

SENTINTA CIVILA NR.
sedinta publica din 2010
Presedinte
Grefier:

S-a luat in examinare cererea pentru anulara actelor administrative fiscale, promovata de reclamanta SC SRL, impotriva paratelor Directia Generala a Finantelor Publice si Administratia Finantelor Publice

Mersul dezbaterilor si sustinerile partilor au fost consemnate in incheierea de sedinta din .2010, prin care s-a amanat pronuntarea la .2010, iar ulterior la 02.03.2010, incheieri care fac parte integranta din prezenta sentinta.

TRIBUNALUL

In deliberare, constata urmatoarele:

Prin cererea inregistrata la Tribunalul sub nr. /2009, la data de 07.10.2009, reclamanta SC SRL, a chemat in judecata pe paratele Directia Generala a Finantelor Publice si Administratia Finantelor Publice, solicitand a se dispune anulara partiala a deciziei emise de prima parata sub nr. .07.2009, in ce priveste primul punct al acesteia, anulara partiala a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala sub nr. .04.2009 emisa de Administratia Finantelor Publice in ce priveste suma de , compusa din lei, reprezentand TVA nedeductibila si accesoriile aferente in cuantum de lei, exonerarea reclamantei de la plata acestor sume, iar pe cale de consecinta, anulara raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, cu cheltuieli de judecata.

In motivarea cererii se arata ca organul fiscal Administratia Finantelor Publice a efectuat un control la societatea reclamanta, fiind intocmit raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. .04.2009, prin care s-au constatat neregularitati cu privire la TVA. In baza acestui act de control a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala sub nr. .04.2009 precum si decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .04.2009, emise de Administratia Finantelor Publice prin care s-a stabilit in sarcina societatii obligatia de plata a sumelor mentionate in petitul actiunii, reprezentand TVA nedeductibila si accesorii.

Se sustine ca actele administrative fiscale atacate in speta sunt nule intrucat au fost emise cu incalcarea prevederilor art. 43 alin. 2 lit. j Cod procedura fiscala, neavand inserate mentiuni privind audierea contribuabilului, fiind incalcat astfel si art. 9 Cod procedura fiscala, care instituie ca principiu fundamental al procedurii fiscale dreptul contribuabilului de a fi ascultat, sub sanctiunea anularii actului incheiat cu nerespectarea acestei cerinte.

In ce priveste diminuarea TVA de rambursat cu suma de lei, s-a precizat ca organul de control fiscal a constatat ca in perioada decembrie 2007 - august 2008, societatea a dedus aceasta suma cu titlu de TVA in baza unor facturi emise pentru „prestari servicii transport”, sau, „prestari servicii punere in functiune utilaj”, pe facturi nefiind mentionat numarul contractului sau a comenzii aferente serviciului astfel prestat.

Pentru a proceda astfel, organul fiscal a invocat prevederile art. 3 alin. 4 din Ordinul Ministerului Finantelor nr. 29/2003, care impune inscrierea in factura aferenta unor servicii prestate a numarului de contract sau, in situatia in care nu exista un contract incheiat, a comenzii aferente aceluia serviciu prestat.

Reclamanta sustine ca prevederile Ordinului mentionat au fost abrogate implicit pe data intrarii in vigoare a Codului fiscal, la 1.01.2004, da I fund ca vizeaza o matricie reglementata si de art. 155 alin. 5 Cod fiscal, acest din urma act normativ fiind adoptat subsecvent Ordinului si prevazand expres in art. 298 alin. 1 pet. 44 ca, la data intrarii sale in vigoare se abroga orice alte dispozitii contrare acestui Cod.

Or, potrivit art. 146 alin. 1 lit. a Cod fiscal, pentru exercitarea dreptului de

deducere a taxei factura trebuie sa cuprinda mentiunile stabilite in art. 155 alin. 5 Cod fiscal, care nu impun a se mentiona in documentul contabil contractul sau comanda aferenta serviciului prestat si pentru care se elibereaza factura.

Se conchide ca facturile emise de reclamanta contin toate dispozitiile impuse de art. 155 alin. 5 Cod fiscal, putand fi valorificate pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, cata vreme art. 155 alin. 5 Cod fiscal nu stabilesc obligatiile de a se mentiona contractul sau comanda in baza carora au fost prestate serviciile, precum si ca suma de 10.568 lei a fost in mod nejustificat considerata nedeductibila de catre organul fiscal.

Prin intampinarea depusa la dosar, parata Administratia Finantelor Publice a invocat exceptia lipsei calitatii sale procesuale pasive fata de capatul capatului de cerere avand ca obiect anuierea partiala a deciziei nr. .07.2009 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice in solutionarea contestatiei promovate de reclamanta in temeiul art. 205 si urmatoarele Cod procedura fiscala, iar pe fond, a solicitat respingerea ca neintemeiata a actiunii, cu motivarea ca reclamanta nu era indreptatita a deduce TVA aferenta serviciilor prestate potrivit facturilor in cuprinsul carora nu este mentionat numarul de contract sau de comanda in baza carora s-a efectuat operatiunea comerciala, dupa cum prevede art. 3 alin. 4 din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, sustinandu-se ca dispozitiile acestuia nu au fost abrogate la intrarea in vigoare a Codului fiscal, ca art. 155 alin. 5 din acest act normativ nu impune indicarea expresa a mentiunilor in discutie in factura utilizata pentru deducerea TVA, insa art. 145 alin. 2 lit. a stabileste dreptul de deducere exclusiv pentru achizitiile utilizate in folosul operatiunilor taxabile, conditie ce nu ar fi indeplinita in speta.

La randul sau, parata Directia Generala a Finantelor Publice a formulat intampinare, solicitand ca instanta sa constate ca actele administrative fiscale contestate in speta nu sunt male, precum si ca actiunea promovata este neintemeiata pe fondul sau. Aceasta deoarece, dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. 3339/24.04.2009 la Administratia Finantelor Publice , administratorul societatii si-a exprimat punctul de vedere fata de concluziile raportului in notificarea anexata la acesta, ca organul de control fiscal a facut in mod corect aplicarea dispozitiilor din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, care impun a se mentiona in ^ mod expres numarul si data contractului sau comenzii in baza careia contribuabilul a beneficiat de servicii prestate, ca aceste prevederi nu pot fi considerate abrogate, cata vreme abrogarea nu a fost prevazuta expres, iar in Codul fiscal au fost cuprinse ulterior cerintele impuse de Ordin cu privire la mentiunile facturilor utilizate pentru deducerea TVA aferent serviciilor prestate.

Se subliniaza ca in plus, organul de control fiscal a retinut si faptul ca serviciile astfel prestate nu pot fi justificate ca necesare in scopul realizarii obiectului de activitate al societatii, nefiind deci indeplinita cerinta impusa de art. 145 alin. 2 lit. a Cod fiscal, pentru recunoasterea dreptului de deducere al taxei.

In probatiune s-au depus la dosar Decizia de impunere privind obliga^iile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala sub nr. 270/24.04.2009 emisa de Administratia Finantelor Publice , raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. .04.2009, Decizia nr. /29.07.2009 prin care Directia Generala a Finantelor Publice a solutionat contestatia administrativa a reclamantei, dovada comunicarii acesteia catre societate la 29.07.2009, notificarea semnata de administratorul societatii, numita , prin care declara ca i-au fost aduse la cunostinta rezultate inspectiei fiscale din data de 24.04.2009, referitor la obligatiile de plata datorate.

In sedinta publica din .2010 a fost admisa exceptia lipsei calitatii procesuale pasive, invocate de parata Administratia Finantelor Publice cu privire la unii din capetele de cerere, pentru motivele expuse in incheierea de sedinta.

Din actele si lucrarile dosarului, instanta refine urmatoarea stare de fapt: Reclamanta este societate comerciala de nationalitate romana, avand ca obiect principal de activitate conform certificatului de inregistrare, comerțul cu ridicata al masinilor unelte (filele 14-15). In

perioada 1.04.2009-24.04.2009 aceasta a facut subiect al unei inspectii fiscale, urmare a faptului ca a solicitat rambursarea TVA aferenta unor achizitii cu servicii prestate in perioada decembrie 2007 - noiembrie 2008, dupa cum se mentioneaza in raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. .04.2009 la Administratia Finantelor Publice (fila 14).

Dupa cum rezulta din cuprinsul aceluasi act, in cursul controlului societatea a fost reprezentata de administratorii sai, doamna (fila 15), care a pus la dispozitia inspectorilor fiscali documentele contabile relevante. In capitolul 5 al raportului de inspectie fiscala se mentioneaza ca administratorul mentionat al societatii a fost instiintat despre data ora si locul de desfasurare a discutiei finale cu contribuabilul, impuse de art. 107 alin. 2 Cod procedura fiscala, aceasta precizand insa in notificarea anexata la raport ca isi va exprima eventualele obiectiuni in termen de 30 de zile de la comunicarea raportului (filele 19 si 42 din dosar).

Urmare a inspectiei astfel realizate, Administratia Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala sub nr. .04.2009, prin care s-a stabilit in sarcina societatii reclamante, intre alte sume, obligatia de plata a sumei de lei, reprezentand TVA considerata nedeductibila de organul fiscal, precum si accesorii la aceasta (filele 6 - 9).

Impotriva acestei decizii reclamanta a promovat o contestatie in termenul si conditiile impuse de art. 205 si urmatoarele Cod procedura fiscala, iar Directia Generala a Finantelor Publice a respins demersul sau ca neintemeiat in ce priveste suma de lei TVA nedeductibila si accesoriiile aferente de lei, admitand contestatia doar pentru suma de lei, reprezentand TVA colectata cu majorari de intarziere aferente, in cuantum de lei. Decizia astfel emisa este contestata in cauza in limita solutiei privind respingerea contestatiei pentru suma de lei TVA nedeductibila si accesoriiile aferente de lei. Actiunea reclamantei astfel promovate se priveste a fi neintemeiata. Pe de o parte, se constata ca nu poate fi retinuta sustinerea reclamantei referitoare la nulitatea actelor administrative fiscale atacate pentru omisiunea de inscriere in cuprinsul lor a mentiunilor privind audierea contribuabilului, la care face referire art. 43 alin. 2 lit. j Cod procedura fiscala, respectiv, pentru incalcarea principiului in scris in art. 9 al aceluasi act normativ referitor la dreptul contribuabilului de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei.

Aceasta deoarece, dupa cum am aratat mai sus, actele intocmite de organul de control fiscal respectat cerinta la care face referire reclamanta, in raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. .04.2009 la Administratia Finantelor Publice mentionandu-se expres faptul ca in finalul inspectiei fiscale, administratorul societatii a fost instiintat despre ora si locul de desfasurare a discutiei finale, prin adresa scrisa, aceasta comunicand organului fiscal intentia sa de a nu participa la o astfel de discutie si de a-si exprima punctul de vedere doar in cadrul unor obiectiuni ulterioare comunicarii actelor intocmite cu privire la stabilirea unor obligatii de plata pe seama persoanei juridice contribuabil, in sens.

Ca atare, se constata ca in speta au fost respectate intrutotul dispozitiile art. 107 Cod procedura fiscala, precum si ca art. 43 alin. 2 lit. j din acelasi act normativ nu impune includerea unor mentiuni privind audierea contribuabilului si in cadrul actelor administrative fiscale ce a urmat raportului de inspectie fiscala, respectiv, in cuprinsul deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala sub nr. .04.2009 emisa de Administratia Finantelor Publice de vreme ce aceasta din urma se emite ca efect imediat al inspectiei fiscale, raportul de inspectie fiscala reprezentand operatiunea tehnico-materiala ce pregateste intocmirea deciziei, rezultand astfel ca este suficienta includerea in raport a mentiunii in discutie. Nu se poate deci aprecia ca acest act (si cu atat mai putin decizia de solutionare a contestatiei administrative, reglementate de o procedura distincta, cuprinsa in Codul procedura fiscala) ar fi nul, cererea reclamantei in acest sens fiind nefondata.

Pe de alta parte, se constata a fi nefondate si sustinerile reclamantei referitoare la intocmirea corecta a facturilor emise pentru serviciile prestate de transport sau punere in functiune a unor utilaje.

Potrivit art. 3 alin. 4 din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, „pe facturile fiscale care se utilizeaza pentru prestari de servicii se vor mentiona, in mod expres, numarul si data contractului, respectiv ale

comenzii, in cazul prestarilor de servicii ocazionale care nu au la baza un contract". Aceasta cerinta nu a fost indeplinita de reclamanta, dupa cum ea insasi recunoaste.

In atari conditii, se constata ca in mod intemeiat organul de control fiscal a apreciat ca nu este deductibila TVA aferenta serviciilor astfel prestate. Contrar sustinerilor reclamantei, dispozitiile mai sus citate ale art. 3 alin. 4 din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora nu pot fi considerate abrogate implicit la data intrarii in vigoare a Codului fiscal, in ciuda faptului ca acesta din urma contine in art. 146 alin. 1 lit. a dispozitii exprese referitoare la cerintele necesare a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, facand trimitere la prevederile art. 155 alin. 5 din acelasi act normativ referitoare la cuprinsul impus facturilor pentru aplicarea dispozitiilor legale referitoare la TVA.

Aceasta deoarece, in fapt, dispozitiile mentionate ale Ordinului emis de Ministrul Finantelor au caracter de norma speciala, in raport cu cele incluse in Codul fiscal, in materie de facturi emise pentru prestari de servicii, in timp ce prevederile amintite ale Codului fiscal reglementeaza cuprinsul facturilor ce pot fi utilizate in materie de legislație asupra regimului TVA, indiferent daca au fost emise pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii. In alti termeni, ambele dispozitii normative vizeaza acte contabile care sunt utilizate in evidentele contribuabililor comercianti, inasa, in timp ce prima (cea din Ordin, adoptata la 28.01.2003) stabileste cerinte exprese in mod special pentru cazul prestarilor de servicii, cea de a doua (din Codul fiscal, intrat in vigoare la 1.01.2004) se refera la facturile emise pentru orice tip de operatiuni comerciale pentru care se percepe TVA, potrivit art. 126 Cod fiscal, adica atat livrari de bunuri cat si prestari de servicii.

Trebuie conchis ca, deci, dispozitiile Codului fiscal in discutie nu au abrogat implicit dispozitia din art. 3 alin. 4 a Ordinului, potrivit principiului generalia specialibus non derogant, respectiv, dat fiind faptul ca o norma cu caracter general ulterioara uneia speciale nu o poate inlatura, neputandu-se aplica cu prevalenta fata de aceasta.

Mai mult, intentia legiuitorului de a da eficienta prevederilor din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora rezulta si din faptul ca acesta nu a abrogat expres acest act normativ, respectiv, din imprejurarea ca la normele cuprinse in Ordin au fost aduse chiar precizari prin art. 5 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 693/2005 si ale art. 4 alin. (1) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1714/2005, ulterior adoptarii Ooduhii fiscal. Or, precizarea domeniului de aplicare a diferitelor dispozitii din art. 3 al Ordinului, dupa intrarea in vigoare a Codului fiscal, nu s-ar justifica in cazul in care s-ar fi apreciat ca acesta ar fi fost abrogat implicit, de vreme ce prevederile articolului vizeaza in ansamblul lor mentiunile obligatorii in facturile comerciale intocmite pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, fiind astfel adoptate in acelasi domeniu de aplicare ca si eel la care se refera art. 155 Cod fiscal.

In fine, chiar apreciind ca dispozitiile de care organul fiscal se prevaleaza in speta, ale art. 3 alin. 4 din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 29 din 14 ianuarie 2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora ar fi fost abrogate implicit la data intrarii in vigoare a Codului fiscal, se constata ca acesta nu a fost unicul motiv pentru care acesta a apreciat ca fund nedeductibila TVA aferenta serviciilor prestate de reclamanta, evidentiata in decizia de impunere a carei anulare partiala se solicita. In fapt, dupa cum s-a relevat in raportul de inspectie fiscala ce a precedat emiterea deciziei de impunere, „pentru prestarile de servicii mentionate in facturile din anexa (cele considerate incomplete de catre organul fiscal - n.n.) societatea nu a prezentat un contract sau comanda care sa justifice ce reprezinta detaliat prestarea respectiva" (fila 16 dosar), argumentandu-se in acest mod ca nu se poate stabili daca prestarile de servicii respective au fost realizate pentru indeplinirea obiectului de activitate al societatii, respectiv in scopul realizarii de catre aceasta a unor operatiuni taxabile, astfel cum impune art. 145 alin. 2 lit. a Cod fiscal. Acest argument a fost reluat si in decizia de solutionare a contestatiei administrative (fila 12 verso), ca motiv pentru respingerea contestatiei in partea referitoare la TVA considerata nedeductibila, aferenta serviciilor prestate de societate.

Or, reclamanta nu a argumentat in nici un mod in cauza faptul ca serviciile prestate ar fi indeplinit aceasta cerinta, respectiv ca ar fi fost necesara prestarea lor in scopul indeplinirii obiectului sau de activitate, iar cu atat mai putin a dovedit ca s-ar verifica aceasta conditie in cazul sau. Raportat la obiectul sau de activitate, mai sus mentionat, acela de comert cu ridicata al masinilor unelte, nu se poate prezuma, in absenta unor astfel de dovezi ca aceasta conditie ar fi indeplinita, respectiv ca TVA aferenta ar fi deductibila.

Astfel fiind, instanta apreciaza ca cererea promovata este in intregime nefondata, urmand a o respinge, iar in baza art. 274 Cod procedura civila, se va lua act ca reclamanta se afla in culpa procesuala, astfel incat nu i se cuvine plata unor cheltuieli de judecata *in cauza*, in timp ce paratele nu au cerut acordarea unor sume cu acest titlu.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
IN NUMELELE LEGII,
HOTARASTE:

Respinge cererea promovata de reclamanta SC SRL, cu sediul in , str. nr. , etaj ap , judet impotriva paratelor Directia Generala a Finantelor Publice si Administratia Finantelor Publice , ambele cu sediul in , str. , nr. judet

Fara cheltuieli de judecata.

Definitiva.

Cu drept de recurs in termen de 15 zile de la comunicare.

Pronuntata in sedinta publica din 02 martie 2010.

Presedinte,

gONIC4DOLHA

Red. /dact. ex/03.06.2010