

TRIBUNALUL TIMIS
DOSAR NR. 9561/CA/2005

SENTINTA CIVILA NR. 595 / PI
SEDINTA PUBLICA
DECIZIA DGFP TIMIS NR. 170/2005

Pe rol se afla solutionarea pronunțarea solutiei în cererea formulată de reclamanta SC G SRL în contradictoriu cu intimata Directia Generala a Finantelor Publice Timi°, având ca obiect anulare decizie impunere.

TRIBUNALUL

Deliberând asupra actiunii civile de fata,constata ca:

Prin actiunea înregistrata la această instanță sub nr.... reclamanta SC ... SRL a chemat în judecata pe intimata Directia Generala a Finantelor Publice Timis , solicitând ca prin hotărârea judecătoreasca ce se va pronunța, sa se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 296/170/27.07.2005 privind contestatia formulată împotriva Deciziei de Impunere nr... si pe cale de consecință anularea partială a acestei decizii de impunere, anularea partiala a Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr... încheiat de inspectorii pârâtei, exonerarea reclamantei de la plata sumei de ... lei reprezentând un debit de lei cu titlu de impozit pe profit aferent perioadei 01.10.2003-30.09.2004, la care se adaugă dobânzi în sumă de ... lei si penalități de ... lei, si restituirea sumei de lei compensată prin actele a căror anulare partiala o solicită.

În motivare arata ca prin Decizia nr. 296/170/27.07.2005 intimata DGFP Ttmis a respins contestatia formulată de reclamantă împotriva Deciziei de impunere nr.... precum si a Raportului de Inspecție fiscală nr.... .

Cu privire la această solutie apreciază că este criticabilă deoarece:

1. Organul de soluționare a respins ca inadmisibil petitul cu privire la anularea partială a Deciziei nr.... ca urmare a unor vicii de formă, motivând prin aceea că potrivit art. 175 alin. 2 din OG 92/1993 rep., obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si măsurile stabilite de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, ori cu privire la acest argument reclamanta arată că este inconsistent raportat la dispozițiile art. 182 alin. 5 din OG 92/2003. Prin urmare consideră că organul de solutionare ar fi trebuit mai întâi să procedeze la a solutiona exceptiile invocate de reclamantă, respectiv cele privitoare la nulitatea Deciziei de impunere si respectiv a Raportului de inspectie fiscală pentru nerespectarea cerintelor impuse de legislatia incidentă în materie, art. 106 din OG 92/2003 si Ordinul nr. 109/22.07.2004, care arată că rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si fiscal, iar conform alin. 2, al aceluasi articol, dacă , ca urmare a inspectiei , se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care nu se constată diferente de impozite, taxe sau contributii suplimentare, nu se va întocmi „Decizia de Impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală”.

Fată de împrejurarea că în urma încheierii raportului de inspectie fiscală nu s-au înregistrat modificări ale bazei de impunere, în cazul de față actul administrativ fiscal care constituie titlu fiscal este raportul de inspectie fiscală, iar Decizia de Impunere urmează a fi

anulată . Sub aspect formal, Decizia de impunere nr.... este anulabilă întrucât nu indică baza impozabilă stabilită suplimentar, si nu s-a înscris data de la care s-au calculat obligatiile fiscale accesorii, situatie care este de natură a prejudicia pe reclamantă întrucât se află în imposibilitatea de a stabili modalitatea de calcul aplicată de organul fiscal, de asemenea organul fiscal nu a indicat numărul de pagini al Deciziei de Impunere si al anexelor aferente.

2.În ceea ce privește fondul Deciziei atacate, arată că aceasta nu cuprinde mențiuni cu privire la data de la care actul administrativ fiscal emis își produce efectele, cerința impusă de art. 42 pct. b si nici mențiuni privind audierea contribuabilului, cerința impusă de art. 42 pct. i, fapt care este de natură a atrage nulitatea acestui act administrativ fiscal, pentru neîndeplinirea cumulativă a tuturor condițiilor de validitate stabilite de art. 42.

La punctul cu privire la impozitul pe profit arată că este arătat ca temei de drept dispozițiile Legii nr. 521/2003, care nu are relevanță în cauză.

La punctele cu privire la contribuția la asigurările **sociale...**, la temeiul de drept sunt indicate o serie de acte normative abrogate: HG 354/1999, HG 564/2000, HG 1043/2001, HG 874/2002. Ori, un act normativ care a fost abrogat nu mai poate produce efecte juridice si în acest mod ultraactiva.

