

D 42/2008

Dosar nr.

- contestație act administrativ
fiscal -



ROMÂNIA
CURTEA DE APEL SUCEAVA
SECȚIA COMERCIALĂ, CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DECIZIA NR.

Ședința publică din 3 decembrie 2010

Președinte

Judecător

Judecător

Grefier

Pe rol, pronunțarea recursului declarat de pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava**, cu sediul în Suceava, str. _____, jud. Suceava, împotriva sentinței nr. _____ pronunțată de Tribunalul Suceava – Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. _____ în contradictoriu cu reclamanta intimată **S.C.**

S.R.L.

Dezbaterile asupra cauzei au avut loc în ședința publică din data de 22 noiembrie 2010, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, redactată separat și care face parte integrantă din prezenta decizie și când, din lipsă de timp pentru deliberare, pronunțarea s-a amânat pentru 29 noiembrie 2010, apoi pentru 3 decembrie 2010.

După deliberare,

CURTEA,

Asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin cererea adresată Tribunalului Suceava – Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal și înregistrată sub nr. _____, reclamanta S.C.

Fălticeni S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava, anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere nr. _____ din _____.

În motivarea cererii a arătat că prin decizia de impunere menționată mai sus s-a stabilit în sarcina societății reclamante plata sumelor de _____ lei impozit pe profit, _____ lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, _____ lei TVA și _____ lei majorări de întârziere la plata TVA, iar ulterior deciziei de impunere a fost întocmit, la Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. _____ din _____.

S-a menționat, de asemenea, că prin Decizia nr. _____ din _____, D.G.F.P. Suceava a respins contestația formulată împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, în condițiile în care organele de control nu au luat în considerare facturile emise de societate, a estimat greșit veniturile pe 2007.

S-a mai precizat în acțiune că _____ a emis în luna mai 2007 facturi pentru serviciile prestate pentru perioada 2006-mai 2007, iar pentru serviciile prestate în luna iunie ocolul nu a emis factură în luna curentă.

Prin întâmpinarea formulată pârâta D.G.F.P. Suceava a solicitat respingerea ca nefondată a contestației pentru următoarele motive:

Procedura de control a fost controlul prin sondaj, în sondaj fiind inclusă ultima lună din trimestru pentru fiecare an fiscal verificat asupra modului de stabilire a profitului impozabil și a impozitului pe profit în perioada 10.08.2006-30.06.2007.

În urma verificării, organele de control au constatat că în perioada 1.11.2006-30.06.2007, reclamanta a înregistrat în contabilitate venituri în sumă de _____ lei privind vânzările de material lemnos pe bază de facturi către persoane fizice și juridice societatea înregistrând în mod greșit aceste sume, creditul contului 462 –creditori diverși.



Cum potrivit punctului 4.1 din actul adițional la contractul de administrare nr. ,
încheiat cu „masa lemnoasă aprobată și
autorizată a se recolta de S.C. S.R.L. va deveni de drept și de fapt
proprietatea societății din momentul intrării în licitație a acestei mase lemnoase”, organele de
control au considerat că masa lemnoasă este proprietatea reclamantei, aceasta având obligația
înregistrării veniturilor conform art. 19 al.1 din Legea nr.571/2003.

La cererea reclamantei a fost admisă proba cu expertiza tehnică contabilă, raportul
de expertiză fiind atașat la dosar.

Pârâta a formulat obiecțiuni la raportul de expertiză, iar experta a depus răspuns la
aceste obiecțiuni.

Prin sentința nr. din Tribunalul Suceava a admis în parte
contestația formulată de reclamanta S.C. S.R.L., a anulat în
parte Decizia nr. și Decizia de impunere nr. din emise de către
D.G.F.P. Suceava și le-a menținut pentru sumele de lei impozit pe profit calculat
suplimentar cu lei majorări de întârziere aferente, precum și pentru suma de lei
TVA și lei majorări de întârziere aferente.

A obligat pârâta să-i restituie reclamantei suma de lei impozit pe profit și
lei majorări de întârziere, sume plătite în plus la bugetul de stat. Totodată a obligat
pârâta să plătească reclamantei și suma de lei cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. din înregistrată sub nr. din
și Raportul de inspecție fiscală nr. s-a constatat că în
perioada 1.11.2006-30.06.2007 reclamanta nu a înregistrat în contabilitate veniturile în sumă
de lei, din care lei aferente anului 2006 și lei aferente anului
2007 rezultate din vânzările de material lemnos către persoane fizice și juridice.

