

DECIZIE NR. 158/CA/2010 - R

Ședința publică din .

PREȘEDINTE:

- judecător
- judecător
- judecător
- grefier

Pe rol fiind soluționarea recursului în contencios administrativ formulat de recurenta reclamantă SC SRL cu sediul procesual ales în jud. Bihor, în contradictoriu cu intimații pârâți: DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR, DIRECȚIA DE CONTROL FINANCIAR BIHOR, ACTIVITATEA DE CONTROL FISCAL BIHOR, toate cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2B, jud. Bihor și AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ BUCUREȘTI, sector 5, str. Apolodor, nr. 17, împotriva sentinței nr. pronunțată de Tribunalul Bihor, având ca obiect - anulare act control taxe și impozite.

Se constată că dezbaterile în fond a cauzei a avut loc în ședința publică din 02.2010 când s-a amânat pronunțarea hotărârii pentru data de .2010.

CURTEA DE APEL
DELIBERÂND:

Constată că prin Sentința nr. pronunțată de Tribunalul Bihor, în dosar nr. a fost respinsă ca nefondată contestația formulată de contestatoarea SC SRL, în contradictoriu cu intimații DGFP Bihor, DCF Bihor, Activitatea de Control Fiscal Bihor și ANAF București, împotriva Deciziei nr. prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. / .2005, a Raportului de inspecție fiscală nr. .2005 și a Dispoziției nr. .2005.

Pentru a pronunța astfel, Tribunalul a reținut că, prin decizia nr. .2005 a DGFP Bihor, s-a admis în parte contestația formulată de reclamanta SC Impex SRL împotriva măsurilor dispuse de organele de control ale Activității de Control Fiscal Bihor privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de 15.715 lei, majorări de întârziere și dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, precum și pentru impozitul pe profit în sumă de lei, dobânzi aferente în sumă de lei și penalități de întârziere în

Comunicat
Serv. Soluț. Contencios
act
Koca

sumă de 51.000 lei și s-a desființat capitolul III pct.3 din raportul de inspecție fiscală nr. 10007/13.07.2005 și pct.2.3.1. din decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. 10007/13.07.2005 pentru suma de 51.000 lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, dobânzile aferente în sumă de 5.000 lei și penalitățile de întârziere în sumă de 5.000 lei.

Ca urmare a admiterii în parte a contestației formulate, s-a menținut în sarcina reclamantei obligația fiscală de plată a TVA-ului în sumă de 51.000 lei, majorări de întârziere și dobânzi aferente în sumă de 5.000 lei și penalități de întârziere în sumă de 5.000 lei, precum și impozitul pe profit în sumă de 5.000 lei, dobânzi aferente în sumă de 5.000 lei și penalități de întârziere în sumă de 5.000 lei.

Prin acțiunea formulată, reclamanta a solicitat anularea în parte a deciziei nr. 10007/13.07.2005 pentru capetele 1 și 2 referitoare la TVA și la impozitul pe profit.

Obiectul dedus judecării îl reprezintă stabilirea faptului dacă reclamanta datorează TVA pentru prestațiile de servicii reprezentând studiul de piață achitate unui prestator nerezident. Astfel, la data de 13.09.2004, reclamanta a achitat suma de 51.000 lei (51.000 Euro) reprezentând contravaloarea unui studiu de piață efectuat de un cetățean olandez, fără să calculeze, să declare și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Prevalându-se de dispozițiile art.129 și art.126 din L.571/2003, reclamanta a considerat că plata TVA-ului, stabilită în sarcina sa pentru prestarea de servicii efectuate în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor, este nelegală.

Conform art. 129 al. 5 lit. b din L.571/2003, „nu constituie prestare de servicii efectuată cu plata serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor”, iar potrivit art.126 al.1 din același act normativ, „din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată”.

Din examinarea acestor texte de lege, prima instanță a reținut că nu constituie prestare de servicii efectuată cu plata serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor, ori, din dispoziția de plată externă din data de 13.09.2004 rezultă că serviciul efectuat de persoana nerezidentă nu a fost gratuit, ci s-a efectuat în schimbul sumei de 51.000 Euro. Mai mult, reclamanta a refacturat serviciile în cauză către SC [nume] SRL cu factura fiscală nr. 10007/13.07.2004, în valoare de 51.000 lei. Prin urmare, reclamanta are obligația de plată a TVA-ului asupra contravalorii serviciilor reprezentând studiul de piață efectuate de un prestator nerezident.