La capitolul privind taxa pe valoarea adăugată nu este indicat temeiul de drept în baza căruia organul fiscal a stabilit în sarcina reclamantei imposibilitatea de a deduce TVA în cuantum de ... lei aferentă facturii fiscale TM....

Organul de control nu a indicat corect temeiul legal în baza căruia si-a fundamentat decizia de impunere, astfel cum dispune art. 38 c. proc . fiscală. Astfel, o indicare a temeiului de drept fundamentat pe un act normativ abrogat poate fi interpretată în sensul unei neindicări a temeiului de drept, si astfel se impune anularea Deciziei de Impunere si exonerarea reclamantei de la plata sumelor înscrise în aceste acte administrativ-fiscale.

În privința Raportului de inspecție fiscală, arată că se impune anularea acestuia deoarece: nu cuprinde așa cum prevăd dispozițiile Ordinului 1304/01.09.2004 , documentele utilizate în activitatea de inspecție fiscală.

3.In ceea ce privește fondul cauzei, apreciază că se impune anularea actelor atacate deoarece: în mod gresit a stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de reclamantă în legătură cu contractele de consultanță încheiate cu : SC D ...; SC G ... si SC R.....

Astfel , arată că în mod gresit s-a reținut că aceste contracte nu au fost efectiv prestate, întrucât contractanții au domiciliul în Italia, apoi sustinerile că prestațiile nu au fost justificate sunt eronate raportat la împrejurarea că reclamanta a prezentat odată cu actele adiționale la contract si facturile emise si situații de lucrări . Dispozițiile art. 48 din HG 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 lasă o mare libertate probatorie contribuabilului în vederea dovedirii prestării efective a serviciilor, arătându-se că prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice alte materiale corespunzătoare. Necesitatea efectuării acestor cheltuieli rezidă din faptul că urmare acestora, activitatea reclamantei s-a amplificat, fiind însoțită de o creștere a cifrei de afaceri si a rentabilității activității acesteia.

Cu privire la contractul cadru de consultanță nr...., consultantul SC D s-a obligat să asigure editarea de programe, iar prin actul adițional design proiectare, implementare, instalare si training, ajustări de program in functie de necesitățile si cerințele clientului, service garanție si post-garanție. Prin același act adițional sa stabilit că pretul va fi negociat pe fiecare aplicație in parte prin anexele la contract. Organul de control nu a reținut si nici nu a îndosariat actul adițional si anexele la contract, reținând in mod eronat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în temeiul acestui contract, întrucât contractele nu cuprind date referitoare la termenele

de executie, la tarifele percepute si la valoarea totală a contractului. Or actul aditional cât si anexele care trebuie interpretate coroborat cuprind toate aceste date, ceea ce este de natură a atrage deductibilitatea cheltuielilor efectuate in temeiul acestui contract de consultanță. Un principiu general al dreptului statuează că actele juridice trebuie interpretate in sensul in care acestea produc efecte juridice si nu in acelea in care duce la ineficacitatea acestuia. Urmare a contractului, consultantul a realizat pentru reclamantă mai multe fisiere cu baze de date : quick office; quick manufacture si quick magazin, structuri care au fost realizate direct pe calculatoarele reclamantei cu ajutorul programului de bază Microsoft Acces, si toate cele trei aplicatii au rolul de a deservi activitatea societății , oferind o imagine de ansamblu a acesteia si de a spori productivitatea. Gratie acestor structuri s-a evitat angajarea de personal suplimentar, care ar fi antrenat costuri majore în sarcina societății reclamante, mai mult, arată că toate aceste aplicatii ofera posibilitatea unui control riguros atât a activității, cât si a costurilor, a rentabilității, a eficacității si a productivității. Costurile efectuate ca urmare a contractelor încheiate cu SC D în cuantum de lei au acoperit atât realizarea acestor aplicatii cât si instruirea personalului in vederea utilizării acestora.

Arată că sustinerile inspectorilor fiscali conform cărora aceste aplicatii nu au fost executate in fapt întrucât nu există si in calculatorul consultantului nu pot fi retinute, deoarece acestea au fost realizate direct pe calculatoarele societății reclamante cu ajutorul programului Microsoft Acces, ele fiind realizate exclusiv pentru uzul acesteia si adaptate nevoilor societății, iar faptul că societatea consultantă are un singur angajat si acesta având studii juridice , sau că această societate are un singur calculator, nu este de natură a conduce la ideea că aceste aplicatii nu s-au realizat.

