

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL IAŞI
SECTIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. 4316/89/2005(Număr în format vechi 4590/2006)

DECIZIA NR.77/CA

Şedinţa publică din 26

martie 2007 .

Completul compus din:

PREŞEDINTE - TĂBĂLTOC DAN MIRCEA
JUDECĂTOR - GHEORGHE AURELIA
JUDECĂTOR - ROŞCULEȚ LEOCADIA
GREFIER - TRÂNCĂ NICORETA

Pe rol pronunțarea asupra recursului introdus de DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE A JUDEȚULUI VASLUI ,în contradictoriu cu S.C"CHIMEXPERT"S.R.L BÂRLAD, împotriva sentinței civile nr. 110/C.A. din 26 iunie 2006 a Tribunalului Vaslui, pronunțată în dosarul nr.4316/89/2005 (Număr vechi 127/C/2005), având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în şedinţă publică,lipsă reprezentanții părților.

Procedura legal îndeplinită.

Se dă citire referatului cauzei, de către grefier,referat din care rezultă că dezbatările au avut loc în şedinţă publică de la 12 martie 2007,find consemnate în încheierea de şedinţă de la acea dată,încheiere ce face parte integrantă din hotărâre,și că,din lipsă de timp pentru deliberare cât și pentru a se da posibilitate părților de a depune și concluzii scrise,s-a dispus amânarea pronunțării la 19 martie 2007 iar ulterior pentru astăzi,26 martie 2007când,

CURTEA DE APEL,

Asupra recursului de față:

Prin sentința civilă nr.110/CA din 26 iunie 2006, Tribunalul Vaslui a admis cererea în contencios administrativ formulată de reclamanta SC"CHIMEXPERT" SRL Bârlad, în contradictoriu cu părâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui, disponând anularea deciziei nr.35 din 21.11.2005, emisă de părâtă, precum și a deciziei de impunere înregistrată sub nr.4232 din

4.20.2005 și a raportului de inspecție fiscală din 4.10.2005, cu privire la impozitul pe profit, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit și taxa pe valoare adăugată.

Pentru a se pronunța astfel, prima instanță a reținut că, urmare cererii reclamantei de a i se restitu soldul negativ al T.V.A., părâta a efectuat o inspecție fiscală la SC "CHIMEXPERT" SRL Bîrlad, în perioada iunie – octombrie 2005, ale cărei rezultate au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr.4232 din 4.10.2005.

s-a mai reținut că, în urma controlului, s-a stabilit că un număr de opt facturi emise de SC "TCE 3 Brazi" SRL Piatra Neamț, în perioada martie – septembrie 2004, și înregistrate în evidență contabilă a reclamantei, nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Ordinul nr.F 29/2003, emis în aplicarea H.G. nr.831/1997, fapt pentru care s-a apreciat că ele nu au valoarea de documente justificative și s-a stabilit că respectivele cheltuieli, înregistrate de reclamantă în legătură cu aceste facturi, nu sunt deductibile fiscal, drept pentru care, în sarcina reclamantei, a fost stabilită suplimentar o obligație de plată a sumei de 213.711 lei impozit pe profit, a sumei de 51.441 lei dobânzi, a sumei de 14.515 lei penalități de întârziere și a sumei de 162.421 lei TVA, măsuri pe care reclamanta le-a contestat, D.G.F.P. Vaslui respingând contestația, prin decizia nr.35 din 21.11.2005, pe aceleași motive reținute de către organul de control fiscal.

Având în vedere facturile emise de SC "TCE 3 Brazi" SRL Piatra Neamț, contractele în baza cărora s-au derulat raporturile comerciale dintre cele două societăți, avizele de expediție și documentele de transport ce au însoțit marfa, precum și expertiza contabilă efectuată de către expertul Nechita Eugen, prima instanță a reținut că, din toată această documentație, reiese că facturile în cauză, cu decontul anexă, au calitatea de document justificativ și că toate cheltuielile înregistrate de reclamantă sunt deductibile fiscal, întrucât, chiar dacă în facturi s-a menționat numai „contravaloarea prestării servicii conform contract”, sau „prestării servicii”; între cele două societăți perfectându-se contractul nr.221/30.01.2004, ce a fost prezentat la control și care a fost specificat în decontul anexă la factură, fapt considerat a fi de natură să suplimească condiția legală invocată de părăță, prin raportare la prevederile art.3 alin.4 din Ordinul F 29/2003.