În ceea ce privește impozitul pe profit, în sumă de 5.000 lei, instanța a constatat să constate că în conformitate cu prevederile art.21 al. 4 lit. f din Legea nr.571/2003, nu sunt deductibile „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii

sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor”, iar conform disp. art.21 al.4 lit”r” din același act normativ nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv. Ori, din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că reclamanta a achiziționat mărfuri în valoare totală de lei în baza unor facturi emise de societăți comerciale care nu sunt înregistrate legal la Oficiul Registrului Comerțului. Prin urmare, pârâta, în mod corect, a stabilit în sarcina reclamantei impozitul pe profit în sumă de lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere și dobânzile aferente TVA-ului și impozitului pe profit, instanța a constatat că organele fiscale, în mod corect, au făcut aplicarea disp. art. 13 din OG 11/1996 (în vigoare la data perioadei supuse controlului) privind executarea creanțelor bugetare, conform cărora orice obligație bugetară neachitată la scadență generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere până la data achitării sumei datorate, inclusiv, dispoziție legală care a fost preluată după 01.01.2003 prin dispozițiile art.13 din OG 61/2002. De asemenea, penalitățile de întârziere aferente TVA-ului și impozitului pe profit, în mod corect, au fost stabilite în sarcina reclamantei, întrucât, în conformitate cu disp. art.3 al.3 din OG 26/2001, pentru modificarea OG 11/1996, și ulterior prin art.14 din OG 61/2002, „plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5 % pentru fiecare lună și/sau fiecare fracțiune de lună de întârziere începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora, până la data stingerii acestora, inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”. De altfel, reclamanta nici nu a contestat cuantumul accesoriilor fiscale imputate, contestând doar aplicarea acestora în mod nelegal.

Față de aceste considerente și văzând în drept și dispozițiile Legii nr.571/2003, instanța a respins ca nefondată contestația formulată și a menținut ca legale și temeinice actele administrativ-fiscale atacate.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamantă SC

IMYBX SRL, solicitând admiterea recursului, modificarea în totalitate a sentinței recurate în sensul admiterii contestației și anulării actelor atacate.

În motivarea recursului recurenta a arătat că instanța de fond a respins în mod neîntemeiat contestația acesteia împotriva Deciziei nr. 2005-a DGFP Bihor prin care a fost admisă în parte contestația recurentei în ceea ce privește capătul de cerere privind suma de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, dobânzile aferente în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei. Au fost respinse capetele de cerere 1 și 2, primul ca neîntemeiat pentru TVA în sumă de lei, majorări de întârziere și dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei și capătul 2 de cerere privind impozitul pe profit în sumă de lei, dobânzi aferente în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de de lei.

Referitor la TVA, intimata D.G.F.P. Bihor a reținut că recurenta avea obligația de a calcula, declara și achita TVA în sumă de lei, aferentă

prestărilor de servicii achitate la extern la data de 19.09.2004 în baza art. 150 alin. 1 lit. b, 156 alin. 1 și 157 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

La data de 19.09.2004, recurenta a înregistrat în evidența contabilă plata prin virament bancar a prestatorului de servicii de studiu al pieței spaniole J.F. van der Meer - cetățean olandez în sumă de 100.000 lei (100.000 Euro). Prestarea acestui serviciu a fost consemnată în factura externă nr. 100/19.09.2004, factură care a stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor aferente acestei prestări. TVA aferentă acestei operațiuni nu a fost calculată, înregistrată, declarată la organul fiscal și achitată de către recurentă.

Recurenta consideră că dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și raportul de lucru sunt nelegale, întrucât, deși situația de fapt nu a fost corect reținută de organul de inspecție fiscală, studiul de piață întocmit de către J.F. van der Meer în favoarea S.C. SCOTIA S.R.L. s-a efectuat în scopul stimulării vânzărilor. Conform art. 129 din Legea 571/2003, alin. 4, nu se consideră prestare de servicii efectuată cu plata, serviciile efectuate în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor, fără mențiunea ca acestea să fie prestate în mod gratuit, așa cum greșit a motivat prima instanță luând în considerare un text legal care nu se afla în vigoare la momentul desfășurării operațiunii. În aceste condiții, recurenta consideră că erau pe deplin aplicabile dispozițiile art. 126 din Legea 571/2003.

Referitor la impozitul pe profit, instanța de fond a reținut în mod greșit că, achizițiile de mărfuri nu au la bază documente justificative. Recurenta menționează că, documentele justificative sunt documente care probează legal o operațiune, operațiunea fiind în speță cea de achiziționare de marfă conform facturilor emise de furnizor. Această operațiune de achiziție nu este contestată și veniturile obținute în urma vânzării acestor mărfuri au fost tratate ca venituri impozabile din punct de vedere fiscal. Prin urmare, acele documente probează legal operațiunea de achiziție de mărfuri, iar facturile emise îndeplinesc condițiile de documente justificative, acestea respectând forma și condițiile cerute de legea contabilității.

Recursul nu a fost motivat în drept.

Intimata nu și-a precizat poziția asupra recursului.

