

mentarea

Dosar nr. 4516/89/2005

R O M Â N I A

CURTEA DE APEL BACĂU

- SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI
FISCAL -

Decizia civilă nr. 156/2008

Şedința publică de la 21 Februarie 2008

Completul compus din:

PREȘEDINTE: Mona Gabriela Ciopraga - judecător

Judecător: Morina Napa

Judecător: Vera Stănișor

Grefier: Daniela Dumitru

&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&&

Astăzi a fost pe rol soluționarea acțiunii formulată de reclamanta SC "CHIMEXPERT" SRL BÂRLAD în contradictoriu cu părâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE A JUDEȚULUI VASLUI (fond după casare – decizia nr. 77/CA din 26 martie 2007, pronunțată de Curtea de Apel Iași în dosarul nr. 4316/89/2005 – nr. în format vechi 4590/2006), având ca obiect anulare act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns: avocat Frățiman Carmen pentru reclamantă și consilier juridic Frunză Manuel pentru părâta.

Procedura este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier, după care:

Avocat Frățiman Carmen pentru reclamantă depune la dosar dovezi privind plata onorariului de expert, conform O.P. nr. 55/08.05.2007 și O.P. nr. 82/14.12.2007, extras de cont și chitanță onorariu avocat.

Nemaifiind alte cereri de formulat și probe de administrat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul pe fond.

Avocat Frățiman Carmen, având cuvântul pentru reclamantă, și privire la decizia de casare a Curții de Apel Iași, precizează că unul dintre motivele cererii de strămutare a prezentei cauze la o altă instanță a fost modalitatea în care instanța de recurs a solicitat societății să facă dovezi cu privire la activitatea desfășurată cu terțele persoane.

În continuare, problema care se pune în cauză, este dacă cele 8 facturi în discuție pot fi considerate sau nu documente justificative. Astfel, referitor la controlul efectuat de către consilierii din cadrul D.G.F.P. Vaslui, precizează că urmare cererii formulate de reclamantă, s-a dispus declanșarea acestei inspecții fiscale, ocazie cu care au fost descoperite aceste 8 facturi, ajungându-se la concluzia că acestea nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative, motivul fiind faptul că nu au trecut pe ele numărul de contract. Trebuie avut în vedere faptul că societatea reclamantă nu are încheiat decât un singur contract cu SC "TCE 3 BRAZI"; de asemenea, trebuie avut în vedere că aceste facturi nu au fost întocmite de către societatea reclamantă. Astfel, într-o situație identică, Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. 381/25.01.2005, a stabilit că ar fi o situație incorectă și injustă, întrucât singura răspundere trebuie să aparțină persoanei vinovate de întocmirea actelor, în speță, fiind vorba de SC "TCE 3 BRAZI".

De asemenea, nu se pot reține în cauză concluziile raportului de inspecție fiscală în care se arată că societatea reclamantă nu deține acte justificative pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate, în condițiile în care asemenea acte există, fiind depuse în copie și la dosarul cauzei. De asemenea, și cu privire la activitatea de transport efectuată din portul Constanța de către SC "TCE 3 BRAZI" există documente, astfel că cele susținute de părăță că pentru acestea nu există acte justificative nu sunt reale.

În concluzie, având în vedere că toate activitățile au fost efectiv prestate, de S.C. TCE 3 Brazi S.R.L., existând acte justificative în acest sens, de asemenea, văzând și concluziile celor două rapoarte de expertiză și faptul că

facturile în discuție îndeplinesc caracterul de documente justificative, se impune admiterea contestației așa cum a fost formulată, cu obligarea părâtei la plata cheltuielilor de judecată.

Consilier juridic Frunză Manuel, având cuvântul pentru părâtă, arată că cele 8 facturi în discuție nu îndeplinesc condițiile de documente justificative conform legii, motivat de faptul că nu au inserate elementele obligatorii ce sunt cerute pentru a îndeplini această calitate.

În susținere, invocă și Decizia nr. V din 15.01.2007 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a decis că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin toate elementele obligatorii cerute de lege.

Depune la dosar concluzii scrise, solicitând respingerea acțiunii ca nefondată.