Având în vedere că facturile emise de SC "TCE 3 Brazi" SRL Piatra Neamț, sunt înscrise atât în evidența contabilă a emitentei, cât și în evidența contabilă a reclamantei, prima instanță a apreciat că atât operațiunile comerciale, cât și operațiunile contabile, s-au derulat efectiv, astfel cum se arată în raportul de expertiză, concluzionându-se că înregistrările în contabilitate s-au făcut pe bază de acte care reprezintă documente justificative, în sensul legilor în vigoare, și că toate cheltuielile înregistrate de reclamantă sunt deductibile, considerente pentru care acțiunea reclamantei a fost admisă, dispunându-se anularea actelor administrative fiscale contestate.

Împotriva acestei sentințe a introdus recurs pârâta D.G.F.P. Vaslui, care critică hotărârea primei instanțe pe motiv că în mod greșit s-au primit concluziile expertului contabil, potrivit căruia „existența contractului nr.221/30.01.2004 supunește condiția legală”, întrucât în acest fel se adaugă la lege, ignorându-se dispozițiile Legii nr.571/2003 care stabilesc că, în cazul în care cheltuielile înregistrate în contabilitate nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, acestea nu sunt deductibile fiscal.

Intimata, prin concluziile scrise și memoriile depuse, a solicitat respingerea recursului pe motiv că punctul de vedere exprimat de recurentă este contrazis de procesul – verbal încheiat cu ocazia efectuării controlului, încrucisat, că nu se arată care sunt criticele ce se aduc în mod concret hotărârii primei instanțe și nici temeiurile de drept pe care acestea se intemeiază și că răspunsurile expertului contabil au fost pe deplin lămuritoare, punctul de vedere exprimat fiind concordant practicii Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Intimata mai susține că neconcordanțele dintre factură și decont sunt nesemnificative, ele fiind explicate prin faptul că, în unele cazuri, decontul a fost întocmit după data prelucrării integrale a cantității de material lemnos, sau după preluarea unui alt lot de cherestea care a corespuns exigențelor clientilor, neconcordanțe ce nu au influențat în nici un fel obligațiile către bugetul de stat, completându-se probatoriu administrat cu noi înscrисuri referitoare la derularea operațiunilor comerciale și modul în care acestea au fost reflectate în evidențele contabile, inclusiv cu punctul de vedere al SC”TCE 3 BRAZI” SRL Piatra Neamț.

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, prin prisma motivelor de recurs, a dispozițiilor legale aplicabile, în limita competențelor prevăzute de art.304 indice 1 Cod procedură civilă, care permite instanței să examineze cauza sub toate aspectele, Curtea, respingând excepția nulității recursului ridicată de intimată, constată că cererea de recurs formulată de pârâta D.G.F.P. Iași este intemeiată; sens în care reține următoarele:

Prezentul litigiu s-a născut din faptul că, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, încheiat de pârâtă la data de 04.10.2005, s-a reținut că diferența în plus, în sumă de 2.137.114.830 lei, a rezultat din faptul că sumele înregistrate în contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile efectuate cu terții”, în baza facturilor nr.0255493/2004, nr.0255494/2004, nr.0994959/2004, nr.9034905/2004, nr.994992/2004, nr.9034907/2004, nr.9034909/2004 și nr.1857528/2004, emise de SC”TCE 3 BRAZI” SRL Piatra Neamț, nu pot fi considerate deductibile, deoarece nu au fost respectate prevederile art.3 alin.4 din O.M.F.P. nr.29/2003 și respectiv dispozițiile art.21 alin.4 lit.F) din Legea nr.571/2003.

Nici din cuprinsul raportului mai sus menționat și nici din cuprinsul deciziei prin care a fost soluționată contestația formulată împotriva acestuia, nu rezultă că pârâta – recurentă nu ar fi luat în considerare existența contractului

nr.221 din 30.01.2004, încheiat de SC”TCE 3 BRAZI” SRL Piatra Neamț, în calitate de prestator, și SC”CHIMIEXPERT” SRL Bârlad, în calitate de beneficiar, ori că ar fi pus la îndoială existența facturilor emise de prestator, sau realitatea înregistrărilor efectuate în contabilitatea celor două societăți menționate.