Cu privire la contractul cadru de consultanță nr.... SC G s-a obligat să asigure activități de testări si analize tehnice conform cod CAEN - grupa 743 clasa 7430, iar prin actul aditional din data de ... s-a stabilit in ce constau activitățile, precum si faptul că „valoarea contractului va fi negociată de părți pentru fiecare serviciu in parte si va fi stipulată in anexele contractului, anexe ce se vor încheia separat pentru fiecare serviciu in parte pe care clientul îl va solicita si care va fi negociat, anexele făcând parte din contract".

Organul de control nu a retinut si nu a îndosariat nici acest contract, reținând in mod eronat că cheltuielile efectuate in temeiul acestui contract sunt nedeductibile fiscal, întrucât contractele nu cuprind date referitoare la termenele de executie, la tarifele percepute si la valoarea totală a contractului. Dar, arată că actul aditional cât si anexele care trebuie interpretate coroborat cuprind toate aceste date, ceea ce este de natură a atrage deductibilitatea cheltuielilor efectuate in temeiul acestui contract de consultanță. Apoi organul de control in mod eronat a retinut ca si cauză care atrage nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate în baza acestui contract, faptul că, consultantul nu are înregistrate în contabilitate nici un fel de dispozitive de control si ca nu emite nici un fel de buletine metrologice, precum si faptul că această societate are un singur angajat care nu are studii tehnice si care se ocupa de conducerea evidentei contabile. Arată că, consultanta a fost asigurată de dl. C G

asociat unic si administrator al acestei societăți, care si-a desfasurat activitatea în cadrul reclamantei în vederea recalibrării si rectificării dispozitivelor necesare la realizarea de produse de către reclamantă, iar acesta a dovedit pe parcursul întregii activități o bogată experienta si vaste cunostinte în ceea ce priveste productia de mobilier metalic.

Un alt aspect care se impune este faptul că organul fiscal nu s-a deplasat în sectia de productie la fata locului pentru a verifica această activitate, fără de care procesul de productie nu s-ar putea realiza. Organul de control a constatat că s-a realizat recalibrarea la 8

utilaje a căror valoare contabilă este de ... lei, netinând cont de faptul că în situația mijloacelor fixe existente în inventar se găseau mai multe utilaje care sunt efectiv utilizate pentru realizarea producției de către reclamantă.

Prin urmare în mod eronat organul fiscal a reținut că suma de lei reprezentând contravaloarea acestui contract este mult disproporționată în raport cu valoarea dispozitivelor asupra cărora s-a dispus recalibrarea, respectiv rectificarea acestora. Din însumarea valorii de inventar a acestor dispozitive rezultă că valoarea totală a acestora este de .. lei, astfel că, cheltuielile efectuate cu aceste dispozitive sunt cheltuieli necesare și utile efectuate pentru menținerea utilajelor în parametri inițiali, precum și pentru adaptarea acestor utilaje la parametri tehnici ceruți de clienți, și că aceste recalibrări și rectificări au făcut ca realizarea de produse noi conform cerințelor pieței internaționale să fie posibilă.

Prin contractul cadru de consultanță nr...., SC R s-a obligat să asigure activități de consultanță pentru afaceri și management - cod CAEN 7414, iar prin actul adițional din 08.04.2004 s-a statuat că „valoarea contractului va fi negociată de părți pentru fiecare serviciu de consultanță în parte și va fi prevăzută în anexele contractului, anexe ce fac parte integrantă din contractul inițial”. Dar organul fiscal nu a ținut cont de acest act adițional și nici de anexele la contract, și în mod greșit s-a reținut ca și cauză de nedeductibilitate a cheltuielilor faptul că SC R are un singur angajat care se ocupă cu conducerea evidenței contabile, dar conform probelor de la dosar, aceste activități au fost prestate de dl. R, administratorul și asociatul unic al SC R. Prin anexa 1 din data de 8.04.2004 s-a stabilit ca prestații „organizarea întâlnirii de afaceri cu partenerii de afaceri ai reclamantei și participarea la discuții în calitate de reprezentant al acesteia și negocierea cu partenerii de afaceri ai reclamantei în vederea creșterii comerțului pentru export”. Toate aceste activități au fost realizate de dl. R care a intermediat relațiile și întâlnirile de afaceri.

Sustinerile organului de control conform cărora aceste întâlniri de afaceri sunt fictive, întrucât contabilitatea societății nu înregistrează cheltuieli care să le justifice, sunt aberante. Toate aceste întâlniri pot fi demonstrate atât cu proba cu martori cât și cu situații de la unitatea hotelieră care a asigurat cazarea reprezentanților străini.