S-au declarat dezbatările închise.

C U R T E A:

- deliberând -

Asupra acțiunii – în fond, după casarea cu reținere – în materia contenciosului administrativ de față constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la Tribunalul Vaslui sub nr. 127/C/5.12.2005 – număr nou de dosar 4316/89/2005 – reclamanta S.C. Chimexpert S.R.L. Bârlad a solicitat, în contradictoriu cu părâții Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui și Ministerul Finanțelor Publice, următoarele:

- suspendarea efectelor actelor administrative atacate până la soluționarea definitivă a contestației, în baza art. 179 din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 14 din Legea nr. 554/2004;
- anularea deciziei nr. 35 din 21.11.2005 prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația administrativă;

- anularea deciziei de impunere nr. 4232 din 4.10.2005, a raportului de inspecție fiscală din 4.10.2005, exonerarea de la plata sumelor impuse și rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

La termenul din 6.02.2006 Tribunalul Vaslui a pus în discuție excepția lipsei calității procesuale pasive a părăților Ministerul Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală. Prin încheierea pronunțată la același termen către instanță a admis această excepție și a dispus scoaterea celor doi părăți din cauză.

Prin încheierea pronunțată la data de 20.02.2006 s-a dispus conexarea la această cauză a dosarului nr. 135/C/2005 (număr nou de dosar 4548/89/2005) având ca obiect suspendarea efectelor actelor administrative atacate care formează obiectul dosarului nr. 127/C/2005.

Prin încheierea din 6.03.2006, Tribunalul Vaslui a respins cererile conexe privind suspendarea actelor administrative contestate.

Prin sentința civilă nr. 110/CA din 26.06.2006 Tribunalul Vaslui a admis acțiunea, disponând anularea deciziei nr. 35 din 21.11.2005 emisă de părăță precum și a deciziei de impunere înregistrată sub nr. 4232 din 4.10.2005 și a raportului de inspecție fiscală din 4.10.2005, cu privire la impozitul pe profit dobânzi la impozitul pe profit, penalități de întârziere impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Această sentință a fost casată de Curtea de Apel Iași prin decizia nr. 77/CA din 26.03.2007, decizie prin care a fost admis recursul formulat de părăță Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui, cauza fiind reținută în vederea rejudicării ei în fond. Pentru a decide astfel, instanța de recurs a reținut următoarele:

Litigiul s-a născut din faptul că, prin raportul de inspecție fiscală încheiat de părăță la data de 4.10.2005, s-a reținut că diferența în plus, de 2.137.114.830 lei, a rezultat din faptul că sumele înregistrate în plus în contul 628 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 S.C. TCE 3 BRAZI S.R.L. Piatra Neamț, nu pot fi considerate deductibile, deoarece nu au fost respectate prevederile art. 3 alin. 4 din OMFP. 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 - recurrentă 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 "CHIMEXPERT" 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 SCCFR MARFĂ SA, destinația acestora și tarifele aplicate pentru fiecare operațiune, funcție de cantitatea de material lemnos livrată, respectiv tariful de transport, tarifele accesori, tarifele pentru recepția cantitativă și calitativă, plus transportul auto.

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.

O analiză amănunțită 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 expedieție, 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.

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 SCPORTE BAZINUL NOU" SA Galați și contractul nr.719 din 25.02.2004, încheiat cu SCSOCEP" 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 cheresteaua se livrează în condiția FOB (free on board) Constanța Port, caz în care, vânzătorul este cel care suportă toate cheltuielile și riscurile 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 riscurile trec de la comitent direct la comisionar, în momentul livrării mărfuii”.

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 însotit cele opt facturi în litigiu nu au fost întocmite în momentul emiteri 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 îndeplineau condiția de document justificativ și pot suplini condiția legală invocată de părăță, astfel cum a reținut prima instanță, preluând fără o minimă cercetare concluziile expertului contabil.

Nu se pot primi nici justificările reclamantei - intimate referitoare la neconcordanța dintre data emiterii facturii și data întocmirii decontului, dacă s-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 COMPPi Constanța.

