

CURTEA DE APEL ....  
CONTENCIOS ADMINISTRATIV

DECIZIE Nr. 1455/2011  
Sedinta publică de la 20 decembrie 2011

Completul compus din:

președinte:

Judecător:

Judecător:

Grefier:

Pe rol find judecarea cauzei de contencios administrativ și fiscal privind pe recurenta SC ..... SRL in contradictoriu cu intimata Directia Generală a Finantelor Publice ....., având ca obiect recurs împotriva sentinței civile nr..../19.09.2011 pronunțate de Tribunalul .....

La apelul nominal facut in ședinta public, se constată lipsa partilor.  
Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care arată că actele și lucrarile dosarului au fost verificate în ședinta publică din 15.12.2011, concluziile find cuprinse in încheierea de ședinta din acea zi.

Din lipsă de timp pentru deliberare și pentru a se da părților posibilitatea de a depune concluzii sense, s-a amânat pronuntarea pentru astăzi, 20.12.2011.

Curtea de Apel,

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele

Pe rolul Tribunalului ....., la nr. ---/89/2010, a fost înregistrat cererea de chemare in judecată prin care reclamanta SC .....SRL a solicitat, în contradictoriu cu parâta Directia Generală a Finantelor Publice • ....., anularea deciziei nr. .../24.02.2010 privind soluționarea contestației împotriva raportului de inspectie fiscală fir. ---/23.11,2009, arătând că prin raportul de inspectie fiscală au fost stabilite in sarcina sa urmatoarele obligații fiscale suplimentare de plată:

- "s1" lei impozit pe profit;
- "s2" lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- "s3" lei taxă pe valoarea adăugată;
- "s4" lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Împotriva acestor constatări reclamanta a formulat contestație, iar prin decizia nr. .../24.02.2010 a fost admisă parțial contestația pentru suma de... lei reprezentând .... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată. A fost respinsă contestația pentru suma de S lei reprezentând "s1" lei impozit pe profit, "s2" și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, "s3" lei taxă pe valoarea adăugată și "s4" lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Reclamanta a susținut că nejustificat au fost calificate drept cheltuială nedeductibilă cheltuielile cu piesele de schimb achiziționate pentru reparațiile efectuate la unul dintre autoturismele aflate în folosința celui de al doilea asociat care nu are funcție de conducere sau administrare, că au fost considerate cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar, organul fiscal considerând nejustificate pentru obiectul de activitate al firmei obiecte precum sisteme de calcul, televizor, mașină de spălat, aparat de aer condiționat, și că nu trebuia să se considere că sunt nedeductibile cheltuielile cu carburantul efectuate în anul 2008.

Prin sentința nr. ..../CA/19.1 1.2011, Tribunalul Vaslui a admis in parte acțiunea, a desființat în parte decizia nr. .../24.02.2010, decizia de impunere nr. -.../25.11.2009

privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, precum și raportul de inspecție fiscală nr...../23.11.2009, a anulat din cuprinsul actelor administrativ-fiscale impunerile fiscale reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu uzura obiectelor de inventar și majorările de întârziere aferente impozitului, precum și T.V.A. în cuantum de "s31" lei aferentă achiziționării autoturismului Toyota și majorările de întârziere aferente acestei taxe, a menținut impunerile fiscale reprezentând impozitul pe profit decurgând din cheltuielile cu piesele de schimb ale celui de-al doilea autoturism și impozitul decurgând din cheltuielile cu carburantul auto efectuat în anul 2008, precum și majorările aferente acestora, precum și celelalte impuneri fiscale reprezentând T.V.A. și majorările aferente, și a obligat-o pe pârâtă să achite reclamantei suma de c.j. lei reprezentând cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut, referitor la cheltuielile cu piesele de schimb achiziționate pentru reparațiile efectuate la unul dintre autoturisme, ca potrivit dispozițiilor art. 21 alin. 3 lit. n din Legea nr. 571/2003, sunt deductibile fiscal "cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale", că pentru fiecare persoană cu funcție de conducere se pot deduce fiscal cheltuielile pentru tin singur autoturism cu condiția ca aceste cheltuieli să fie justificate cu documente legale, că societatea are doi administratori, pentru fiecare dintre aceștia putând fi deduse fiscal cheltuielile pentru cel mult un autoturism.

A avut în vedere Tribunalul că perioada supusă controlului este cuprinsă între anii 2005-2009, că în acest interval de timp, a detinut într-o anumită perioadă cel puțin 3 autoturisme (Daewoo Cielo, Toyota Yaris și Renault), iar din luna august 2007 a fost achiziționat autoturismul Toyota Yaris, autoturismul Daewoo Cielo fiind scos din funcțiune și trecut ulterior în conservare la data de 31.01.2008. A reținut instanța că nu este infirmată constatarea organului fiscal conform căreia „din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în perioada pentru care s-a stabilit că aceste cheltuieli sînt nedeductibile la calculul profitului impozabil societatea avea în dotare minim trei autoturisme” (f.23).