Inspectorii fiscali nu au avut în vedere la momentul emiterii Deciziei de Impunere actele adiționale precum și anexele la aceste contracte, iar contractele trebuiau interpretate coroborat cu actele adiționale cât și anexele care cuprind toate elementele pe care organul de inspecție fiscală le-a denunțat ca inexistente. O interpretare sistematică a acestor acte juridice ar fi condus la deductibilitatea cheltuielilor efectuate în temeiul acestor contracte de consultanță, întrucât, actele juridice trebuie interpretate în sensul în care acestea produc efecte juridice și nu acelea în care ar duce la ineficacitatea acestuia.

Conform dispozițiilor art. 21 pct. 8 din Normele de Aplicare a Codului Fiscal, pentru a deduce cheltuieli cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate; contribuabilul să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Prin întâmpinare, parata DGFP Timiș solicită respingerea acțiunii ca nefondată și menținerea în totalitate a actelor administrative de autoritate contestate, ca fiind temeinice și în conformitate cu dispozițiile legale.

Arată că, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...., ca urmare a cererilor de rambursare TVA în sumă de lei.

Prin actul de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale la bugetul de stat reprezentând diferența la impozitul pe profit, cu dobânzile și penalitățile aferente, impozit pe salarii, contribuții și amenzi în sumă totală de ... lei, sumă care a fost propusă la compensare din TVA cu drept de rambursare de ... lei.

Împotriva actelor fiscale emise, reclamanta a formulat contestație, iar prin Decizia nr. 296/170/27.07.2005 contestația a fost respinsă ca neîntemeiată cu privire la suma privind impozitul pe profit, dobânzi și penalități, și respingerea contestației referitor la suma reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei ca fiind nesuspținută cu argumente și a fost admisă contestația pentru suma de ... lei reprezentând TVA.

Referitor la condițiile de formă ale emiterii Deciziei de Impunere pârâta arată că: în speță au fost formulate simple sustineri teoretice, care nu au relevanță și solicită a fi respinse. Referitor la data de la care s-au calculat accesoriile se arată că acestea sunt cuprinse și detaliate în mod neechivoc în anexa 9 a raportului de inspecție fiscală.

Pe fondul cauzei se arată că cheltuielile efectuate în baza contractelor de consultanță sunt nedeductibile nefiind întrunite condițiile prevăzute la pct. 48 titlul II din HG nr. 44/2004. Astfel contractul încheiat între reclamantă și SC D arată că Programele informatice realizate sunt înregistrate în contabilitate și deci sunt de natura imobilizărilor necorporale, iar valoarea acestora se recuperează prin amortizare și nu prin înregistrarea lor ca și cheltuieli cu servicii de consultanță.

Din declarațiile angajaților nu rezultă că sau organizat cursuri de instruire, dar din actul adițional al contractului s-au facturat servicii de instruire în valoare de ... Euro, activitate care nu este prevăzută în contract; Reclamanta a arătat că programele informatice au fost realizate de domnul D care a acordat asistență la utilizare și servicii într-un timp de lucru de 1622 ore dar din actul constitutiv al SC D se reține că asociatul unic are domiciliul în Italia iar reclamanta nu a făcut dovada sederii acestuia în România, nejustificând timpul efectiv lucrat detaliat, prin situații de lucrări; de asemenea nu există concordanță între obiectul contractului și prestația efectivă realizată conform situațiilor de lucrări.

Referitor la contractul de consultanță încheiat cu SC G se arată că

- acesta precum și anexele sale nu conțin toate datele precizate în HG 44/2004,
- nu sunt depuse procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate, rapoarte de lucru sau alte documente justificative; reclamanta a arătat că domnul G realizat consultanța dar nu s-a făcut dovada sederii acestuia în România pentru a se justifica numărul de ore prestate, iar pe de altă parte o lună calendaristică are 31 de zile, adică 744 de ore, situațiile de lucrări de 800, 988, sau 1618 ore sunt vădit eronate.

Din anexele la contract și din situațiile de lucrări rezultă că operațiunile efectuate au fost de recalibrare și rectificare a unor dispozitive, conform DEX-ului recalibrarea presupune „operație prin care se realizează cu precizie piese identice și care se pot schimba între ele, dar cu dimensiuni diferite de cele obținute la calibrarea inițială”, iar rectificarea presupune „prelucrarea mecanică prin aschiere a unei suprafețe mecanice cu ajutorul unor instrumente abrazive” operațiuni care în mod evident nu puteau fi asigurate de asociatul unic prin activitate de consultanță sau prin „analiza calității produselor, materiilor prime și finite, analizarea ambalajelor, a deșeurilor” așa cum a fost stabilit ca și obiect al contractului de consultanță. Valoarea prestației de ... lei este disproporționată în raport cu valoarea dispozitivelor asupra cărora s-a dispus recalibrarea sau rectificarea. Prin contestația în procedura prealabilă reclamanta a înscris un nr de 52 dispozitive, asupra cărora susține că s-a realizat operațiunile de recalibrare și rectificare, ori în lista celor 52 dispozitive se regăsesc mijloace fixe care în mod cert nu necesită recalibrare sau rectificare (aparat de sudură, suport aparat de sudură) și care nu se găsesc în situațiile de lucrări. Nu au