Neclaritatea, care trebuia lămurită de prima instanță, este și în ceea ce privește persoana cumpărătorului și respectiv în ceea ce privește destinația mărfii, în decontul la factura nr.9031905/9.04.2004 fiind evidențiate două livrări cu destinație 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 SCTCE 3 BRAZI" SRL va plăti tariful de transport pe calea ferată, funcție de ruta aleasă, cuprins între 10 și 12 Euro/ton material lemnos, din mențiunile făcute de agenții SC "CFR -MARFĂ" S.A. și 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 se clarifice dacă SC "TCE 3 BRAZI" SRL a avansat vreodată aceste cheltuieli și implicit dacă el este îndreptățit să le recupereze de la beneficiarul din contractul nr.221/2004, și nici dacă există o minimă echivalență între suma plătită de 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 contractul încheiat cu furnizorii săi din județene Neamț și Bacău, în condițiile în care atât în contractul încheiat cu Direcția silvică Bacău cât și a 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 mărfii la export era sau nu legală.

Nu s-a stabilit nici dacă implicarea SC "TCE 3 BRAZI" SRL în operațiunile de livrare a mărfii 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".

În recurs s-a dispus efectuarea unei expertize, obiectivele acesteia fiind stabilite prin încheierea pronunțată la data de 21 mai 2007. Expertiza contabilă și suplimentul la aceasta au fost efectuate de expertul Pistolea Aurică.

Având a se pronunța asupra fondului acțiunii, după casarea cu reținere spre rejudicare, curtea de apel reține următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. 4232 din 4.10.2005 au fost consemnate rezultatele inspecției fiscale generale efectuată la reclamanta S.C. Chimexpert S.R.L. Bârlad de către inspectorii din cadrul Direcției de Control Fiscal Vaslui. În urma inspecției fiscale s-a stabilit că reclamanta a calculat greșit impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată rezultând dintr-un număr de 8 facturi fiscale a căror valoare totală a fost de 8.548.459. 321 Rol și care au fost emise de către S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra Neamț, în perioada 4.03.2004 – 29.09.2004. Cele 8 facturi sunt următoarele:

- factura fiscală seria NTACB nr. 0255493/4.03.2004;
- factura fiscală seria NTACB nr. 0255494/8.03.2004;
- factura fiscală seria NTACB nr. 0994959/22.03.2004;
- factura fiscală seria NTACA nr. 9034905/9.04.2004;
- factura fiscală seria NTACB nr. 0994992/20.04.2004;
- factura fiscală seria NTACA nr. 9034907/4.06.2004;
- factura fiscală seria NTACA nr. 9034909/30.06.2004;

- factura fiscală seria NTVDX nr. 1857528/29.09.2004.

Organul de control au stabilit că societatea a considerat greșit ca fiind deductibile cheltuielile efectuate în baza acestor facturi; în consecință, a calculat diferența de impozit pe profit de 2.137.114.830 Rol - la care au fost adăugate dobânzi în sumă de 514.405.119 Rol și penalități de întârziere în sumă de 145.146.387 Rol - și au considerat ca fiind fără drept de deducere a taxei părtătoare valoarea adăugată suma de 1.624.210.945 Rol. S-a reținut că au fost încălcate următoarele dispoziții legale:

- art. 3 alin. 4 din O.M.F. nr. 29/2003 privind aplicarea Hotărârile Guvernului nr. 831/1997, prin care se prevede că pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se menționează expres numărul și data contractului, respectiv al comenzi, în cazul prestărilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract;
- art. 21 alin. 4 lit. F din Codul fiscal potrivit căruia cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, nu sunt deductibile fiscal – în privința impozitului pe profit;
- art. 155 alin. 8 lit. e) din Codul fiscal care prevede că factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu și denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate.

Prin decizia de impunere înregistrată la pârâtă sună același număr s-au stabilit în sarcina reclamantei următoarele obligații fiscale:

- 213.711 ron impozit pe profit datorat pentru perioada 1.01.2004 – 31.12.2004;
- 51.441 ron dobânzi la impozitul pe profit calculate pentru perioada 25.04.2004 – 30.09.2005;
- 14.515 ron penalități de întârziere calculate pentru perioada 25.04.2004 – 30.09.2005;

- 162.421 ron taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 15.12.2003 - 31.05.2005.

Contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere a fost respinsă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui prin decizia nr. 35/21.11.2005. S-a reținut că pentru suma de 854.876 ron, înregistrată în contabilitate în perioada 1.01.2004 - 31.12.2004 cu titlu de cheltuieli cu prestări servicii, reclamanta nu a prezentat documente din care să rezulte natura serviciilor prestate și fără a se fi făcut dovada că serviciile au fost efectiv prestate; în drept, au fost reținute aceleași dispoziții legale ca în raportul de inspecție fiscală.

Este important de reținut că aceleași facturi fiscale au fost verificate de inspectorii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Neamț, cu prilejul controalelor efectuate la furnizorul serviciilor, S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra Neamț. Astfel, în ceea ce privește facturile fiscale seria NTACB nr.0994992/20.04.2004, seria NTACA nr. 9034907/4.06.2004 și seria NTACA nr. 9034909/30.06.200, prin procesul-verbal încheiat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț la data de 9.08.2005 s-a constatat că sunt evidențiate în contabilitatea furnizorului, în jurnalele de vânzări, în deconturile de TVA și în balanțele de verificare în perioada în care au fost emise; că documentele finale sunt cele prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 și au fost procurate conform prevederilor legale în vigoare.

Celelalte 5 facturi fiscale au fost supuse inspecției fiscale la data de 28.06.2005 când a fost încheiat, de către inspectori din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Neamț, procesul-verbal din 28.06.2005. Prin acest proces-verbal au fost făcute aceleași constatări, în sensul că facturile fiscale au proveniență legală, sunt înregistrate în evidență contabilă a S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra Neamț - jurnale de vânzări și deconturile TVA aferente) și reprezintă prestări servicii privind exportul de cherestea răsinoase și fag efectuate de S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra

Neamț pentru S.C. Chimexpert S.R.L. Bârlad, în baza contractului 221/30.01.2004.

Ambele procese verbale au fost încheiate în urma solicitării Direcției Generale a Finanțelor Publice Vaslui de a efectua un control încruzișat la furnizorul S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra Neamț, aspect consemnat expres în cele două procese-verbale și menționat în răspunsul la întrebarea nr. 3 a interogatoriului solicitat de reclamantă părătei, interogatoriu la care răspunsurile au fost date către cei doi consilieri care au realizat inspecția fiscală la reclamantă. Așa cum procedura de control fiscal utilizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț a fost cea reglementată de art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală (potrivit numerotării articolelor de la data efectuării controalelor), respectiv controlul încruzișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului în corelație cu cele deținute de alte persoane, controlul încruzișat poate fi și inopinat; potrivit alin. (2) al art. 94, la finalizarea controlului inopinat sau încruzișat se încheie proces-verbal.

Din interpretarea pct. 106.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2007, rezultă că procesele-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate și încruzișate reprezintă acte privind constatăriile preliminare care trebuie anexate raportului privind rezultatele inspecției fiscale. În cauză, în raportul de inspecție fiscală contestat se menționează doar că s-au trimis adrese Direcției Generale a Finanțelor Publice Neamț și că acestor adrese li s-a răspuns prin alte adrese, fără a se menționa că Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț a efectuat controlul încruzișat și fără a se arăta constataările acestor controale. Se poate concluza că inspectorii Direcției Generale a Finanțelor Publice Vaslui, procedând în acest mod, nu au nesocotit dispozițiile legale menționate. În acest fel, s-a ajuns că pe partea furnizorului S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. să se considere (de către organele fiscale) că a colectat în mod legal taxa pe valoarea adăugată și că a primit contravalorile serviciilor prestate reclamantei, iar pentru reclamantă s-a considerat că nu

dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată (colectată de furnizor) și că cheltuielile efectuale pentru plata furnizorului său nu sunt deductibile.