S-a stabilit astfel că reclamanta datorează lei impozit pe profit suplimentar
la care s-au calculat lei majorări de întârziere până la 15.05.2007, iar pentru perioada
1.11.2006-30.06.2007 reclamanta a evidențiat în contabilitate TVA cu lei mai puțin
decât suma recalculată de organele de control și, de asemenea, că datorează, în plus, și un
TVA de lei dedusă în baza unor documente nejustificative, în total lei TVA și
lei majorări de întârziere aferente.

Împotriva actelor administrativ fiscale menționate mai sus reclamanta a formulat
contestație, conform art.218 Cod proc. fiscală, iar prin Decizia nr. a respins
ca nefondată contestația privitor la sumele de lei impozit pe profit și lei majorări
de întârziere și a luat act de renunțarea la contestație în ceea ce privește suma de lei
TVA.

S-a reținut în decizia de mai sus că în conformitate cu disp. art.19 din Codul fiscal
la stabilirea venitului impozabil se au în vedere veniturile din orice sursă, nefiind înregistrate
în contabilitate în perioada 1.11.2006-30.06.2007 veniturile din vânzări de material lemnos, în
plus, din documentele existente nu rezultă că societatea a efectuat și înregistrat în perioada
2006-2007 cheltuieli făcute de ocol cu proprietarii de pădure.

Referitor la suma de lei TVA, în conformitate cu disp.art.208 din OG
92/2009 a luat act de renunțarea la contestația formulată de către reclamantă.

Împotriva acestei decizii a formulat prezenta contestație reclamanta.

Instanța a constatat că pădurea exploatată de către reclamantă este proprietatea
unor persoane fizice.

Din expertiza contabilă efectuată în cauză, s-a constatat că pentru trimestrul
IV/2006 s-au făcut cheltuieli cu proprietarii în sumă de lei, în trim. I/2007 de
lei și în trim. II/2007 de lei, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar de
lei în perioada septembrie – decembrie 2006, lei pentru trim. I/2007 și lei pentru
trimestrul II/2007, în total lei și majorări de întârziere de lei.

Într-adevăr reclamanta a înregistrat greșit în contabilitate veniturile în contul 462
creditori, în același cont fiind înregistrate și cheltuielile cu proprietarii de pădure și nu în

contul 612 (ca de evidență a cheltuielilor cu chiria și redevență), cheltuieli de care organul de control nu a ținut cont, la fel ca veniturile înregistrate greșit.

Între reclamantă și proprietarii de pădure prin s-au încheiat Contractul de administrare nr. actul adițional nr.

și „Modificare act adițional” (filele 166-184), în care se stipulează la art.4.6 că proprietarii pădurilor vor primi contravaloarea masei lemnoase în stare naturală la picior sau la drum auto sau o cantitate de lemn, iar la art.4.7 că societatea din veniturile obținute își va acoperi cheltuielile proprii de funcționare, inclusiv c/val. masei lemnoase ce revine proprietarilor.

Astfel, prin expertiză s-au calculat sumele ce revin proprietarilor și anume lei pentru septembrie 2006-decembrie 2006, lei pentru anul 2007, lei pentru 2008 și lei pentru 2009.

Cum reclamanta a achitat sumele reținute ca fiind datorate prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere atacate și anume sumele de lei impozit pe profit și lei majorări de întârziere prin compensare cu TVA, conform procesului verbal de compensare lei din 27.02.2008 cu extras de cont din 24.06.2008 și rezultă că aceasta a plătit, în plus, suma de lei impozit pe profit și lei majorări de întârziere.

Sumele reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere plătite în plus au fost actualizate cu indicii prețurilor de consum în expertiză.