fost depuse nici un proces verbal de receptie a lucrărilor efectuate si nici nu se pot identifica operatiunile efectuate sau valoarea lucrării pe fiecare dispozitiv în parte.

Fiind realizate operatiuni de rectificare si recalibrare acestea presupun existenta unor utilaje specifice si a unui personal calificat (exemplu rectificator, sculer matriter) ceea ce reclamanta nu a făcut dovada.

- De asemenea nu există concordantă între obiectul contractului si prestatia efectivă conform situatiilor de lucrări .

Privitor la contractul de consultantă încheiat de reclamantă cu SC R se arată că

Prin situatiile de lucrări din perioada aprilie - septembrie 2004 societatea prestatoare prin asociat unic R domiciliat in Italia a desfasurat activități de organizare întâlniri de afaceri, planificare si control plăți, asistentă la efectuarea auditului intern, instruirea personalului cu privire la rapoartele contabile zilnice, asistenta privind planificarea exporturilor, implementarea sistemului de organizare a exportului , negocieri cu diversi parteneri, dar contractul si actul additional nu stipulează valoarea totală a contractului, nu există rapoarte de lucru care să justifice executarea efectivă a prestatiilor, nu există tarif pentru serviciile efectuate, sau alte documente corespunzătoare.

- Operatiunile nu puteau fi realizate de asociatul uni italian deoarece acesta are domiciliul in Italia, iar reclamanta nu face dovada timpului petrecut în România de acesta.

- In procedura prealabilă s-au depus copii ale protocoalelor întâlnirilor, dar numai pentru aprilie si septembrie 2004 nu pentru perioada mai-august 2004, nefiind documente justificative în acest sens, iar între protocoalele încheiate si situatiile e lucrări nu există o corelare.

Din declaratiile date în fata oganelor de inspectie fiscală de către persoanele care conduc evidenta contabilă, rezultă că acestea nu cunosc persoane care au fost instruite cu privire la raportările contabile zilnice, sistemul de control al plătlor, sau cursuri de specializare organizate de firma de consultant, în conditiile în care, cele două persoane sunt singurele persoane care conduc evidenta contabilă.

Executarea efectivă a prestatiilor trebuia justificată prin rapoarte de lucru sau orice alt document care să justifice fiecare prestate în parte. Ca si i cazul celorlalte contracte nu există concordantă între obiectul contractului si prestatia efectivă conform situatiilor de lucrări depuse de reclamantă.

Din actele si lucrările dosarului,instanta retine că:

Fata de sustinerea ca deciziei de impunere este nula pentru faptul ca în urma încheierii raportului de inspectie fiscală nu s-au înregistrat modificări ale bazei de impunere, în cazul de fataactul administrativ fiscal care constituie titlu fiscal fiind considerat raportul de inspectie fiscală si ca nu se impunea emiterea deciziei de impunere,instanta constata ca aceasta sustinere este neîntemeiata. Conform raportului de inspectie fiscala nr... si in cuprinsul deciziei de Impunere nr. rezulta ca pentru impozitul pe profit s-a stabilit o baza impozabila suplimentara iar pentru celelalte taxe si impozite a rămas aceeas baza impozabila dar s-au calculat accesorii. Fata de considerentul ca s-a stabilit o baza impozabila suplimentara pentru impozitul pe profit, si in urma inspectie fiscale se poate emite doar o singura decizie de iinpunere, instanta constata ca in mod corect organul fiscal a facut aplicarea prev.art.107 alin2 din Codul de procedura fiscala „ La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si

diferente în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere." emitând o decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. 1842/ 18. 03. 2005.

Motivul invocat ca decizia de impunere este nula deoarece nu cuprinde data de la care organul constatator a început să calculeze accesoriile , este neîntemeiat de asemenea deoarece din lecturarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. 1842/ 18. 03. 2005 -filele 25-27, se constata ca rubrica perioada verificata /perioada pentru care s-au calculat obligatii fiscale accesorii de la fiecare impozit in parte,este completata astfel si fata de acest aspect instanta constata ca deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. 1842/ 18. 03. 2005 a fost emisa cu respectarea prev.art.43 coroborate cu 85 din Codul de procedură fiscală.