Această instanță, procedând la verificarea facturilor fiscale în cauză constată că, într-adevăr, nu sunt menționate expres numărul și data contractului și nici denumirea serviciilor prestate; la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” s-a trecut doar „c.v. prestări servicii cf. contract”. Însă, toate cele 8 facturi fiscale sunt însoțite, fiecare, de un decont din care rezultă în mod clar contractul în baza căruia au fost facturate serviciile prestate de către S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra Neamț – respectiv contractul nr. 221/31.01.2004 – serviciul prestat, cantitatea și tarifele practicate, numerele avizelor de expediție și al vagoanelor în care s-a făcut încărcarea. Numărul operațiunilor pentru care s-au întocmit deconturile care însoțesc facturile fiscale este de 2 – pentru facturile fiscale nr. 994992/20.04.2004 și nr. 9034907/4.06.2004; 4 – pentru factura fiscală nr. 9034909/30.06.2004; 7 – pentru factura fiscală 0255493/4.03.2004; 14 – pentru factura fiscală nr. 0994959/22.03.2004; 22 – pentru factura fiscală 0255494/2.03.2004; 30 – pentru factura fiscală nr. 1857528/29.09.2004 și de 63 – pentru factura fiscală nr. 9034905 din 9.04.2004. Dacă pentru facturile fiscale nr. 994992/20.04.2004 și nr. 9034907/4.06.2004 s-ar putea imputa faptul că serviciul prestat nu a fost trecut expres pe factură, pentru celelalte facturi acest lucru ar fi fost imposibil, aşa încât poate fi reținută apărarea reclamantei sub acest aspect.

În privința *impozitului pe profit*, nedeductibilitatea este prevăzută (între altele), de art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, în cazul cheltuielilor înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor. În același sens sunt și dispozițiile pct. 44 din Norme metodologice aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Potrivit pct. 2.3 și 2.4. din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobată prin Ordinul nr. 306/2002 emis de Ministerul Finanțelor Publice, documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune, care

cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale: denumirea documentului; denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul; numărul și data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul); conținutul operațiunii economice și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-a întocmit, vizat și aprobat, după caz; alte elemente menite să asigure consemnatarea completă a operațiunilor efectuate. Facturile fiscale în cauză cuprind toate aceste elemente, cu mențiunea luării în considerare a deconturilor anexate fiecărei facturi.

În privința *taxei pe valoarea adăugată*, aplicabile sunt dispozițiile art. 155 alin. (8) din Codul fiscal potrivit cărora factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații: a) seria și numărul facturii; b) data emiterii facturii; c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura; d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii; e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată; g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz; h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile. Facturile fiscale în cauză cuprind aceste elemente, denumirea serviciilor prestate rezultând clar din deconturile anexate facturilor.

Aplicabilitatea acestor dispoziții este indiscutabilă, fiind reținută și de organul fiscal. Însă, nu pot fi reținute dispozițiile art. 3 alin. (4) din Ordinul nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 – potrivit cărora pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv ale comenzi, în cazul prestărilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract – întrucât acest ordin se referă la activitățile de livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate direct către populație; în cauză este vorba de presări de servicii între două societăți

lcomerciale, factura fiscală emisă de furnizor trebuie să cuprindă doar elementele menționate în articolele cuprinse în Codul fiscal și în Ordinul nr. 306/2003.