Cât privește obiecțiunile la raportul de expertiză, instanța a constatat că expertul a avut în vedere toate cheltuielile cu plata redevenței către proprietarii de pădure, precum și totalitatea cheltuielilor de administrare efectuate pentru obținerea veniturilor și chiar dacă reclamanta a greșit modalitatea de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare, acestea există, fiind invocate disp. pct. 13 din HG 44/2006, care prevăd că, veniturile și cheltuielile înregistrate eronat sau omise se caracterizează prin ajustarea profitului imposibil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

De altfel, cum organul de control a corectat veniturile obținute înregistrate greșit în alt cont, același regim trebuie să aibă și cheltuielile pentru ca baza de calcul să fie reală.

Prin suplimentul la expertiză se invocă adresele din 1.11.2006 a Suceava, prin care se aprobă m.c. masă lemnoasă pentru tăiere, iar prin adresa m.c. pentru anul 2007.

Instanța a constatat, de asemenea, că plăți către proprietari s-au făcut prin registrul de casă, ordin de plată și extrase de bancă, așa cum rezultă din centralizatorul prezentat în suplimentul la expertiză.

Astfel, instanța a constatat că impozitul pe profit suplimentar este în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit, iar suma achitată în plus la bugetul de stat este de lei și ei majorări de întârziere, sume actualizate cu indicii prețurilor.

Împotriva acestei sentințe a promovat recurs *pârâta D.G.F.P. Suceava*, criticând sentința pentru nelegalitate și netemeinicie.

În dezvoltarea motivelor de recurs, *pârâta* a arătat că, instanța de fond s-a limitat la a-și însuși concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză de către expert contabil neluând în considerare apărările formulată de *pârâta* în susținerea cauzei.

Astfel, documentele luate în considerare la efectuarea expertizei nu constituie documente justificative, care să conțină informațiile prevăzute de lege, care să demonstreze realitatea efectuării operațiunilor și care să dea dreptul la deducerea cheltuielilor, potrivit dispozițiilor legale, respectiv disp. Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar – contabile.

Din expertiza efectuată, nu rezultă că societatea deține documente justificative, potrivit legii, care să demonstreze realitatea efectuării operațiunilor de către contribuabil. Documentele anexate la răspunsul la obiecțiunile formulate de *pârâta* nu conțin toate elementele prevăzute de textul de lege menționat mai sus (registre de casă, dispoziții de plată).

Astfel, sumele ce revin proprietarilor de pădure au fost stabilite de către expertul contabil, care a folosit Hotărârea nr. a asociatului unic, Hotărârea nr.



și Hotărârea nr. _____ hotărâri ulterioare datei la care s-a efectuat verificarea de către organele de control și nu de către agentul economic, care nici după efectuarea raportului de expertiză nu a procedat la rectificarea bazei de impozitare la care se calculează impozitul pe profit datorită bugetului de stat.

Totodată, instanța era ținută de prevederile Deciziei V pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție la data de 15.01.2007, obligatorie potrivit disp. art. 329 alin. 3 Cod procedură civilă, prin care au fost clarificate aspectele referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoare adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, stabilindu-se că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit pe baza unor asemenea documente.

În cuprinsul normelor metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se precizează că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității nr. 82/1991.

Cu privire la obligarea plata cheltuielilor de judecată, pârâta arată că, potrivit prevederilor art. 276 Cod procedură civilă, care arată că, când pretențiile fiecărei părți au fost încuviințate numai în parte, instanța va aprecia în ce măsură fiecare din ele poate fi obligată la plata cheltuielilor de judecată.

Prin întâmpinarea depusă, intimata S.C. Fălticeni S.R.L. a solicitat respingerea recursului ca nefondat pentru următoarele motive:

În fundamentarea sentinței date instanța de fond a avut în vedere expertiza contabilă judiciară care, în accepțiunea Codului de procedură civilă constituie o proba pe care instanța, la solicitarea părților și a încuviințat-o pentru lămurirea situației reale privind existența între părțile în litigiu :

- aceasta proba a fost utilă și pertinentă pentru aflarea adevărului;
- părțile au avut posibilitatea să conteste sub toate aspectele raportul de expertiză având la îndemână posibilitatea să solicite refacerea în totalitate a raportului de expertiză contabilă sau efectuarea unei contraexpertize evident cu un alt expert contabil - dacă D.G.F.P. Suceava - se considera prejudiciată sau dacă raportul de expertiza nu lămură toate aspectele din obiectivele propuse și aprobate de instanța și discutate în contradictoriu între cele două părți.