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. 1842/ 18. 03. 2005 cuprinde la pct.3 termenul de plata, adică termenul de la care devine titlu executor deci se constata ca acest motiv invocat de reclamant nu este întemeiat .Fata de considerentul ca nu cuprinde mențiunea privind audierea contribuabilului,instanța constata ca pe de o parte ca acesta nu este caz de nulitate absoluta ci doar relativa situație in care reclamanta trebuie sa dovedească leziunea suferita prin actul respectiv ,iar pe de alta parte coroborând prev.art. 107 cu cele ale art.9 din C.proc.fiscala rezulta ca pentru emiterea deciziei de impunere nu este necesara ascultarea contribuabilului ci doar in cadrul inspecției fiscale.

Cu privire la indicarea in decizia de impunere,la impozitul pe profit ca si temei de drept a legii 521/2003 instanta constata ca este o eroare materiala deoarece in Raportului de inspectie fiscală nr. 1882/18.03.2005 este trecut corect actul normativ ca fiind legea 571/2003

Fata de indicarea gresita a temeiului de drept pentru stabilirea taxei privind asigurările sociale instanta constata ca, pe de alta parte reclamanta nu a indicat in ce consta leziunea suferita pentru indicarea temeiului de drept gresit si având - in vedere principiului cunoasterii obligatorii a legii, de la data intrării in vigoare astfel ca si acest motiv va fi respins ca neîntemeiat.

Cu privire la fondul cauzei, instanta constata ca in ianuarie - februarie 2005 s-a efectuat un control de către reprezentanții paratei , la sediul reclamantei, pentru verificarea privind calcularea, înregistrarea si virarea in cuantumurile si termenele legale a altor impozite si taxe datorate la bugetul de stat, control finalizat cu întocmirea raportului de inspectie fiscala înregistrat la parata cu nr. 1882 /18.03.OS. Reclamanta a formulat contestatie împotriva masurilor in cuprinsul raportului,contestatie solutionată de pârâtă prin decizia nr.296/ 170/ 27. 07. 2005 prin care s-a respins ca neîntemeiată contestatia cu privire la suma de ... lei privind impozitul pe profit constatând ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de reclamată cu contractele de consultantă încheiate cu SC D , SC G si SC R .

Din studierea tuturor actelor dosarului, instanta retine referitor la contractul cadru de consultantă nr. 1/20.04.2004, încheiat de reclamanta cu **SC D** ,acesta din urma s-a obligat să asigure editarea de programe fapt necontestat de nici una dintre părți. Dar acest obiect a fost stabilit in contractul partilor foarte lapidar analiza de caz neindicându-se ce fel de analiza se va face , la ce se refera analiza , pentru ce se face analiza,etc. Alt obiect stabilit in actul aditional din 21.04.2004 este „design (proiectare)" la care instanta constata ca de asemenea nu se indica ce fel de proiectare, a ce , „implementare .,

Nu a fost stabilit in schimb in contract termenele de executie tarifele percepute modalitatea de plată iar ulterior acest obiect al contractului a fost modificat prin acte adiționale. Totuși , prin nementionarea acestor elemente obligatorii in contractul cadrul,s-a încălcat prev.art. 48 din HG 44/2004 care prev. că „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele conditii:

- (1.s.n.)serviciile trebuie să fie efectiv prestate,(2.s.n.) să *fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului*, iar (3.s.n.) defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; (1.s.n.) *prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de plată sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul(4.s.n.) *trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."*

Fată de obiectul modificat al contractului, in situatiile de lucrări de consultanta informatica (de exemplu cea cu referire la factura nr.1260702/1.06.2004 -depusa la fila 48 dosar,) se prevede ca și obiect al plății și „instruirea personalului angajat „ iar reclamanta nu a făcut nici o dovadă fată de acest obiect de desfășurare al contractului - ceea ce duce la concluzia ca sub acest aspect nu este dovedită prestarea efectivă a acestei operatiuni. Mai mult aceeași concluzie , a fictivității unor aspecte ale contractului , au fost retinute și de organul initial de control deoarece din audierea personalului angajat al reclamantei rezulta ca nici un angajat nu a beneficiat de aceste servicii de instruire.