Motivat de existența celui de-al treilea autoturism în perioada venficată, instanța a constatat că impunerea fiscală este corect stabilită în raportul de control și decizia de soluționare a contestației împotriva raportului.

Cu privire la uzura obiectelor de inventar (sisteme de calcul, televizor; mașină de spălat, aparat de aer condiționat etc.), instanța a constatat că starea de fapt reținută de organul fiscal este infirmată de concluziile din raportul de expertiză. Pârâta a susținut că obiectele de inventar nu există, dar raportul de expertiză contabilă confirmă existența lor.

Referitor la cheltuielile cu carburantul auto efectuate în anul 2008, s-a reținut că pentru diminuarea impozitului pe profit a acestor cheltuieli este necesar ca, cheltuielile astfel efectuate să fie însoțite de documente justificative. Au calitatea de documente justificative doar bonurile fiscale care îndeplinesc anumite condiții (au înscrise numărul mașinii, denumirea cumpărătorului etc.). Raportul de expertiză contabilă nu infirmă susținerea organului fiscal. Nu se arată în cuprinsul raportului de expertiză ca bonurile fiscale că bonurile fiscale îndeplinesc condiția de a fi document justificativ. Alte probe din dosar nu fac dovada calității de document justificativ pentru actele cu care face dovada consumului de carburant.

În privința TVA deductibilă în cuantum de "s3" lei și majorării aferente în cuantum de "s4" lei, instanța a constatat că în suma astfel stabilită de organul fiscal se include suma de "s31" lei TVA aferentă achiziționării unui autoturism marca Toyota.

Organul fiscal a susținut că această achiziție nu își găsește justificarea în raport de obiectul de activitate al firmei. Instanța a reținut că nici o prevedere legală nu limitează

numărul de autoturisme pe care o societate are dreptul să le cumpere și pentru care are dreptul la deducere de TVA. Pe cale de consecință, urmează a se dispune desființarea obligației fiscale reprezentând TVA în sumă de "s31" lei și a majorărilor aferente.

A mai avut în vedere Tribunalul că celelalte impuneri reprezentând TVA nu sunt dovedite cu documente justificative, iar expertul nu a infirmat susținerea organului fiscal privind lipsa documentelor justificative.

Impotriva sentinței indicate mai sus au declarat recurs reclamanta ..... SRL și pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice ...

În motivarea recursului său, SC ..... SRL a susținut că, în ceea ce privește cheltuielile cu carburantul auto și fața de celelalte impuneri reprezentând TVA, instanța trebuia să țină seama de aspectele menționate de expertul judiciar în raportul de expertiză și în suplimentul la raport, potrivit cu care pentru cheltuielile necesare funcționării în bune condiții a parcului auto există bonuri fiscale, organul fiscal nu a făcut referire la documentele contabile (facturi, chitanțe, bonuri fiscale) scoase de la cheltuielile deductibile, TVA aferent stocului de marfă constatat lipsă în urma inventarierii trebuia plătit la data de 25.01.2010, nu la data de 25.10.2009, deoarece inventarul s-a făcut la data de 14.11.2009.

A mai arătat S.C. .... SRL că expertul judiciar a menționat că organul fiscal nu a analizat fiecare cheltuială în parte cu obiectele de inventar și că în raportul de inspecție fiscală au fost trecute cheltuieli „nedeductibile ... reprezentând impozit pe profit stabilit printr-un act de control anterior.”

În motivarea recursului său, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice ..... a arătat că recursul vizează impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu uzura obiectelor de inventar și majorările de întârziere aferente, precum și TVA de "s31" lei aferentă achiziționării autoturismului Toyota și majorările aferente, precum și cheltuielile de judecată.

A susținut această recurență că autoturismul Toyota nu a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile și că nu se află în culpă procesuală pentru a putea fi obligată la plata cheltuielilor de judecată.

Curtea de Apel, examinând actele și lucrările dosarului, precum și hotărârea atacată, în raport de prevederile legale aplicabile, de criticile recurențelor, și sub toate aspectele, conform art. 304 indice 1 din Codul de procedură civilă, constată următoarele:

SC .... :SRL ii are ca acționari pe B.C (50%) și B.M. C. (50%), ultimul îndeplinind și funcția de administrator al societății.

În anii 2005 și 2006 societatea a avut un singur angajat, iar în anii 2007 și 2008 a avut 2 angajați. Sediul social este în ....., str. ..., bl. ... sc....., ap...., jud. ....

În perioada supusă analizei, SC .... SRL a desfășurat activități de comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, buturi, tutun.

