corect de reclamantă pentru suma de .X. lei și nu este dedusă corect pentru suma de X lei din totalul TVA de .X. lei. Majorările aferente sumei TVA contestate de .X. lei sunt de .X. lei, din care nu se justifică ca fiind datorată suma de .X. lei, corespunzător TVA de .X. lei, corect dedusă de reclamantă.*

Astfel, cheltuielile de transport și cazare efectuate de către salariați reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, pe baza documentelor justificative, potrivit legii, în conformitate cu prevederile art. 21 alin (4) lit. f) Cod fiscal. În cazul reclamantei, cheltuielile de transport și cazare pentru salariații trimiși în delegație au la bază documentele justificative prevăzute de reglementările în vigoare.

În ceea ce privește diferența TVA de X lei, până la .X. lei, instanța a reținut că, în raportul inițial, expertul a arătat că ea nu face obiectul expertizei, apreciere asupra căreia s-a revenit ulterior, prin răspunsul la obiecțiuni fiind analizată situația tuturor sumelor impuse cu acest titlu, așa cum se va arăta în cele ce urmează.

*2.10. Cu privire la suma de .X. lei și majorările aferente în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor calificate de organul de control ca fiind de protocol, analizate conform pct. 1 din hotărâre, și aceste aspecte au fost analizate separat de către expert, în sensul în care, prin raportul inițial s-a indicat că TVA aferentă acestui tip de cheltuieli este în sumă de .X. lei și nu .X. lei.*

Având ca reper considerentele prezentate la punctul anterior, instanța a constatat că T.V.A. a fost dedusă corect de reclamantă pentru suma de .X. lei și nu se justifică decizia organelor de control de a considera nedeductibilă această sumă. Majorările aferente sumei TVA, de .X. lei aferentă cheltuielilor de reclamă și publicitate reclasificate ca și cheltuieli de protocol, sunt de .X. lei, nedatorate.

În ceea ce privește diferența de .X. lei, aceasta a făcut obiectul analizei expertului prin răspunsul la obiecțiuni, unde s-a arătat că datorită unor inadvertențe între informațiile prezentate la obiectivul (1), respectiv (2) la care s-a referit reclamanta în formularea obiectivelor (9) și (10) și sumele contestate, a fost analizată doar parțial baza de date pentru stabilirea TVA datorată de reclamantă, presupunându-se că diferențele între sumele identificate de experți în cadrul obiectivelor (1) respectiv (2) și sumele contestate de reclamantă la obiectivele (9) și (10), nu fac obiectul expertizei.

Având însă în vedere că inadvertențele în formularea obiectivelor expertizei s-au datorat faptului că anexele la raportul de inspecție fiscală nu au fost întocmite separat pe fiecare tip de cheltuială pentru a putea fi identificată componenta sumelor consemnate în raportul de inspecție fiscală cu cele prezentate detaliat în anexe, în răspunsul la obiecțiuni a fost analizată și situația sumei de .X. lei TVA și .X. lei majorări TVA, iar urmare a aplicării principiilor și liniilor directoare expuse în cele ce preced, s-a ajuns la concluzia conform căreia nu sunt datorate nici sumele:

- de .X. lei, din totalul de .X. lei, impus pe considerentul efectuării unor cheltuieli care nu sunt aferente activității, conform celor prezentate în anexa 3 a raportului depus inițial;

- de .X. lei, TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul, conform anexei patru la raportul inițial;

- de .X. lei, aferentă achiziționării altor materiale promoționale neprezentate anterior, conform anexei 5 a aceluiași raport;

- de .X. lei, aferentă unor cheltuieli diverse, prezentate în anexa șase a raportului inițial;

- de .X. lei, din totalul de .X. lei, aferentă cheltuielilor de protocol angajate peste limita admisă de 2%, conform anexei șapte a aceluiași raport, organul de control aplicând în mod eronat TVA la toate cheltuielile de protocol, nu numai la depășire;

- în fine, expertul a constatat că este legală impunerea sumei de .X. lei, conform situației prezentate în anexa opt a raportului depus inițial.

### **3. Recursurile exercitate în cauză**

Ambele părți au atacat cu recurs sentința menționată, solicitând modificarea ei în sensul respingerii acțiunii reclamantei.

*3.1. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. ( în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) și-a întemeiat calea de atac pe prevederile art. 304 pct. 8 și 9 Cod procedură civilă, arătând că instanța de fond, deși analizează în mod punctual categoriile de obligații fiscale suplimentare de plată, în ordinea redată în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației, își însușește aproape integral concluziile raportului de expertiză administrat în cauză și în consecință alătură în mod nejustificat apărările formulate de instituție.*

În motivarea recursului său, autoritatea fiscală a combătut considerentele reținute de instanță pentru fiecare dintre debitele anulate, reluând în mare măsură argumentele pe care s-au întemeiat actele administrative fiscale contestate.

