

ROMANIA
CURTEA DE APEL [REDACTED]
SECȚIA COMERCIALĂ, CONȚENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

DOSAR NR. [REDACTED]-009 DECIZIA CIVILĂ Nr. [REDACTED]

Ședința publică de la 21 Mai 2010

Completul compus din:

PREȘEDINTE [REDACTED]

Judecător [REDACTED]

Judecător [REDACTED]

Grefier șef secție comercială [REDACTED]

Astăzi a venit spre soluționare recursul formulat de recurenta-reclamantă S.C. [REDACTED] S.R.L. - prin administrator [REDACTED] împotriva sentinței civile nr. [REDACTED] din 22.10.2009, pronunțată de Tribunalul [REDACTED] în dosarul nr. [REDACTED]-2009, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Dezbaterea în fond au avut loc în ședința publică din 14 mai 2010, fiind consemnate în încheierea de ședință ce s-a întocmit în acea dată.

CURTEA DE APEL

- DELIBERÂND -

Asupra recursului în materia contenciosului administrativ de față, constată următoarele:

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată sub nr.99/103/2009 pe rolul Tribunalului Neamț, reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. a chemat în judecată părta Direcția Generală a Finanțelor Publice [REDACTED], solicitând anularea raportului de inspecție fiscală nr. [REDACTED]/2008, decizia de impunere nr. [REDACTED]-2008 și decizia de soluționare a contestației nr. [REDACTED]-2008.

Prin sentința civilă nr. [REDACTED] CF/22.10.2009 a fost respinsă acțiunea ca nefondată pentru următoarele considerente:

Prin decizia de impunere nr. [REDACTED] din 15.10.2008 s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit, taxă pe valoare adăugată și majorări de întârziere, aceste obligații fiind stabilite de organul fiscal ca datorate de reclamantă pentru perioada 01.01.2006 - 21.01.2008.

Instanța constată că aceste obligații de plată au fost stabilite în mod legal în sarcina reclamantei, în cauză nefiind motive care să ducă la anularea sau reducerea acestor obligații.

Astfel, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor se impune ca documentele să fie întocmite conform legii de către furnizorii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată (art.145 din Legea nr.571/2003).

Or, în condițiile în care evidența contabilă a furnizorilor reclamantei (SC [REDACTED] SRL, SC [REDACTED] SRL, SC [REDACTED] SRL și SC [REDACTED] SRL) nu a putut confirma operațiunile comerciale înregistrate de reclamantă în propria contabilitate și în condițiile în care facturile fiscale emise de respectivele societăți nu reflectă tranzacții reale, reclamanta nu îndeplinește condiția legală pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/ 2003, nu sunt deductibile cheltuielile 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.

Or, deși reclamanta a făcut dovada că a înregistrat în contabilitate operațiunile comerciale (în baza cărora a dedus TVA) pe baza unor documente (facturi fiscale, avize de expediție) acestea nu înfrâng condiția de document justificativ întrucât nu s-a făcut dovada că au fost emise de persoane înregistrate ca plătitoare de TVA.

Este adevărat că, așa cum a arătat și reclamanta, situația juridică de la data controlului a societăților furnizoare nu este de natură să influențeze calitatea de document justificativ a facturilor fiscale sau avizelor de însoțire emise anterior. Însă, în cauză, calitatea de document justificativ nu poate fi atribuită actelor înregistrate de reclamantă în contabilitate în lipsa dovezii realității operațiunilor comerciale la care respectivele acte fac referire.

Mai mult, în cauză, organul de inspecție fiscală a făcut dovada că pe documentele de însoțire a materialului lemnos emise de furnizorul SC [REDACTED] SRL s-au înscris la proveniență aceleași partizi consemnate și de alți furnizori, respectiv SC [REDACTED] SRL și SC [REDACTED] SRL.

La stabilirea obligațiilor fiscale ale reclamantei nu se are în vedere situația juridică a societăților furnizoare, respectiv faptul că erau radiate din registrul comerțului, nu funcționau la sediul declarat sau se aflau în procedura insolvenței ci faptul că, în lipsa înregistrării documentelor și în aceste societăți sau în lipsa înregistrării acestor societăți ca plătitoare de TVA, nu s-a putut confirma realitatea operațiunilor.

Pentru considerentele expuse, în raport și de dispozițiile prevăzute în Decizia nr.V/2007 pronunțată de I.C.C.J. în recurs în interesul legii, instanța a constatat că dispozițiile legale cu privire la deducerea TVA au fost corect aplicate de pârâtă care a respins contestația reclamantei împotriva deciziei de impunere.

De asemenea, instanța a constatat că și celelalte obligații fiscale au fost corect stabilite. Astfel, organul fiscal a aplicat în mod corect actele normative în vigoare pe perioada supusă verificării cu privire la impozitul pe profit, reîntregirea profitului impozabil pe respectiva perioadă fiind determinată tot de neatribuirea calității de document justificativ documentelor avute în vedere la neacordarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește majorările de întârziere pentru cele două obiective, respectiv impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, instanța a constatat că au fost calculate cu respectarea dispozițiilor prevăzute de codul fiscal și codul de procedură fiscală.

Împotriva hotărârii a declarat recurs în termen legal reclamanta S.C. [REDACTED] S.R.L. Piatra Neamț, care a formulat următoarele critici privind nelegalitatea și netemeinicia soluției:

1. Achiziționarea materialului lemnos s-a făcut pe bază de documente legale, așa cum este prevăzut în H.G. nr.427/2004 – Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora, de la mai mulți furnizori.

2. Nu se poate reține că respectivele documente nu reprezintă livrări reale din împrejurări precum: firmele contractante nu au depus declarații fiscale în perioada livrărilor; nu își desfășoară activitatea la sediul social declarat; nu s-a reușit contactarea administratorilor respectivelor firme; declarațiile ulterioare ale acestora privind pierderea documentelor fiscale în baza cărora s-au făcut livrările.

3. În aprecierea deductibilității acestor cheltuieli nu s-a ținut seama de aspecte precum: materialul lemnos a fost primit și recepționat în gestiunea societății pe bază de Notă de intrare-recepție, semnată; a fost înregistrat în Registrul unic de evidență a materialelor lemnoase; au fost înlocuite rapoarte de producție; pentru toate livrările au fost întocmite facturi fiscale de livrare a produselor rezultate, înregistrate în registrele, jurnalele și evidența contabilă a societății; toate achizițiile și livrările de material lemnos au fost înregistrate în evidența contabilă.

4. Este greșit modul cum a procedat organul fiscal, considerând, pe de o parte, facturile de achiziții ca nereale și nu le-a luat în considerare pentru calculul profitului impozabil, în timp ce veniturile realizate din livrarea produselor rezultate au fost considerate reale și au fost impozitate în totalitate, concluzii preluate în totalitate de instanța de fond.

5. Cea mai mare parte a facturilor emise de S.C. [REDACTED] S.R.L. au fost achitate prin bancă ([REDACTED] lei, [REDACTED] lei, [REDACTED] lei) diferența fiind achitată la casieria societății. Datorită imposibilității organului de control de a efectua un control încrucișat cu S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED], nefiind găsit administratorul, la peste un an, s-a considerat în mod greșit că, livrările efectuate în perioada 25 mai 2006 – 25 noiembrie 2006 nu sunt reale.

Respectiva societate a depus bilanț la Direcția Generală a Finanțelor Publice [REDACTED] pentru exercițiul financiar încheiat la data de 31 decembrie 2006.

6. S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] se află în procedură de lichidare, conform sentinței civile nr. [REDACTED] / 23.08.2007, însă, cu această societate s-a derulat relații comerciale în perioada 15.06. - 24.06.2005.

7. S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] a fost declarată inactivă începând cu data de 17.10.2006, iar relațiile comerciale cu aceasta s-au derulat în perioada 20.04. -27.04.2006.

8. Facturile emise de S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] sunt reale și întrunesc toate cerințele legale pentru a reprezenta document justificativ, fiind fără relevanță faptul că nu a depus declarații fiscale.

9. Cheltuielile au fost efectuate cu scopul de a realiza venituri impozabile, pentru care societatea și-a achitat toate obligațiile fiscale datorate bugetului consolidat al statului.

10. Concluziile expertizei efectuate în cauză sunt în sensul că tranzacțiile sunt reale și îndeplinesc toate condițiile legale, de documente justificative. Obiecțiunile Direcției Generale a Finanțelor Publice [REDACTED] la expertiză su fost respinse, însă, instanța nu a luat în considerare concluziile expertului și nu a motivat cauzele pentru care aceste concluzii au fost înlăturate.

11. Instanța nu a avut în vedere că circulația materialului lemnos se face doar pe baza documentelor cu regim special, ceea ce atrage concluzia imposibilității efectuării acestor tranzacții în lipsa respectivelor documente. Faptul că S.C. [REDACTED] S.R.L. a înscris pe documentele de însoțire a mărfii aceleași partizi consemnate și la alte societăți, nu se datorează culpei recurentei, care nu putea controla aceste aspecte.

12. Sumele impuse de organul fiscal reprezintă în proporție de cca 90% cheltuieli efectuate de societate în vederea achiziționării de materie primă necesară derulării procesului de producție, materie primă, restul reprezentând TVA de rambursat, instanța nefăcând diferențiere între cele două sume.

Prin întâmpinare, instanța Direcția Generală a Finanțelor Publice [REDACTED] a sritat că instanța a făcut o analiză detaliată a modului cum s-a făcut impunerea suplimentară, iar din considerentele reținute rezultă motivele pentru care concluziile expertului nu sunt pertinente, raportul de expertiză fiind doar o simplă probă alături de celelalte.

Recursul de față apare ca fiind nefondat.

Examinând sentința recursată pentru motivele invocate, ținând seama și de incidența dispozițiilor art.304¹ Cod procedură civilă, reține următoarele:

Societatea contestă impozitul pe profit în sumă de [redacted] lei și majorările de întârziere aferente în sumă de [redacted] lei. Verificările organului fiscal nu evidențiază că S.C. [redacted] S.R.L. s-a aprovizionat cu masă lemnoasă și prestări servicii de la o serie de furnizori în privința cărora s-au realizat investigații printr-o inspecție anterioară, cu privire la stabilirea stării de fapt fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către aceștia.

Conform răspunsurilor primite la controalele încrucișate efectuate la S.C. [redacted] S.R.L. [redacted], S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] și S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] s-a constatat că acestea nu funcționează la sediile secundare declarate, nu și-au îndeplinit obligațiile legale prevăzute de art.81 din O.G. nr.92/2003 privind depunerea declarațiilor fiscale, administratorii respectivi neputând fi contactați.

Prin Decizia de impunere nr. [redacted] din 30.01.2008 s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere.

Urmare contestației formulate de reclamantă, prin Decizia nr.186 din 18.04.2008 s-a desființat în parte Decizia de impunere nr. [redacted] 2008 și s-a stabilit ca organele de inspecție să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă cu privire la impozitul pe profit și TVA care au făcut obiectul contestației.

Referitor la TVA, suma contestată este în valoare de [redacted] lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și [redacted] lei majorări de întârziere aferente TVA.

S-a constatat de către organul fiscal că la facturile emise de o serie de furnizori nu s-a colectat, declarat, achitat TVA la data când aceasta a devenit exigibilă în sensul art.134 din Legea nr.571/2003 și, în consecință, societatea contestatoare nu beneficiază de drept de deducere pentru TVA în sumă de [redacted] lei ([redacted] de la S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] și [redacted] lei de la S.C. [redacted] S.R.L. [redacted]) pentru anul 2006. S-a apreciat că facturile înregistrate ca emise de acești furnizori nu reflectă tranzacții reale și nu îndeplinesc criteriile pentru a deveni document justificativ.

Reține că, potrivit art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991 „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Documentele de proveniență a materialelor lemnoase sunt, după caz: actul de punere în valoare, bonul de vânzare, bonul de vânzare fiscal, factura fiscală pentru materiale lemnoase și factura pentru materiale lemnoase (art.3 din H.G. nr.427/2004).

Factura fiscală pentru materiale lemnoase se folosește numai atunci când vânzătorul este persoană impozabilă plătitoare de TVA și este documentul secundar de proveniență pentru masa lemnoasă pe picior comercializată între persoane juridice și materiale lemnoase comercializate între persoane juridice.

La completarea facturilor fiscale se aplică reglementările specifice din domeniul financiar - fiscal (art.6 alin.2 din H.G. nr.427/2004).

În factura fiscală se înscriu în mod obligatoriu, volumul brut pe specii în cazul masei lemnoase pe picior și sortimentele și cantitățile pe specii în cazul materialelor lemnoase (art.6 alin.3).

Se observă că avizul de inspecție reprezintă documentul de însoțire a materialelor lemnoase pe durata transportului (art.7 din H.G. nr.427/2004).

Însă ambele, atât documentele de proveniență, în speță, facturile fiscale cât și documentele de însoțire completate și/sau eliberate cu încălcarea normelor privind circulația materialelor sunt nule de drept (art.9 alin.3 din H.G. nr.427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora).

Referitor la cheltuielile nedeductibile, art.21 alin.4 lit.f) și m) din Codul fiscal stabilește că nu sunt deductibile cheltuielile 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, precum și cheltuielile cu prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Prin art.145 alin.1 și 3 lit.a) din Legea nr.571/2003 se stabilește că dreptul de deducere la naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă, impunându-se ca documentele să fie întocmite conform legii de către furnizorii înregistrați ca plătitori de TVA.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare (anexa A1, pct.1 și 2 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1856/2004 și H.G. nr.427/2004).

Se observă, însă, că evidența contabilă a furnizorilor reclamantei (S.C. [redacted] S.R.L., S.C. [redacted] S.R.L., S.C. [redacted] S.R.L. și S.C. [redacted] S.R.L.) nu a putut confirma operațiunile comerciale înregistrate în contabilitatea reclamantei, astfel că facturile fiscale emise de către acestea nu reflectă tranzacții reale.

Nu poate fi ignorat faptul că factura fiscală nu este decât un document justificativ, care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, ca fiind un mijloc de probă cu privire la operațiunea

efectuată, astfel încât organul fiscal nu poate considera cheltuielile înregistrate de societate ca fiind deductibile pe baza unor tranzacții reflectate doar scriptic, fără a dovedi că operațiunile au fost reale și efective.

Prima instanță a reținut în mod corect că elemente precum situația juridică a societăților furnizoare, respectiv faptul că au fost radiate din registrul comerțului, nu funcționau la sediul declarat sau se aflau în procedura insolvenței, nu pot fi avute în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale, însă, lipsa înregistrării documentelor și la aceste societăți precum și neînregistrarea acestora ca plătitoare de TVA sunt, într-adevăr situații care nu confirmă realitatea operațiunilor.

Referitor la prestările de servicii (curățat parchet) facturate de către S.C. [REDACTED] S.R.L. reține că societatea beneficiară trebuia să respecte prevederile pct.48 din H.G. nr. 44/2004, în sensul că serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă o serie de mențiuni. Prestarea efectivă a lucrărilor se justifică prin situații de lucrări, proces verbal de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, care, în speță, nu se regăsesc.

Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de [REDACTED] lei, aferentă serviciilor achiziționate de la S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] și S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] lei), pentru facturile emise de acești furnizori nu s-a declarat/achitat TVA la data când aceasta a devenit exigibilă, conform art.134 din Legea nr.571/2003, astfel că, în mod corect s-a constatat că respectivele facturi nu reflectă tranzacții reale, neîntreținând criteriile pentru a deveni documente justificative.

Obligația primei instanțe de a-și motiva hotărârea se consideră a fi îndeplinită în cauză, concluziile instanței fiind precedate de o examinare a chestiunilor de fapt și de drept ridicate, cât și a întregului probatoriu administrat în cauză, inclusiv a expertizei contabile, mijloacele de probă având valoare probantă egală.

Față de toate cele expuse, observând că sentința recurată se sustrage tuturor criteriilor formulate, în temeiul dispozițiilor art. 312 Cod procedură civilă, va respinge recursul ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE**

Respinge, ca nefondat, recursul formulat de recurenta-reclamantă S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] și [REDACTED] nr. [REDACTED] județul [REDACTED] - prin administrator [REDACTED] împotriva sentinței civile nr. [REDACTED] din 22.10.2009, pronunțată de Tribunalul [REDACTED] în

dosarul nr. [redacted] 2009, în contradictoriu cu intimata-pârtașă DIRECȚIA GENERALĂ A
FINANȚELOR PUBLICE [redacted] Bd [redacted] nr. [redacted], județul [redacted].

Irrevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 21 mai 2010.

Președinte,

Judecător,

Judecător,

[redacted]

[redacted]

[redacted]

Grefier șef secție comercială,

[redacted]

Handwritten signature and initials



red.s. [redacted]
red.d.r. L.A. 25.06.2010
tehnored. L.R. 2.07.2010
ex.4