Referitor la cheltuielile cu piesele de schimb achiziționate pentru reparațiile efectuate la unul dintre autoturisme, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stabilește la art. 21 alin. 3 lit. n, că sunt deductibile cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibilitatea fiind limitată cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Întrucât din certificatul constatator nr. ..../30.11.2009, emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ....., reiese că societatea comercială are o singură persoană cu funcție de conducere, administratorul B. M.-C., nu două cum eronat a reținut prima instanță, societatea comercială poate deduce cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații pentru cel mult un autoturism. Având în vedere că în perioada verificată, reclamanta recurentă a deținut 3 autoturisme, Daewoo Cielo, Toyota Yaris și Renault), just a stabilit instanța de judecată că nu sunt deductibile cheltuielile indicate de expertul

judiciar in anexa 2 la raportul de expertiză pentru piese de schimb Cielo și revizie Renault, corespunzătoare autoturismelor folosite de asociatul societății care nu are funcție de conducere.

In ceea ce privește obiectele de inventar, Curtea de Apel reține că în art 21 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal se prevede că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

In cauză trebuie analizat dacă, raportat la dispozițiile legale mai sus prezentate, cheltuielile facute de reclamantă cu bunurile considerate a avea natura obiectelor de inventar sunt cheltuieli deductibile.

În această privință, Curtea de Apel constată că din prevederile legale menționate reiese că achiziționarea unor bunuri nu poate constitui singură temei pentru a se reține deductibilitatea cheltuielilor pentru bunurile respective. Pentru recunoașterea dreptului de deducere mai este necesar ca, în afară de exploatarea efectivă a bunurilor în activitatea economică desfășurată de contribuabil, între obiectele pentru care s-au făcut cheltuielile și activitatea economică a societății comerciale să existe o strânsă legătură în baza căreia să se poată trage concluzia că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Aceasta înseamnă că specificitățile proprii societății comerciale impun cu necesitate folosirea bunurilor respective în scopuri strict profesionale, în lipsa acestora activitatea economică neputând fi desfășurată.

Prin urmare, nu sînt deductibile cheltuielile pentru obiectele care nu sînt legate strict de activitatea economică desfășurată de reclamantă, precum cheltuielile pentru curățător presiune, furtun, parasolar din folie, combină frigorifică, calorifer, calculator Celeron Aus LG monitor, anvelope, cartuc imprimare, stingător P1, trusă medicală, aer condiționat, mașina de spalat, bobină inducție, scaun, masă, casă de marcat și toner.

Se mai constată însă că aceste obiecte au fost găsite de organul fiscal la sediul social asupra caruia societatea are un drept de folosință în temeiul contractului de comodat nr. .../22.06.2003 încheiat cu asociatul și administratorul B. M (filele 55, 56). Având în vedere că sediul societății se află în apartamentul în care locuiește și B. M., ținînd seama și de natura bunurilor cu privire la care s-a solicitat deducerea cheltuielilor, Curtea de Apel consideră că toate aceste elemente scot în evidență existența unor aranjamente artificiale, lipsite de realitate economică și efectuate cu unicul scop de a obține fraudulos facilități fiscale, prin eludarea dispozițiilor legale în materie.

Așa fiind, instanța de recurs reține ca acele cheltuieli cu bunurile indicate în anexa nr. 3 la raportul de expertiză (filele 142, 143), dar și cele făcute pentru frigider, camera foto, televizor nu pot fi considerate că sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății reclamante.

În spetă, nu poate fi primită apărarea referitoare la faptul că bunurile menționate se află așa cum a reținut expertul judiciar, la punctul de lucru din ..... Pentru stabilirea corectă a situației fiscale este important locul în care se aflau bunurile respective în perioada efectuării controlului, luna noiembrie 2009, nu în perioada efectuării expertizei, 25.03.2011-06.04.2011.

Pe de altă parte, instanța constată că nu există dispoziții legale care să permită deducerea cheltuielilor efectuate cu obiectele de inventar, așa cum sunt prevăzute pentru mijloacele fixe amortizabile.

In ceea ce privește cheltuielile cu carburantul auto efectuate în anul 2008, Curtea de Apel reține că, în condițiile în care, conform dispozițiilor art 65 alin 1 din Codul de procedură fiscală contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, este obligată, potrivit dispozițiilor legale in vigoare, să dețină o documentație corespunzătoare pentru a confirma realitatea activităților pretins efectuate, a justifica cheltuielile declarate și să ia măsurile corespunzătoare astfel încât să confere organului fiscal și instanței de judecată

posibilitatea de a-și exercita controlul asupra cheltuielilor angajate.