În esență, acestea sunt următoarele:

-În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit cu majorări de întârziere de .X. lei, aferent cheltuielilor înregistrate drept cheltuieli de reclamă și publicitate, recalificate de inspecția fiscală drept cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal , pentru că produsele utilizate nu au legătură cu activitatea societății și nu au fost distribuite în scopul realizării de venituri, în scopul popularizării societății, produselor și serviciilor acesteia, în baza unui contract scris.

- În privința sumei de .X. lei și a majorărilor de întârziere de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor de deplasare în sumă de .X. lei nu împărtășește optica instanței de fond pentru că societatea verificată nu a făcut dovada necesității prestării serviciilor de cazare și a transportului către unele destinații și nu a prezentat documente justificative care să respecte prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

- Cheltuielile cu trainingul de personal efectuate în anul 2005 nu se încadrează în prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, pentru că au fost înregistrate în baza a trei facturi, emise de trei furnizori, iar nu doar de x .X. Ungaria și nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri prin programe de pregătire a personalului angajat.



- Suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu *combustibilul* pentru care societatea verificată pe lângă faptul că nu poate justifica consumul combustibilului conform foilor de parcurs care există doar pentru doua persoane angajate ale SC .X. SRL, nici nu are înscrise datele de identificare ale societății SC .X. SRL(OMFP 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile în vigoare pentru anul 2005 și ulterior OMEF 3512/2008 privind documentele financiar contabile în vigoare pentru anul 2009).

- Cu privire la sumele pretins a fi dublate sau triplate în anexele raportului de inspecție fiscală, nu s-a făcut în nici un fel dovada celor susținute de intimata – reclamantă.

- În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cu majorări e întârziere în sumă de .X. lei, s-a stabilit greșit deductibilitatea cheltuielilor care au stat la baza calculării obligației fiscale, deoarece nu sunt cheltuieli efectuate de societate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art. 21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.

- Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă facturilor pentru chiria spațiului închiriat, cu majorări de întârziere în sumă de .X. lei agentul economic verificat nu poate face dovada privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere de bunului imobil exercitată de către locator, deoarece acestea nu au depus la organele fiscale competente notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin.2 lit k) din Legea 571/2003/R cu modificările și completările ulterioare.

- Cu referire la suma de .X. lei și majorări de întârziere de .X. lei reprezentând tva aferent serviciilor de cazare în mod eronat a reținut instanța de fond, bazându-se pe constatările din cuprinsul raportului de expertiză ca tva aferentă sumei contestate la obiectivul (2) este de .X. lei, aceasta fiind de fapt în sumă de .X. lei.

- Suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă cheltuielilor calificate de organul de control ca fiind cheltuieli de protocol cu

deductibilitate limitată, nu reprezintă TVA aferentă facturilor analizate la primul obiectiv al expertizei, ci o sumă distinctă, care de fapt nu a fost contestată.

**3.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală** a invocat prevederile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, arătând că, prin hotărârea atacata, instanța de fond, în mod greșit a admis, în parte, acțiunea formulată de reclamantă, în condițiile în care soluția acesteia s-a bazat pe simple aprecieri, care fie sunt în contradicție cu prevederile legale incidente în cauză (instanța ignorându-le în întregime), fie se fundamentează pe o greșită aplicare a legii.

Structura și dezvoltarea criticilor formulate pentru fiecare dintre debitele fiscale anulate sunt asemănătoare motivării celuilalt recurs, prezentate la pct. 3.1., motiv pentru care nu vor mai fi reluate în detaliu argumentele comune.

Motivele invocate de Agenția Națională de Administrare Fiscală diferă doar ceea ce privește impozitul pe profit în suma de .X. lei și obligațiile fiscale cuantum de .X. lei, în sensul că deși, cererea de chemare în judecată cât și contestația administrativă a fost nemotivată, instanța de fond s-a pronunțat asupra acestor capete de cerere și a anulat actele administrative pe baza constatărilor expertului contabil și a unei cereri precizatoare depuse după prima zi de înfățișare care nu a fost comunicată niciodată Agenției Naționale de Administrare Fiscală .

#### **4. Apărările intimatei**

Prin întâmpinarea depusă la dosar, S.C. .X. S.R.L. a răspuns pe larg tuturor argumentelor recurentelor, adăugând că acestea reiterează poziția pe care au avut-o prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. din data de 30.08.2010, prin Decizia de impunere nr. .X. /30.08.2010 și prin întâmpinările depuse în cauză, fără să aducă, prin recursurile formulate, alte critici decât cele deja expuse și la care s-a răspuns prin acțiunea formulată, poziție reținută și de expertiza contabilă efectuată în cauză.