Ceea ce a stat la baza măsurii de a nu recunoaște caracterul deductibil al cheltuielilor înregistrate pe baza facturilor menționate, a fost, în opinia organului de control fiscal, faptul că acestea nu aveau menționate în cuprinsul lor, numărul și data contractului și că nu erau însotite de documente justificative care să ateste realitatea, întinderea și valoarea prestațiilor facturate.

Este de asemenea necontestat faptul că, pentru prestările de servicii pretins efectuate, SC”TCE 3 BRAZI” SRL a întocmit deconturi, pentru fiecare factură în parte, în care s-au evidențiat expedițiile realizate prin intermediul SC”CFR MARFĂ” SA, destinația acestora și tarifele aplicate pentru fiecare operațiune, funcție de cantitatea de material lemnos livrată, respectiv tariful de transport, tarifele accesorii, tarifele pentru recepția cantitativă și calitativă, plus transportul auto.

Chiar și în prezența acestor înscrisuri, prima instanță era obligată să arate, în concret, motivele de fapt și de drept pentru care a considerat că pârâta a făcut o greșită aplicare a dispozițiilor legale referitoare la condițiile de utilizare a formularelor comune privind activitatea financiar contabilă, stabilite prin IMFP nr.29/2003, emis în aplicarea H.G. nr.831/1997 și că organul de control fiscal a săvârșit un exces atunci când a solicitat prezentarea altor acte doveditoare a realității prestației decât cele ce au stat la baza înregistrărilor contabile efectuate de SC”CHIMIEXPERT” SRL Bârlad și respectiv de SC”TCE 3 BRAZI” SRL Piatra Neamț.

Anulând actele administrativ fiscale emise de pârâta, doar pe baza concluziilor expertului contabil Nechita Eugen, care reține că: „din lipsă de spațiu a înscris numai mențiunea contravalorii prestări servicii conform contract sau prestări servicii”, prima instanță nu a arătat, în concret, motivele de nelegalitate ce au condus-o la această concluzie și pentru ce a considerat că prevederile OMFP nr.29/2003 și ale Legii nr.571/2003 au fost greșit interpretate sau aplicate de către organul de control fiscal.

Prima instanță nu era în drept să-și construiască hotărârea pe o singură probă, respectiv pe expertiza contabilă, fără a analiza și a se pronunța în concret și în detaliu asupra apărărilor invocate de către pârâta și a temeiurilor de drept pe care acestea se întemeiau.

O atare analiză era cu atât mai necesară cu cât însăși reclamanta – intimată recunoaște parțial, prin precizările depuse la termenul din 19 februarie 2007, că există neconcordanțe între facturi și deconturile anexă la acestea, dar, astfel cum se va arăta în continuare, și între deconturi și actele primare, respectiv avizele de

expediție, scrisorile de trăsură, sau chiar între contractul nr.221/2004 și celelalte contracte, încheiate de reclamantă cu alte persoane, implicate în operațiunile de livrare și operare a mărfurilor destinate exportului.

Curtea constată că prima instanță nu a avut rol activ, astfel încât au rămas neclarificate aspectele esențiale de care depindea aprecierea realității prestațiilor, a legalității acestora, a valabilității înregistrărilor contabile, a caracterului deductibil al cheltuielilor și implicit soluția cu privire la legalitatea actelor administrative fiscale supuse controlului instanței de contencios administrativ.

Astfel, Curtea consideră că prima instanță avea obligația, consacrată de art.129 Cod procedură civilă, să clarifice măsura în care prestațiile asumate de SC”TCE 3 BRAZI” SRL și tarifate potrivit punctului 5 din anexa la contractul nr.221/2004, încheiat cu SC”CHIMEXPERT” SRL Bârlad, nu se suprapun cu cele angajate de către această din urmă societate prin contractul nr.194 din 15.05.2004, încheiat cu SC”PORT BAZINUL NOU” SA Galați și contractul nr.719 din 25.02.2004, încheiat cu SC”SOCEP” SA Constanța, dacă prestațiile menționate au fost sau nu realizate, în mod efectiv, de către SC”TCE 3 BRAZI” SRL și dacă tariful de 6,65 EURO/m.c. are sau nu acoperire în activitatea prestatorului.