Din verificarea actelor adiționale ale situațiilor de lucrări depuse in dovedirea prestării efective a contractelor de consultanta contestate depuse la dosar de către reclamanta la paginile 43-67, rezulta ca aceste acte nu au fost înregistrate in evidenta nici uneia dintre părțile contractante ceea ce denota ca acestea sunt realizate „pro causa".Din acest punct de vedere instantă constata ca in mod corect nu au fost luate in considerare ca si existente aceste acte adiționale la contractul cadrul.

Fata de același contract nr.1 /20.04.2004 încheiat de reclamanta cu SC D , instanța retine ca pe de o parte obiectul contractului este indicat clar ca fiind editare de programe iar din expertiza judiciară in specialitatea calculatoare realizata de expert B rezultă ca SC D a livrat reclamantei niste aplicatii a programului Microsoft Access și nu un program complex de calculator .

Fata de cele arata mai sus instanța retine ,la fel ca și organele fiscale,ca este nedeductibilă fiscal suma de ron reprezentând servicii de consultanta fiscală acordata de către SC D catre reclamanta in baza contractului nr.1/20.04.2004 deoarece exista neconcordanțe majore privind înregistrarea actelor adiționale ,întrucât contractul nu cuprinde date referitoare la termenele de executie, la tarifele percepute și la valoarea totală a contractului , nu exista acte de dovada a realizării efective a consultantei (instruire personal) motiv pentru care in baza art.21 alin.4 lit.m din legea 571 /2003 , a art.48 din HG 44/2004 va mentine actele fiscale atacate ca legale și temeinice .

In baza contractului nr.1 /1.03.2004 încheiat intre reclamanta cu SC G aceasta din urmă obligându-se să realizeze următoarele operatiuni :*"activități de testare și analize tehnice cod CAEN 7430 și constă in verificarea și analizarea calității produselor, materiilor prime și finite , analizarea ambalajelor, a deșeurilor"* .

Din situatiile de lucrări prezentate rezultă ca SC G a acordat consultanță constând în recalibrare și rectificare de piese. Organul fiscal a arătat ca aceste operațiuni realizate se pot efectua - conform definițiilor DEX, doar de către o persoană cu calificare specializată și existența unor utilaje specifice pentru aceste operațiuni. Reclamanta a arătat ca aceste operațiuni au fost realizate de către asociatul unic, deoarece partenerul de afaceri nu avea o persoană calificată în aceste operațiuni și utilaje, dar nu a făcut dovada ca asociatul unic ar fi calificat în acest sens sau ca ar fi deținut aceste utilaje pentru recalibrare. Ceea ce duce la concluzia fictivității operațiunilor facturate.

Din verificarea actelor adiționale ale situațiilor de lucrări depuse în dovedirea prestării efective a contractului de consultanță realizat de SC G , depuse la dosar de către reclamanta la paginile 76-88, rezulta ca aceste acte nu au fost înregistrate în evidența nici uneia dintre părțile contractante ceea ce denota ca acestea sunt realizate „pro causa”. Din acest punct de vedere instanța constată ca în mod corect nu au fost luate în considerare ca și existente aceste acte adiționale la contractul cadrul.

Nu au fost stabilite în contract : termenele de execuție tarifele percepute modalitatea de plată , obiectul activității de consultanță. Aceste aspecte trebuie cuprinse exclusiv în contract și nu în acte adiționale și anexe, instanța constatând ca de fapt, contractul cadru este lipsit de elementele esențiale ale unui contract . Pe de altă parte, obiectul contractului constând în *verificarea și analizarea calității produselor materiilor prime și finite analizarea ambalajelor, a deșeurilor*, a fost modificat prin actele adiționale și mai ales, prin devizele de lucrări când a fost trecute recalibrare și rectificare de piese. Totuși , prin nementionarea acestor elemente obligatorii în contractul cadrul, s-a încălcat prev.art.48 din HG nr. 44/2004 care prevede că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții serviciile trebuie să fie efectiv prestate, „*să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție*, precizarea serviciilor prestate, precum și *tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului*,” prestarea efectivă a serviciilor trebuie justifică ; contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate .

Ultima condiție prevăzută de art. 48 din HG nr. 44/2004 a necesității dovedirii efectuării cheltuielilor, la acest contract nu a fost făcută de către reclamanta sub nici un aspect. Astfel dacă s-au facturat operațiuni de consultanță constând în recalibrare și rectificare de piese, reclamanta nu a arătat motivul pentru care trebuia să se facă aceste operațiuni tehnice având în vedere și ca organul fiscal a arătat ca fapta de valoarea modică de contabilitatea a pieselor asupra cărora s-a realizat consultanța ... lei, nu se justifică cheltuielile cu operațiunile de recalibrare și rectificare de piese care au o valoare de ... lei .

Fapta de cele arătată mai sus instanța reține la fel ca și organele fiscale, ca este nedeductibilă fiscal suma de lei reprezentând servicii de consultanță fiscală acordată de către SC G către reclamanta în baza contractului nr.1/1.03.2004 , deoarece contractul nu cuprinde date referitoare la termenele de execuție, la tarifele percepute și la valoarea totală a contractului , obiectul contractului este generic și nu este concurat într-un mod precis, ca operațiunea efectiv efectuată excede sferei obiectului stabilit de către părți , ca actele adiționale și anexe contractului nu au fost înregistrate în evidențele firmelor semnate nu există dovada necesității efectuării serviciilor de consultanță motiv pentru care în baza art.21 alin.4 lit.m din legea 571 /2003 , a art.48 din HG 44/2004 va menține acte fiscale atacate sub acest aspect ca ilegale și temeinice.

Prin contractul cadru de consultanță 1/01.04.2004 , SC R s-a obligat să asigure activități de consultanță pentru afaceri și management - cod CAEN 7414 , iar prin acte

aditionale s-au statuat că „, valoarea contractului va fi negociată de părți pentru fiecare serviciu de consultanță în parte și va fi prevăzută în anexele contractului, anexe ce fac parte integrantă din contractul inițial” Din situațiile de lucrări prezentate rezulta ca obiectul efectiv al contractului a fost compus din : organizarea de întâlniri de afaceri , analiza și controlul prețurilor, asistentă operațională la efectuarea auditului instruirea personalului cu privire la raportările contabile zilnice .

Organul fiscal a reținut ca nedeductibilitate cheltuielile facute cu executarea acestui contract deoarece SC R are un singur angajat care se ocupă cu conducerea evidenței contabile, iar din evidentele încrucisate cu aceasta firmă rezulta ca SC R nu a efectuat cheltuieli pentru organizarea vreunei întâlniri de afaceri și deci acest obiect nu a fost efectiv executat , prestarea contractului fiind fictivă ceea ce duce la nedeductibilitate.

La fel ca și la celelalte două contracte analizate anterior, instanța reține ca din verificarea actelor adiționale ale situațiilor de lucrări depuse în dovedirea prestării efective a contractului de consultanță încheiat cu SC R depuse la dosar de către reclamantă la paginile 67-76, rezulta ca aceste acte nu au fost înregistrate în evidența nici uneia dintre părțile contractante , la secretariatul firmelor , ceea ce denota ca acestea sunt realizate „pro causa”.Din acest punct de vedere instanța constata ca în mod corect nu au fost luate în considerare ca și existente aceste acte adiționale la contractul cadrul.

În situațiile de lucrări fiind incluse și instruirea personalului cu privire la modul de efectuare al raportărilor zilnice, sistemul de control al plăților la solicitarea organului fiscal ,persoanele angajate ale reclamantei care se ocupa de organizarea evidenței contabile au arata ca nu cunosc sa fi existat o astfel de instruire. Acest aspect nu a mai fost dovedit ca real de către reclamanta, astfel ca instanța va reține ca și organul fiscal ca aceasta instruire nu a fost realizată .

La fel ca și contractele anterioare , reclamanta nu a facut dovada necesității efectuării cheltuielilor realizate pentru asistenta în planificarea comenzilor ci doar a arata că productivitatea și profitul firmei a crescut, nefăcând însă dovada existenței legăturii de cauzalitate între contractul de consultanță și aceste aspecte .

Nu a fost stabilit în contract termenele de executie tarifele percepute modalitatea de plată iar prin nementionarea acestor elemente obligatorii în contractul cadrul, instanța reține că s-a încălcat prev.art.48 din HG 44/2004 ceea ce duce la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate de reclamanta cu acest contract de consultanță.

Pe cale de consecință, ca urmare a celor de mai sus arata detaliat pentru fiecare aspect invocat de către reclamantă ,instanța constată ca acțiunea reclamantei este neîntemeiată ,organul fiscale emitând actele fiscale cu respectarea legii și întemeiat deoarece cele trei contracte de consultanță încheiate de reclamanta nu respecta prev.art.21 alin.4 lit m din legea 571/2003 raportat la art.48 din HG nr. 44/2004 , motiv pentru care în baza art. 188 din Codul de procedura fiscală și art. 1 ,10 și 18 din legea 554/2004 va respinge acțiunea ca atare

Pentru aceste motive în numele legii

HOTARASTE

Respinge acțiunea formulată de reclamanta