- nu s-a solicitat de nici o parte contraexpertiza;

În privința aliniatului (3) pag.2 din motive de recurs, în care D.G.F.P. Suceava arată că, la efectuarea expertizei contabile au fost luate în considerare documente care nu constituie din punct de vedere al OMF 1850/2004- ca fiind documente justificative - intimata precizează faptul că:

- obiectul de activitate al _____, este „administrarea în regim silvic” a unor proprietăți de păduri care aparțin unor persoane fizice - private;

- pădurile de pe care s-au exploatat materialele lemnoase și care au produs venituri nu aparțin, nu sunt proprietatea societății ci se afla doar în administrare sub rigorile aspre ale prevederilor Codului. Silvic;

- încă de la începuturile retrocedării pădurilor către foștii proprietari și până la ora actuală pentru aceste fapte și acte de comerț - respectiv administrarea unor proprietăți private în regim silvic de către ocoale silvice - nu există o monografie contabilă, norme specifice aprobate de Organele în drept - respectiv Ministerul Finanțelor care să fie aplicate unitar de către toate entitățile economice cu acest gen de activitate. În acest sens exemplifică faptul că plata către proprietari a contravalorii masei lemnoase exploatate nu poate fi efectuată pe baza unor facturi deoarece proprietarii sunt persoane fizice care nu eliberează astfel de documente.

Veniturile obținute prin vânzarea masei lemnoase exploatate de pe aceste proprietăți particulare sunt reflectate de facturile emise de ocoalele silvice datorită faptului că aceste ocoale au competența eliberării acestor documente.

Este firesc și normal ca masa lemnoasă vândută este obținută de pe proprietățile private, care trebuie compensate valoric în speța proprietarilor particulari; dar acești

proprietarii persoane fizice nu pot elibera facturi pe care le solicita Organele fiscale, în mod obtuz, pentru a justifica cheltuielile efectuate de Ocoalele silvice pentru obținerea masei lemnoase.

La ora actuala în România, pentru evidențierea în contabilitate a acestor fapte de comerț se utilizează doua modalități:

- o modalitate prin care obligațiile față de proprietarii particulari cât și plățile efectuate în acest sens nu sunt prezentate ca venituri și cheltuieli ale ocoalelor silvice, folosindu-se în acest sens funcțiunile contului 462- pentru drepturi și obligații - acest sistem se utilizează mai ales la _____ aparținând de _____

- a doua modalitate în care vânzările de masa lemnoasa se efectuează în baza facturilor emise de ocoale și constituie/sunt reflectate în contabilitate ca venituri ale ocoalelor. În contrapartidă cheltuielile ocazionate de obținerea masei lemnoase (care aparțin proprietarilor particulari) sunt justificate prin contracte de administrare și de plățile efectuate către aparținătorii acestor bunuri de drept - respectiv proprietarii.

Toate normele de contabilitate stipulează faptul că reflectarea în contabilitate trebuie să demonstreze faptele reale petrecute. Adică, dacă sunt cheltuieli, sunt și venituri, adică nu pot obține venituri fără a face nici o cheltuială.

Intimata a mai arătat că, a folosit în evidenta contabilă reflectarea atât a veniturilor cât și a cheltuielilor.

Cheltuielile reprezentând contravaloarea masei lemnoase exploatate de pe proprietățile particulare au fost stabilite prin contractul de administrare numărul _____. Organele fiscale - inspectorii fiscali - au citit acest contract și l-au utilizat în raportul de inspecție fiscală doar până la art. 4.1. în care se prevede că masa lemnoasa aprobată și autorizată a se recolta de S.C. _____ - va deveni de drept și de fapt proprietatea societății.

Această prevedere a contractului a determinat intimata să folosească metoda a doua de reflectare în contabilitate respectiv de a înregistra atât veniturile cât și cheltuielile aferente.

La articolul 4.6, din același contract se stipulează: „pentru pădurile date în administrarea societății, proprietarii pădurilor vor primi contravaloarea masei lemnoase în stare naturală la picior sau la drum auto sau o cantitate de lemn. La contravaloarea lemnului, modalitățile și condițiile de plată se stabilesc anual prin _____

Adică _____ devine proprietar de masă lemnoasă emițând în acest sens facturi de vânzare dar în același timp conform acestui articol trebuie să și achite prețul acestui bun către proprietar.