Nu au fost lămurite nici motivele pentru care s-au pretins și plătit tarifele de transport pe calea ferată, prevăzute la punctul 3 din anexa la contractul nr.221/2004, pentru marfa ce a fost livrată în baza contractului nr.2659/24.03.2004, încheiat de SC”CHIMEXPERT” SRL, în calitate de comisionar, cu SC”SEF”PETROFOREST” SA Piatra Neamț, în calitate de comitent, contract în care, la art.7.1 se precizează că cherestea se livrează în condiția FOB (free on board) Constanța Port, caz în care, vânzătorul este cel care suportă toate cheltuielile și risurile cu marfa, până când aceasta a trecut, efectiv, balustrada vasului în portul de încărcare nominat, inclusiv orice taxă, speze sau cheltuieli determinate de exportul mărfii.

Prima instanță nu s-a preocupat nici de clarificarea poziției și naturii juridice a raporturilor născute din contractul nr.3116/18.03.2004, încheiat de SC”CHIMEXPERT” SRL cu Direcția Silvică Bacău, contract în care se specifică că obiectul acestuia îl constituie livrarea de cherestea de fag la export „în numele comitentului”, respectiv Direcției Silvice Bacău, reclamanta având doar calitatea de comisionar, și nici de ce, la art.14.1 s-a prevăzut că „drepturile de proprietate asupra bunurilor ca și risurile trec de la comitent direct la comisionar, în momentul livrării mărfii”.

Nu s-a stabilit nici dacă prestația tarifară la pct.1 din anexa la contract, constând în „recepția cantitativă și calitativă + transport auto până la vagoane” a fost sau nu executată, avându-se în vedere că nu toate vagoanele au fost încărcate la linia publică.

Cum însăși reclamanta recunoaște, indirect, că deconturile ce au însoțit cele opt facturi în litigiu nu au fost întocmite în momentul emiterii acestora, ci

ulterior, se pune întrebarea legitimă când și în ce condiții acestea au fost întocmite, ce elemente au fost avute în vedere la stabilirea sumei facturate și mai ales dacă, în aceste condiții, ele mai îndeplinesc condiția de document justificativ și pot suplini condiția legală invocată de părătă, astfel cum a reținut prima instanță, preluând fără o minimă cercetare concluziile expertului contabil.

Nu se pot primi nici justificările reclamantei – intamate referitoare la neconcordanța dintre data emiterii facturii și data întocmirii decontului, dacă să ar fi avut în vedere că în decontul anexă la factura nr.9031905 din 09 aprilie 2004, au fost incluse avizele ce au fost întocmite în lunile mai și iunie 2004, fără a rezulta că acele operațiuni ar fi fost urmarea înlocuirii loturilor respinse de către importator ca fiind necorespunzătoare calitativ.

Nu s-a verificat nici dacă toate operațiunile luate în calcul la întocmirea deconturilor și emiterea facturilor privesc pe reclamantă, având în vedere că în factura nr.994959/22.03.2004 au fost incluse livrări efectuate, în nume propriu, de Fabrica Tașca a SC”TCE 3 BRAZI” SRL către cumpărătorul COMPPIL Constanța, iar în factura nr.9034909/30.06.2004 au fost incluse livrări efectuate în nume propriu de SC”PETROFOREST” SA Piatra Neamț către COMPPIL Constanța.

Neclaritatea, care trebuia lămurită de prima instanță, este și în ceea ce privește persoana cumpărătorului și respectiv în ceea ce privește destinația mărfuii, în decontul la factura nr.9031905/9.04.2004 fiind evidențiate două livrări cu destinația Galați, în condițiile în care în avizele emise ulterior se indică ca punct de destinație Stația CFR Constanța.