În sensul celor reținute anterior sunt și concluziile celor două expertize contabile efectuate în cauză: expertiza efectuată de expertul Nechita Eugen – probă administrată de Tribunalul Vaslui – și cea efectuată de expertul Pistolea C. Aurică – probă dispusă de Curtea de Apel Iași după casarea cu reținere. În plus această din urmă expertiză a stabilit – potrivit obiectivelor fixate de instanța de recurs în urma casării (cu toate că prin raportul de inspecție fiscală s-au stabilit obligații fiscale suplimentare exclusiv pentru considerente formale, în considerarea faptului că cele 8 facturi fiscale au fost întocmite fără a fi respectate prevederile legislației fiscale, iar nu ca urmare a analizei modalității de derulare a contractelor dintre reclamantă și S.C. TCE-3 Brazi S.R.L. - fapt care rezultă atât din raportul de inspecție fiscală , cât și din afirmațiile exprese ale celor doi inspectori fisicali care au întocmit raportul de inspecție fiscală, prin răspunsurile la interrogatoriu) – următoarele: furnizorul S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. Piatra Neamț avea posibilitatea tehnică de executare a operațiunilor de încărcare în vagoane și descărcare de camioane, disponând de utilaje necesare și personal calificat pentru serviciile prestate; costurile facturate de către S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. corespund prețurilor stabilite pentru fiecare operațiune, deconturile anexate fiecărei facturi fiind explicite; pentru asigurarea vagoanelor de încărcare și transportul de cherestea de la punctele de lucru ale direcțiilor silvice, S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. a încheiat contractul nr. 18/20.02.2004 cu S.C. Lordia Transport Târgu Neamț; S.C. TCE 3 Brazi S.R.L. a plătit efectiv toate tarifele pentru operațiunile de încărcare-descărcare, transport etc. și a încasat de la reclamantă suma de 9.399.887 lei; toate operațiunile efectuate de prestator se regăsesc în deconturile care stau la baza întocmirii celor 8 facturi; în contabilitatea prestatorului s-a înregistrat consumul de forță de muncă, uzura, amortizarea, fondurile folosite pentru transportul muncitorilor, s-a înregistrat în evidență contabilă cu sumele care au fost încasate conform facturilor. Toate aceste constatări pun în evidență faptul că operațiunile rezultând din facturile fiscale în cauză au fost

reale, aşa încât se constată a fi neîntemeiat și acest argument reținut de organul soluționare a contestației administrative prin decizia nr. 35/21.11.2005.

Față de cele ce preced, curtea de apel va admite acțiune și va anula actele administrativ fiscale contestate.

În temeiul art. 274 din Codul de procedură civilă, părâta va fi obligată la plata cheltuielilor de judecată avansate de reclamantă reprezentând taxă judiciară de timbru, timbru judecătar, onorariu avocat și onorarii expertiză în toate faze procesuale. În privința onorariului suplimentar solicitat de expertul Pistolea (Aurică) prin decontul 3418/24.08.2007, prin care s-a solicitat o diferență de achitare de 5.000 lei, se constată că expertul nu a făcut nicio dovadă cu privire la această diferență, neprecizând nici măcar cum a stabilit-o; prin urmare, această diferență din onorariu, deși a fost plătită de reclamantă, nu se cuvine a fi recuperată de la părătă întrucât plata ei nu a fost mai întâi încuviințată și dispusă de instanță.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Admite acțiunea formulată de reclamanta **SC "CHIMEXPERT" SRL BÂRLAD** cu sediul în Bârlad str. Dr. Ioan Codrescu nr. 15, județul Vaslui, împotriva părătei **Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui** cu sediul în Vaslui, str. Ștefan cel Mare nr. 56, județul Vaslui.

Anulează decizia nr. 35/21.11.2005 privind soluționarea contestației formulată de SC "CHIMEXPERT" SRL Bârlad, decizie emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui.

Anulează decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. 4232/4.10.2005 și în parte, raportul de inspecție fiscală înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. 4232/4.10.2005 în ceea ce privește stabilirea

de organul mătoarelor obligații fiscale: 213.711 lei impozit pe profit, 51.441 lei dobânzi la impozitul pe profit, 14.515 lei penalități de întârziere la impozitul pe profit și 62.421 lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Respinge cererea formulată de expert privind suplimentarea onorariului.

Obligă părăta să plătească reclamantei suma de 8304,3 lei cheltuieli de udecată reprezentând, taxă judiciară de timbru, timbru judiciar, onorariu expert și onorariu avocat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din **21 februarie 2008**.

PREȘEDINTE,
MONA GABRIELA
CIOPRAGA

JUDECĂTOR,
MORINA NAPA

JUDECĂTOR,
VERA STĂNIȘOR

GREFIER,
DANIELA DUMITRU

"T" SRL
 Vaslui,
 12 martie 2008 3 ex.

estației
 generală a

abilitate
 slui -
 l de
 ui -
 irea