### **5.Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor**

Examinând cauza prin prisma motivelor formulate de recurentele – pârâte și a prevederilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursurile nu sunt fondate.

Intimata – reclamantă a investit instanța de contencios administrativ și fiscal, pe calea prevăzută în art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală, cu o acțiune prin care a solicitat anularea parțială a Deciziei nr. 22/27.01.2011 a Agenției Naționale de Administrare fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, comunicată în 01.02.2011, anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X. /30.08.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 30.08.2010, cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite de către inspectorii fiscali în sumă totală de .X. lei ( .X. lei debit calculat și .X. lei majorări), reprezentând impozit pe profit, TVA, majorări de întârziere și penalități, în baza art. 8,10,11,12,13 din Legea 554/2004 și art. 218 alin.(2) din OG 92/2003, pentru sumele detaliate în cuprinsul cererii.

Soluția primei instanțe, de admitere a acțiunii și anulare parțială a actelor administrativ – fiscale, reflectă interpretarea și aplicarea corectă a prevederilor legale pertinente cauzei în raport cu starea de fapt fiscală reținută, sentința analizând punctual, cu argumente de fapt și de drept, legalitatea fiecăreia dintre obligațiile fiscale supuse contestării.

Întrucât expunerea considerentelor sentinței atacate, cuprinsă în pct. 2 al prezentei decizii, cuprinde ample trimeri la elementele probatorii și la prevederile legale aplicabile pentru fiecare dintre categoriile de debite, iar motivarea recursurilor a fost structurată, de asemenea, corespunzător sumelor stabilite prin actele administrative fiscale deduse judecății, Înalta Curte apreciază că în contextul cercetării recursurilor nu se impune reluarea tuturor aspectelor examinate de instanța de fond, argumentele punctuale fiind însușite și de instanța de control judiciar.

În dezlegarea pe care a dat-o chestiunilor de drept în dispută, judecătorul fondului a avut în vedere expertiza judiciară contabilă și fiscală, probă administrată conform art. 201 Cod procedură civilă, conținând o opinie de specialitate asupra unor împrejurări de fapt, pe care instanța a supus-o propriei evaluări, în coroborare cu celelalte probe ale cauzei. Concluziile expertizei ar putea fi înlăturate doar pe baza unor probe contrare cu o suficientă consistență, iar nu prin simple afirmații sau interpretări proprii ale uneia dintre părți.

Or, recurentele pârâte nu au formulat critici consistente cu privire la interpretarea dată de instanță asupra normelor de drept și cu privire la opinia de specialitate a expertului, ci s-au limitat la a relua argumentele reținute în actele administrative – contestate, arătând că acestea diferă de optica instanței de fond.

Abordarea autorităților fiscale acordă prioritate unor elemente de formă, se îndepărtează de la scopul legii și contravine principiilor generale de conduită în

administrarea creanțelor fiscale, prevăzute în art. 6 și 12 din Codul de procedură fiscală, care impun aprecierea relevanței stărilor de fapt fiscale în ansamblul lor și adoptarea cu bună credință a unei soluții legale adecvate, care să nu depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivului de a preveni și înlătura prejudicierea bugetului public.

În acest context Înalta Curte reține că neluarea în considerare a tuturor probelor administrate în faza judiciară, potrivit art. 167 și următoarele Cod procedură civilă ar lipsi de conținut și efectivitate contenciosul actelor administrative – fiscale, reglementat de art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală prin trimiterea la Legea nr. 554/2004.

În fine, nici motivul de recurs privind nemotivarea contestației administrative pentru obligațiile fiscale menționate la pct. 10 din recursul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. (TVA în sumă de .X. lei, cu majorările aferente) și pct. 10 din recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (impozit pe profit în sumă de .X. lei), nu poate fi reținut ca fiind întemeiat, pentru că în cadrul contestației formulate potrivit art. 205 (fostul art. 175) din Codul de procedură fiscală au fost vizate toate sumele din decizia de impunere pe care contestatoarea le-a considerat lipsite de bază legală și vădit netemeinice, efect al interpretării greșite a unor norme fiscale.

Având în vedere toate considerentele expuse, în temeiul art. 312 alin. (1) Cod procedură civilă, Înalta Curte va respinge recursurile, ca nefondate, nefiind identificate motive de reformare a sentinței, potrivit art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 sau art. 304 pct. 9 și 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

#### **PENTRU ACESTE MOTIVE**

#### **ÎN NUMELE LEGII**

#### **DECIDE:**

Respinge recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. .X. din 27 iunie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 7 februarie 2014.

**JUDECATOR,**

x

**JUDECATOR,**

x

**JUDECATOR,**

x

**MAGISTRAT ASISTENT,**

x

x