Examinând sentința recurată, raportat la motivele de recurs invocate, precum și sub toate aspectele, potrivit art. 304/1 Cod procedură civilă, instanța reține că recursul este nefondat, urmând a fi respins și menținută ca legală și temeinică sentința recurată, pentru următoarele considerente:

În ceea ce privește TVA reținută în sarcina reclamantei recurente, instanța de recurs va reține că, într-adevăr, judecătorul fondului a dat eficiență unor prevederile legale care nu existau astfel reglementate la data efectuării operațiunii fiscale, respectiv s-a reținut în mod greșit incidența prevederilor art. 129 alin. 5 lit. b) din Legea 571/2003, însă aceste dispoziții nu se aflau în cuprinsul codului fiscal la data efectuării operațiunii fiscale. Astfel spus, instanța de fond a aplicat speței o prevedere legală din actuala formă a legii 571/2003, deși, potrivit principiului

tempus regit actum, trebuie să se raporteze în analizarea speței, la reglementarea legală în forma existentă la data efectuării operațiunii fiscale.

Având în vedere această precizare, analizând dispozițiile legale incidente în cauză, în forma avută la data efectuării operațiunii fiscale, instanța de recurs va reține că recursul declarat nu este fondat. Astfel, potrivit art. 126 din Legea 571/2003, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, una dintre ele fiind aceea ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii să fie efectuate cu plată. Art. 129 alin. 4 prevede, însă, în mod expres, că nu se consideră prestare de servicii efectuată cu plată utilizarea bunurilor și prestarile de servicii prevăzute la alin. (3), efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege, precum și prestările de servicii efectuate în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor.

Examinând prevederile alin. 3 lit. b), instanța constată că textul reglementează prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă. Concluzia care se desprinde din interpretarea acestor dispoziții este aceea că sunt în afara sferei de aplicare a TVA doar prestările de servicii efectuate *in mod gratuit* de către o persoană impozabilă în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor.

Or, sub acest aspect, în speța de față, prestarea serviciilor nu s-a făcut în mod gratuit și astfel nu se poate reține scutirea reclamantei recurente de a plăti TVA, în condițiile în care a achitat la data de 24.02.2004 suma de lei reprezentând contravaloarea unui studiu de piață efectuat de un cetățean olandez, în baza unei dispoziții de plată externă și în condițiile în care a refacturat serviciile în cauză către beneficiarul acestora S.C. S.R.L. cu factura fiscală nr. 2004, în valoare de lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit calculat în sarcina reclamantei recurente, în mod întemeiat a apreciat instanța de fond că respectivele cheltuieli privind cumpărările de mărfuri nu au la bază documente justificative legale. Astfel, potrivit art. 21 alin. 4 lit. f) din legea 571/2003, coroborat cu art. 44 din HG 44/2004, nu pot fi considerate cheltuieli deductibile cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. Art. 6 alin. 2 din Legea 82/1991 prevede în mod expres mențiunile principale pe care trebuie să le cuprinsă document justificativ, or din examinarea facturilor fiscale depuse la dosar, rezultă că acestea nu cuprind o serie din aceste elemente, fapt recunoscut chiar de expertul contabil, prin completarea la raportul de expertiză contabilă (fila 133 din dosarul de fond).

Totodată, prin decizia nr. 2007, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în soluționarea unui recurs în interesul legii, s-a reținut că, aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. f) și art. 145 alin. 8 lit. a) și b), precum și art. 6 alin. 2 din Legea contabilității, taxa pe valoarea 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 prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.

3 Față soluția pronunțată asupra debitelor principale, în mod legal s-a apreciat ca fiind legal calculate și accesoriile.

Având în vedere considerentele expuse, în baza art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă, va fi respins recursul ca nefondat.

Se va lua act de faptul că nu s-a solicitat cheltuieli de judecată în recurs.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE :

RESPINGE ca nefondat recursul declarat de *recurenta reclamantă SC [NOME] SRL* cu sediul procesual ales în [ADRESA], jud. Bihor, în contradictoriu cu intimații pârâți: **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR**, **DIRECȚIA DE CONTROL FINANCIAR BIHOR**, **ACTIVITATEA DE CONTROL FISCAL BIHOR**, toate cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2B, jud. Bihor și **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ BUCUREȘTI**, sector 5, str. Apolodor, nr. 17, împotriva sentinței nr. [NUMER] din [DATA] 2009 pronunțată de Tribunalul Bihor, pe care o menține în totul.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

I R E V O C A B I L Ă .

Pronunțată în ședință publică azi, [DATA] 2010.

PREȘEDINTE

JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

GREFIER



Red. hot. F.M.; [DATA] 2010

Jud. fond: [DATA]

Dact. C.I.; [DATA] 2010; 7 ex.

- 5 exemplare comunicate cu:

1. *recurenta reclamantă SC [NOME] SRL* cu sediul procesual ales în [ADRESA]
2. **intimații pârâți: DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR** cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2B, jud. Bihor.
3. **DIRECȚIA DE CONTROL FINANCIAR BIHOR** cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2B, jud. Bihor.
4. **ACTIVITATEA DE CONTROL FISCAL BIHOR**, cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2B, jud. Bihor.
5. **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ BUCUREȘTI**, sector 5, str. Apolodor, nr. 17.

- cinci comunicări emise la [DATA] 03. 2010; predate la expediție la [DATA] 03. 2010