Pentru a justifica cheltuielile generate de obținerea acestei mase lemnoase, intimata S.C. _____ S.R.L. Fălticeni a folosit ca document contractul susmenționat.

Analizând recursul formulat, **Curtea** îl găsește ca fondat pentru cele ce urmează:

În speța de față, recurenta critică faptul că Hotărârile nr. _____, Hotărârea nr. _____ și Hotărârea nr. _____ emise de asociatul unic al S.C. _____

S.R.L. Fălticeni nu constituie document justificativ în raport de dispozițiile OMFP nr. 1850/2004 și considerentele Deciziei nr. V/15.01.2007 pronunțare de Î.C.C.J. și astfel nu pot sta la baza înregistrării în contabilitate la capitolul cheltuieli deductibile, în conformitate cu disp. art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Criticile aduse de recurentă sunt găsite de Curte ca fiind pertinente.

Astfel la litera A punctul 2 din Ordinul M.F. nr. 1850/2004 se prevăd ce elemente principale trebuie să cuprindă un document justificativ pentru a putea fi înregistrat în contabilitate.

În speța, documentele justificative invocate de contestatoare sunt reprezentate de hotărârile nr. _____, hotărârea nr. _____ și hotărârea nr. _____ emise de asociatul unic al S.C. _____ S.R.L. Fălticeni, însă, se poate observa că, în raport de prevederile Ordinului M.F. nr. 1850/2004, anterior citate, art. 19 din H.G. nr. 44/2004 și ale Legii nr. 82/1991, acestea nu pot constitui document justificativ în condițiile în care nu cuprind mențiunile obligatorii pentru înregistrarea în contabilitate.



În acest sens a statuat și la pronunțarea deciziei nr. V/15.01.2007 prin care s-a soluționat recursul în interesul legii, declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Î.C.C.J., stabilind că, în aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. f și ale art. 145 alin. 8 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003, precum și ale art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea de TVA.

Apare așadar cu îndestulătoare evidență faptul că hotărârile asociatului unic al S.C. Fălticeni S.R.L. nu pot constitui document justificativ în vederea diminuării bazei impozabile, astfel cum acestea se calculează conform art. 19 din H.G. nr. 44/2004.

De altfel, nici expertul judiciar ce a depus la dosarul cauzei raportul de expertiză nu a prezentat că hotărârile asociatului unic al S.C. Fălticeni S.R.L. constituie document justificativ, ci s-a limitat a le considera cheltuieli făcute în baza art. 4.6 din contractul de administrare încheiat între contestatoare și proprietarii de păduri.

Se mai poate adăuga faptul că la contestatoare s-a efectuat controlul fiscal în zilele de 21.12.2007, 10.01, 15.01, 18.01 și 30.01.2008 și a vizat perioada 01.08.2006 – 30.06.2007.

Mai mult, hotărârile asociatului unic al contestatoarei sunt ulterioare datei controlului fiscal, iar din înscrisurile dosarului sau din raportul de expertiză nu reiese că S.C. Fălticeni S.R.L. a procedat la rectificarea bazei de impozitare.

Față de cele ce preced, Curtea găsește drept nelegală sentința nr. pronunțată de Tribunalul Suceava prin raportare la dispozițiile legale anterior menționate, astfel că, în temeiul art. 312 alin. 1, 2, 3 rap. la art. 314 pct. 3 Cod procedură civilă va admite recursul declarat de D.G.F.P. Suceava, va modifica în totalitate sentința recurată în sensul respingerii acțiunii ca nefondată.

*Pentru aceste motive,
În numele Legii,*

DECIDE,

Admite recursul declarat de pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava**, cu sediul în Suceava, str. _____, jud. Suceava, împotriva sentinței nr. _____

pronunțată de Tribunalul Suceava – Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. _____ în contradictoriu cu reclamanta intimată **S.C. _____ S.R.L.**

Modifică sentința nr. _____ a Tribunalului Suceava.

Respinge acțiunea ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 22 noiembrie 2010.

Președinte,

Judecători,

Grefier,

Red.T.C.
Jud. :
Tehnored
Ex.