În condițiile în care în anexa la contractul nr.221/2004 s-a prevăzut că beneficiarul prestației contractate cu SC”TCE 3 BRAZI” SRL va plăti tariful de transport pe calea ferată, funcție de ruta aleasă, cuprins între 10 și 12 Euro/m.c. material lemnos, din mențiunile făcute de agenții SC”CFR – MARFA” SA în cuprinsul scrisorilor de trăsură, ce au însoțit fiecare expediție de vagon în parte, rezultă că taxele de transport au fost plătite de cu totul alte persoane, fără să clarifice dacă SC”TCE 3 BRAZI” SRL a avansat vreodată aceste cheltuieli și implicit dacă el este îndreptățit a le recupera de la beneficiarul din contractul nr.221/2004, și nici dacă există o minimă echivalență între suma plătită transportatorului și suma recuperată de la beneficiarul prestației, respectiv de la SC”CHIMEXPERT” SRL.

Nu s-a clarificat nici măcar care este statutul real al reclamantei în contractele încheiate cu furnizorii săi din județene Neamț și Bacău, în condițiile în care atât în contractul încheiat cu Direcția silvică Bacău cât și în cel încheiat cu SC”PETROFOREST” SA Piatra Neamț, aceasta figurează în calitate de comisionar și nu de cumpărător, statut în raport de care se pune întrebarea dacă suportarea de către comisionar a cheltuielilor cu livrarea mărfuii la export era sau nu legală.

Nu s-a stabilit nici dacă implicarea SC”TCE 3 BRAZI” SRL în operațiunile de livrare a mărfuii pe piața externă, în calitate de prestator, a fost,

dincolo de clauzele inserate în contract, reală, având în vedere că, simpla mențiune, în avizele de expediție, a numelui delegatului Ababei Vasile, angajat al SC”TCE 3 BRAZI” SRL, nu semnifică în mod obligatoriu și faptul că acesta a asigurat operațiunile de angajare a mijloacelor de transport, de încărcare a mărfii în vagon, ori de expediere a ei beneficiarilor externi.

Această neclaritate se naște și din faptul că, în mai multe scrisori de trăsură, la rubrica „Mențiuni ale expeditorului admise de regulamente”, se precizează, de către expeditorul SC”CHIMEXPERT” SRL Bârlad, „Marfa în cont SC”3 BRAZI”.

Întrucât nici unul din aceste aspecte, care nu sunt singulare, ori accidentale, și pe care curtea le-a reținut doar cu titlu exemplificativ, nu au fost clarificate și ținând cont că de lămurirea deplină a raporturilor juridice și a modului în care acestea s-au derulat depinde însăși soluția ce trebuie dată în acțiunea în anulare promovată de reclamanta SC”CHIMEXPERT” SRL Bârlad, Curtea apreciază că, pentru aflarea adevărului, se impune administrarea de noi probe, inclusiv proba cu expertiză, care să clarifice dacă sumele facturate reprezintă costul unor prestații reale, dacă ele au fost avansate de prestator și măsura în care ele trebuiau achitare de către beneficiarul din contractul nr.221/2004, deconturile anexă la facturile în cauză neputând suplini lipsa documentelor justificative, care să ateste că toate acele prestații menționate în anexa la contract au fost reale și se înscriu în limita tarifului convenit și nu ascund transferuri ilicite de bani între cei implicați în livrarea de material lemnos la export.

Pe cale de consecință, având în vedere că situația de fapt și de drept nu a fost clarificată pe deplin de către prima instanță, în temeiul art.312 alin.3 Cod procedură civilă, recursul părâtei urmează a fi admis, în sensul casării hotărârii recurate și a reținerii cauzei în vederea rejudecării ei în fond.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
D E C I D E :**

Respinge excepția nulității recursului .

Admite recursul introdus de părâta D.G.F.P VASLUI împotriva sentinței civile nr.110/CA din 26.06.2006, a Tribunalului Vaslui, sentință pe care o casează.

Reține cauza în vederea rejudecării ei în fond.

Fixează termen de judecată la data de 16 aprilie 2007, pentru care se vor cita părțile .

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică din 26 martie 2007.

PREȘEDINTE,
T.D.M.

JUDECĂTOR,
G. A.

JUDECĂTOR,
R. L.

GREFIER,
T.N.

Red.T.D.M

Tehnored.A.M.

2 ex./28.03.2007

Jud.fond: Tribunalul Vaslui – Gergely Niculina.-