Or, deși reclamanta recurentă a criticat faptul că organul fiscal a considerat greșit că este nedeductibilă fiscal cheltuiala cu carburantii auto pentru lunile iunie-septembrie 2008 și taxa pe valoare adăugată aferentă, nu a depus la dosarul cauzei nici un înscris în baza căruia să se rețina realitatea și necesitatea achiziționării carburanților auto în perioada indicată, fapt care nu permite instanței de judecată să verifice și să constate că pretinsele cheltuieli corespunzătoare acestor carburanți și TVA aferent pot fi considerate deductibile. Este adevărat că din raportul suplimentar de expertiză (fila 160) reiese că expertul judiciar a constatat că au fost efectuate aceste cheltuieli, însă Curtea de Apel constată că este indispensabil ca pentru buna funcționare a sistemului de probă și control contribuabilul să pună la dispoziția instanței toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației sale fiscale, simpla afirmație făcută de expert că sunt deductibile aceste cheltuieli nefiind suficientă deoarece expertul nu este chemat să își exprime părerea în legătură cu modul de interpretare și aplicare a legii în materie fiscală, ci pentru a contribui la stabilirea corectă a situației de fapt.

În privința taxei pe valoare adăugată în cuantum de "s3" lei, ce include suma de "S31" lei TVA aferentă achiziționării unui autoturism marca Toyota, Curtea de Apel reține că potrivit dispozițiilor art 145 alin 2 lit a din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Așa cum s-a reținut, SC .... SRL are un administrator și 2 angajați și desfășoară activități de comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi, tutun.

În derularea activității economice, îi revine reclamantei să aleagă câte autoturisme achiziționează fără ca organul fiscal ori instanța să intervină în această alegere. Cumpărarea unui anumit număr de autoturisme trebuie să corespundă scopului societății comerciale de a desfășura activități comerciale și de a obține venituri.

Având în vedere că în prezenta cauză nu există elemente din care să rezulte că nevoile societății comerciale recurente impuneau achiziționarea unui autoturism marca Toyota, în condițiile în care mai avea în patrimoniu două autoturisme și era administrată de o singură persoană, Curtea de Apel consideră că nu se justifică deducerea taxei pe valoarea adăugată de "s31" lei aferentă cumpărării autoturismului menționat.

Pentru aceste considerente, dar și pentru faptul că nu există înscrisuri în baza cărora să se rețina că autoturismul a fost utilizat de SC .... SRL în interesul operațiunilor sale taxabile ori de administrator în exercitarea atribuțiilor sale, instanța de recurs consideră că soluția adoptată de organul fiscal cu privire la aceste aspecte este justă.

În baza considerațiilor mai sus prezentate, Curtea de Apel nu va lua în seamă concluziile raportului de expertiză judiciară întocmit în cauză.

În ceea ce privește criticile referitoare la TVA aferent stocului de marfă constatată lipsă în perioada ianuarie 2005-iunie 2005, stabilit printr-un act de control anterior, Curtea de Apel constată că în speță sunt incidente prevederile art. 206 din Codul de procedură fiscală, conform cărora contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și cele ale pct. 2.4 și 2.5 din Ordinul nr. 519/2005 al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în vigoare la data la care reclamanta a formulat contestație, potrivit cărora organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Întrucât din textele de lege mai sus prezentate reiese că autoritatea fiscală are obligația de a examina starea fiscală de fapt doar în limitele motivelor invocate în contestație, instanța de recurs, ținând seama de faptul că nu a indicat în contestație criticile sale mai sus menționate, consideră că determinarea situației fiscale în raport de

aceste critici nu mai poate fi realizată în fața instanței de contencios administrativ și fiscal prin indicarea motivelor în timpul judecării deoarece în acest fel se ocolește, printr-un mijloc nepermis de lege, parcurgerea procedurii prealabile, obligatorii, prevăzute de dispozițiile art. 205-218 din Codul de procedură fiscală.

În baza considerațiilor mai sus prezentate, instanța de recurs reține că organul fiscal a stabilit just că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru a admite contestația formulată de SC .... SRL.

În consecință, având în vedere că din tot ceea ce precedă rezultă că motivele invocate de recurenta reclamantă în scopul anulării actelor fiscale atacate trebuie respinse în totalitate, Curtea de Apel va respinge, ca nefondat, recursul declarat de reclamanta SC ..... SRL împotriva sentinței nr...../CA/2011 a Tribunalului ..... și va admite recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice ..... împotriva acestei sentințe, pe care o va modifica în parte, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii formulate de SC .... SRL.

Pentru aceste motive,

În numele legii,

Decide

Respinge recursul declarat de recurenta SC .... SRL, împotriva sentinței nr. .../CAI2011 a Tribunalului .....

Admite recursul declarat, de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .....

Împotriva acestei sentințe, pe care o modifică în parte, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii formulate de SC .... SRL.

• Irevocabilă

Pronunțată în ședința publică din 20.12.2011.

Președinte                      judecător /                      judecător

Redactat/tehno-redactat: OMI, 2 ex.

Prima instanță: Tribunalul .....

Judecător: