

TRIBUNALUL TIMIS

SECTIA CONIERCLALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADVINISTRATIV DOSAR NR.

SENTINTA CIVILĂ NR. 76

Ședința publică din 7 februarie 2007

Pe rol se află judecarea acțiunii formulată de reclamanta SC J împotriva pârâtei D.G.F.P. TIMIȘ, având ca obiect anulare acte control cauza fiind în fond după casarea S.C. nr.137/27.02.2006, pronunțată de Tribunalul Timiș în dos. nr. 10883/2005 prin D.C. nr. 355/10.05.2006 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dos. nr. 2117/2006.

La apelul nominal facut în ședință publică, se prezintă pentru reclamantă avocat Fanu Moca, lipsă fiind pârâta.

Procedura completă. Acțiunea legal timbrată cu 12,2 lei și timbru judiciar de 0,5 lei. S-a facut referatul cauzei de către grefiera de ședință după care, reprezentantul

reclamantului arată că nu mai are probe de administrat și solicită judecarea pe fond a cauzei. Instanța, verificând actele și lucrările dosarului, constată încheiată cercetarea judecătorească și acordă cuvântul pe fondul acțiunii.

Reprezentantul reclamantei solicită admiterea acțiunii așa cum a fost formulată, cu cheltuieli de judecată. Depune la dosarul cauzei concluzii scrise și dovada cheltuielilor de judecată.

TRIBUNALUL

Deliberând, constată următoarele:

Prin acțiunea fonnulată pe rolul Tribunalului Timis sub nr. ..., reclamanta SC J... SRL a chemat în judecată pe pârâta D.G.F.P. TIMIȘ solicitând instanței ca prin hotărârea ce va pronunța să dispună anularea Deciziei nr. 394/215/ din 30.09. 2005 și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite, nr. 3740/14.06.2005, decizii emise de pârâta DGFP Timiș.

În motivarea acțiunii reclamanta arată că, a fost supusă unui control fiscal de către inspectorii din cadrul DGFP Timiș fiind încheiat în acest sens raportul de inspectie fiscală din data de ..., înregistrat sub nr...., în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligații suplimentare ca urmare a unor neregularități cu privire la impozitul pe profit și TVA.

Reclamanta arată că a formulat contestație împotriva deciziei de impunere fiscală, contestație ce a fost soluționată prin Decizia nr. 394/21 5/ din 30.09. 2005 și prin care a fost respinsă contestație ca fiind nefondată.

Reclamanta a contestat legalitatea desfășurării inspecției fiscale raportat la prevederile art. 102 alin. 3 Cod procedură fiscală potrivit căruia, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, prin excepție,

conducătorul inspecției fiscale poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Pe fondul cauzei reclamanta a solicitat exonerarea de la plata sumei totale de ... lei ROL, compusă din următoarele obligații bugetare: impozit pe profit, dobândă aferentă impozitului pe profit, penalități de întârziere aferente aceluiași impozit, TVA, dobândă aferentă TVA și ROL penalități de întârziere aferente TVA.

Din raportul de inspecție fiscală nr....la punctul 2.2 impozit pe profit s-a constatat că societatea a încasat venituri în valută la export, beneficiind de prevederile art. 2 alin. 5 din Legea nr. 414/2002, respectiv de o cotă de impozit de 2,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate în valută prin cont bancar, în volumul total al veniturilor, astfel că în perioada controlului efectuat societatea a realizat în principal venituri din comisionul încasat aferent contractelor de export în comision de bunuri, încheiate cu societăți de țară, aferente facturilor emise de către societăți din țară, comitenți, reprezentând „recuperare cheltuieli pentru prelucrarea efectuată până la descoperirea defectului” calculate la nivelul facturilor externe emise de clienții externi, beneficiarii exportului.

Cu toate că reclamanta nu realizează produse finite și nici prelucrări industriale de materiale, a înregistrat un nivel foarte ridicat al cheltuielilor înregistrate în contul 6021 „cheltuieli materiale auxiliare”, care la 31 decembrie 2003 se ridicau la suma de ... lei ROL, la 31 decembrie 2004 de ... lei ROL, iar la 31 martie ... lei ROL.

Analizând structura acestor cheltuieli, organul de control a constatat că acestea sunt aferente diverselor materiale importate sau achiziționate de la furnizorii interni, livrate ulterior pe bază de avize de însoțire marfa, cu precizarea că nu se facturează, necesar pentru execuția mărfii destinată exportului către diverse societăți cu care reclamanta în calitate de comisionar are încheiate contracte de export în comision.

În acest sens, cât privește TVA, verificarea modului de constituire și virare a acestui impozit indirect s-a făcut pentru perioada 1.06.2004-31.03.2005, iar în raportul de inspecție fiscală se menționează că datele au fost analizate începând cu 1.10.2003, fiind incidente disp. art. 102 al. 3 c.pr.fiscală, iar pe cale de consecință decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite în baza raportului de inspecție fiscală nr... este lovită de nulitate parțială.

De asemenea, reclamanta susține că nu i-a fost prezentat avizul de inspecție fiscală și chiar dacă art.99 al. 2 c.pr.fiscală, dispune că nu este necesară comunicarea avizului de inspecție fiscală pentru soluținerea unor cereri ale contribuabilului, acest fapt nu dispensează organul de inspecție de obligația de a prezenta avizul de inspecție fiscală.

Pe fondul cauzei, cu privire la impozitul pe profit, reclamanta arată că, susținerile organului de control potrivit cărora au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli ce nu au la bază un document justificativ, sunt eronate și nu au nici o bază legală, deoarece, societatea în cazul exporturilor în comision înregistrează doar venitul aferent comisionului cheltuielile cu materii prime și materiale nefiind aferente veniturilor din comision, întrucât reprezintă servicii de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială.

Astfel, reclamanta arată că potrivit art.406 cod comercial, contractul de comision are ca obiect tratarea de afaceri comerciale de către comisionar pe socoteala comitentului, sens în care aprecierea organului fiscal cu trimitere la art.7 pct 9 c.pr. fiscală este gresită, deoarece respectivul articol de lege definește noțiunea de comision ca plată deci ca obligație a unei părți dintr-un contract și nu contractul de comision așa cum acesta este definit de codul

comercial.Prin unanimitate, de asemenea, s-a decis ca partile contractante s-au inteles la incheierea contractului sa - si defineasca intinderea obligatiilor, platile facute in baza obligatiilor contractuale ale comisionarului sunt strict legate de veniturile incasate in baza obligatiilor comitentului.

Din acest punct de vedere cheltuielile cu materialele sunt deductibile la fel ca si consumabilele, salariile, combustibil, cheltuielile cu deplasarile, cu transportul sau cele legate de vanzare.

De altfel, sustine reclamanta ca insasi organul fiscal in tratarea acestui aspect manifesta nesiguranta, deoarece in materie de TVA aceste cheltuieli sunt tratate ca venituri, iar in materie de impozit pe profit, aceleasi sume de bani sunt considerate ca fiind cheltuieli nedeductibile.

In ceea ce priveste TVA, reclamanta arata ca in baza acelorasi prezumtii simple referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate cu materialele transmise cu avize de insotire, care nu au fost facturate pentru a se realiza un transfer efectiv al dreptului de proprietate catre producatorul bunului, organul fiscal a stabilit in perioada 1.10.2003-31.03.2005, diferenta de venituri in suma de .. lei ROL la care a fost determinat un TVA in suma de ... lei ROL.

Cu toate ca organele de inspectie fiscala recunosc ca, natura juridica a operatiunilor derulate de catre reclamanta este cea de " export de comision", nu accepta ca deductibile cheltuielile efectuate cu obtinerea bunurilor, cheltuieli care asa cum rezulta din actele aditionale la contractele de export sunt incluse in valoarea comisionului si pe cale de consecinta nu exista nici un fel de justificare in considerarea acestora ca venituri avand ca rezultanta stabilirii TVA-ului asupra acestora.

In privinta contractului de vanzare cumparare incheiat cu SC 'R "SRL in baza caruia societatea a emis factura fiscala nr..., se arata ca pretul vanzarii a fost stabilit in mod unitar in baza acordului de vointa partilor contractante, partile fiind suverane in acest sens, existand chiar posibilitatea vanzarii la set, a vanzarii la gramada s.a.m.d., legislatia in materie neprevazand modalitatea de stabilire a pretului.

In raport de obiectul contractului de vanzare cumparare - teren intravilan in suprafata totale de 15.000 mp impreuna cu hala industrială construită, dar nefinalizată, s-au avut in vedere disp. art. 160 ind.l din Legea nr. 571/2003, privind operatiunea de "taxare inversa" , singura conditie impusa de textul de lege fiind aceea ca atat furnizorii cat si beneficiarii sa fie inregistrati ca platitori TVA, conditie, de altfel, indeplinita, organul de inspectie fiscala neacceptand insa, aplicarea textului de lege precitat.

Impotriva masurilor dispuse prin decizia de impunere si raportului de inspectie fiscala nr... reclamanta s-a adresat cu contestatie in procedura prealabila administrativa, respinsa prin decizia nr. 394/215/30.09.2005 a DGFP Timis, cu motivarea ca acesta este neintemeiata.

In drept, si-a intemeiat cererea pe disp.art.102 al.3 art.99 si art. 188 din OG nr.92/2003, art.1 art.10, art.14 din Legea nr.554/2004, art. 405 Cod comercial, art. 969 Cod civil, art.160 ind.l din Legea nr. 571/2003.

Prin întampinarea depusă la dosar, parata DGFP Timis a solicitat respingerea actiunii ca neintemeiata si mentinerea ca temenice si legate a actelor administrative atacate.

Astfel, in ceea ce priveste legalitatea controlului care a cuprins perioada 01.06.2004-31.03.2005 cu privire la TVA și perioada 01.10.2003-31.05.2005 cu privire la impozitul pe profit, se arată ca , controalele anterioare din 15.04.2004 si 30.07.2004 au avut ca obiectiv verificarea tematica in vederea solutionarii cererilor de rambursare TVA si deci, nu au inclus si verificarea in ceea ce priveste obligatiile fiscale datorate bugetului de stat, iar in ceea ce priveste avizul de inspectie fiscala, conform art. 99 alin. 2 din OG nr. 92/2003, aceasta

comunicare nu este necesara pentru solutionare unei cereri a contribuabilului prin care solicita rambursare de TVA.

În ceea ce privește impozitul pe profit, organul de control arată că a constata în baza documentelor puse la dispoziție că, în perioada supusă verificărilor, societatea a realizat venitul din comisionul încasat aferent contractelor de export, însă deși nu realizează produse finite sau prelucrări industriale, înregistrează pe costuri cheltuieli cu materiale auxiliare care nu au fost livrate pe baza de aviz de însoțire către societățile cu care avea încheiate contracte de export, pe avizele de însoțire a marfii fiind făcută mențiunea "nu se facutуреază", astfel că valoarea acestor materiale nu a fost inclusă în valorarea pieselor fabricate de către societățile comitente în declarațiile fiscale, scutite cu drept de deducere, astfel că acestea nu se regăsesc în valoarea exportului înregistrat în declarația vamală de export.

Se concluzionează cu aceea că, veniturile înregistrate de societate sunt venituri din comision, iar efectuarea unor cheltuieli materiale contravine prevederilor art.7 al. 1 din Lg. nr. 414/2002 și art. 19 al.1 din L.nr.571/2003, deoarece aceste cheltuieli materiale nu sunt aferente veniturilor, reclaculându-se astfel profitul impozabil și stabilindu-se suma de 332.678.587 lei reprezentând diferență de impozit pe profit.

În privința TVA-ului în suma totală de ... lei ROL, suma de ...lei ROL, reprezintă TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile de ... lei ROL pentru perioada 1.10.2003- 31.03.2005 și constă în cheltuielile cu materialele puse la dispoziția clienților și care intră în valoarea comisionului încasat conform contractelor și actelor adiționale încheiate între societate și beneficiari, iar pe de altă parte reclamanta nu a justificat ca operațiunile sunt scutite cu drept de deducere conform pct. 27 al.6 din HG nr. 598/2002 și OMF nr.1846/2003.

Referitor la suma de ... ROL, reprezentând diferența TVA pârâta arată că, societatea a emis F.F nr...., în valoare totală de ... lei ROL, din care TVA ...lei ROL, reprezentând - teren intravilan împreună cu construcția, dar nefinalizată - cu mențiunea "taxare inversă" în baza contractului de vânzare cumpărare încheiat cu SC'R"SRL ce a avut ca obiect vânzarea unui teren intravilan, împreună cu hală industrială construită dar nefinalizată.

Pârâta invocă disp. art. 155 pct. 8 din Legea nr. 571/2003, care menționează obligativitatea înscrierii în factura fiscală a denumirii și cantității bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate și a prețului unitar iară TVA și baza de impozitare și a prevederilor art. 160 ind.1 alin. 2 lit. b și c, din același act normativ care specifică modul în care se aplică operațiunea de taxare inversă și anume pentru terenuri de orice fel și clădirile de orice fel sau parti din clădire, fiind considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol.

Or, în contractul de vânzare cumpărare se menționează faptul că, stadiul de construcție este cel rezultat din situația de lucrări încheiată la data de 13.01.2005, de către executantul SC'O'SRL, iar din analiza acestei situații, se constată că lucrările efectuate de către prestator cunosc în lucrări de curățire a terenului, săpături, turnare beton armat, tăiere oțel, nivelare balastru, pregătire și vopsire materiale necesare lucrărilor, autorizării, aprobării, etc., deci reclamanta nu poate beneficia de operațiune de taxare inversă, întrucât din situația de lucrări analizată nu rezultă existența unei construcții, ci doar lucrări care se efectuează pe respectivul teren.

În ceea ce privește suma de lei ROL reprezentând TVA aferentă FF nr.... furnizor fiind SC E SRL, organul de control în considerarea prevederilor art.51 din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea NM de aplicare a legii nr. 571/2003, a constatat suma ca nedeductibilă, deoarece justificarea deducerii TVA-ului se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute de art.145 al. 8 Cod fiscal, iar societatea nu a prezentat la dosarul contestației factura reconstituită potrivit legii.

În ceea ce privește sumele de ... lei ROL.. lei ROL si ... lei ROI, se arată ca, prin decontul TVA nr. 1572/2004, reclamanta a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA ... lei ROL, iar AFP Timisoara a aprobat rambursarea acestei sume, din care ... lei ROL a fost incasata de societate, iar diferenta de ... lei ROL a fost compensta cu impozitul pe profit de plata.

De asemenea, prin decontul TVA aferent lunii iulie 2004 s-a solicitat la rambursare suma de ... AFP Timisoara a aprobat rambursarea acestei sume care a fost achitata reclamantului.

Intrucat, insa, prin rapoartul de inspectie fiscala au fost stabilite diferente de TVA, organul fiscal a procedat la reclacularea TVA-ului si a stabilit ca sumele incasate de societate sau compesate cu alte obligatii bugetare ale acesteia, nu sunt cuvenite, fiind datorate bugetului de stat.

Prin încheierea de ședință din 20.02.2006, încheiere prin care s-a dispus și amânarea pronunțării în cauză, instanța potrivit art. 15 din Lb. nr. 554/2004 a admis cererea reclamantei și a dispus suspendarea executării actelor administrative fiscale până la rămânerea definitivă și irevocabilă a cauzei.

Prin SC nr. 137 din 27 februarie 2006, Tribunalul Timiș a respins acțiunea precizată a reclamantei, reținând că reclamanta nu a probat cele susținute prin cererea de chemare în judecată, respectiv nu a dovedit cu acte justificative că a transferat dreptul de proprietate al materialelor și materiei prime și că îndeplinește cerințele legale care să justifice deducerea TVA-ului.

Împotriva încheierii de suspendare a executării actelor administrativ fiscale emise pe seama reclamantei, DGFP Timiș a formulat recurs, iar reclamanta a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțată de Tribunalul Timiș, recursuri ce au fost solutionate de Curtea de Apel timișoara prin Decizia civilă nr. 355/2006 pronunțată în dosar nr. 2117/CA/2006 prin care a fost respins recursul declarat de pârâta DGFP Timiș și admis recursul declarat de reclamantă, casată sentința recurată cu trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe, reținându-se că proba cu expertiza contabilă este esențială în soluționarea procesului.

Cauza a fost reînregistrată la Tribunalul Timiș sub nr....

Având în vedere dispozițiile deciziei de casare, la termenul de judecată din 12.09.2006 Tribunalul a încuviințat proba cu expertiza contabilă, solicitată de reclamantă și a dispus numirea în cauză în calitate de expert contabil a d-nului I , care a întocmit raportul de expertiză aflat la filele 19-28 din dosar.

La raportul de expertiză contabilă, aflat la filele 19-28 din dosar, a formulat obiecțiunii pârâta D.G.F.P. Timiș, obiecțiuni ce au fost soluționate de același expert .

Analizând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele:

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. 3740/14.06.2005 emisă de pârâta DGFP Timiș a fost dată în baza Raportului de inspectie fiscală din data de 13.06.2005, ca urmare a cererilor de rambursare a TVA formulate de reclamantă, verificarea cuprinzând perioada 01.06.2004-31.03.2005 în ceea ce privește TVA și 01.10.2003-31.03.2005 în ceea ce privește impozitul pe profit.

Reclamanta a formulat contestație împotriva deciziei de impunere fiscală prin care a fost obligată la plata sumei totale de ... lei ROL, compusă din următoarele obligații bugetare: ... lei impozit pe profit, ...lei ROL dobândă aferentă impozitului pe profit, ... lei ROL, penalități de întârziere aferente aceluiși impozit, ... lei ROL TVA, ROL dobândă aferentă TVA șilei ROL penalități de întârziere aferente TVA, contestație ce a fost soluționată prin Decizia nr. 394/215/ din 30.09. 2005 și prin care a fost respinsă contestația ca fiind neîntemeiată.

Expertul contabil prin concluziile sale a învederat instanței că emiterea de facturi fiscale este necesară și obligatorie doar în cazul în care se schimbă proprietarul unor bunuri, nu și în cazul în care bunurile sunt trimise pentru prelucrare, conform disp. art. 155 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, reclamanta întocmind contracte de comision pentru care utilizarea avizelor de însoțire a mărfii nu implică emiterea de facturi fiscale.

Expertul a arătat că se pot înregistra consumuri de materiale auxiliare fără a realiza produse finite și venituri din vânzarea acestora, utilizarea contului 6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”, nefiind condiționată de utilizarea conturilor 345 „Produse finite” și 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”, ci de utilizarea conturilor 3021 și eventual 308.

Dacă se schimbă condițiile contractuale, documentele justificative și modul de înregistrare în contabilitate în sensul de a se factura valoarea materialelor date spre prelucrare și a se înregistra în contabilitate venituri și TVA aferent unor vânzări, expertul arată că se modifică și baza de impozitare aferentă impozitului pe profit și TVA, deoarece cresc veniturile impozabile și crește valoarea TVA colectată.

Expertul a mai arătat că nu există un act normativ care să condiționeze aplicarea prev. art. 160 ind. 1 din Codul Fiscal de evidențierea bunurilor din punctul de vedere al înregistrării contabile în contul 212 „Construcții” sau 231 „imobilizări corporale în curs”. Condițiile necesare aplicării art. 160 ind. 1 C. fiscal sunt ca furnizorul și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de TVA, iar bunurile livrate să fie, printre altele, terenuri și clădiri sau părți de clădire, iar din documentele existente reiese că, clădirea vândută de către reclamantă către SC R SRL nu era finalizată, fiind înregistrată în contabilitate corect în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Opinia expertului este că pentru vânzarea imobilului înstrăinat ca „hală industrială construită dar nefinalizată” trebuiau aplicate măsuri simplificate de taxare inversă impuse de art. 160 ind. 1 din Codul fiscal și că factura fiscală nr. /25.02.2005 întocmită de reclamantă respectă prevederile art. 155 alin. 8 din Codul fiscal.

În sprijinul celor arătate de expert se află și adresele nr. 272281/11.11.2005 și nr. 55403/30358/18.11.2005 emise de M.F.P.- Agenția Națională de Administrare Fiscală, aflate la filele 27,28 din dosar.

Având în vedere concluziile raportului de expertiză contabilă, raport ce face parte integrantă din prezenta hotărâre și în conformitate cu disp. art. 188 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobată prin Legea nr. 174/2004, coroborat cu disp. art. 1 și 10 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, instanța admite ca fiind întemeiată acțiunea reclamantei și a dispus anularea Deciziei nr. 394/215/ din 30.09. 2005 și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite, nr. 3740/14.06.2005, decizii emise de pârâta DGFP Timiș ca fiind netemeinice și nelegale, cu consecința exonerării reclamantei de la plata sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE

Admite acțiunea formulată de reclamanta SC J împotriva pârâtei D.G.F.P. TIMIȘ cu sediul în Timișoara, B-dul Revoluției nr. 15A, jud. Timiș.

Dispune anularea Deciziei nr. 394/215/ din 30.09.2005 și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite, nr. 3740/14.06.2005, decizii emise de pârâta DGFP Timiș, cu consecința exonerării reclamantei de la plata sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA.