

ROMANIA  
CURTEA DE APEL ██████████  
SECȚIA COMERCIALĂ, CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

DECIZIA CIVILĂ Nr. ██████████ ✓

Ședința publică de la 91 octombrie 2010

Completul compus din:

PREȘEDINTE ██████████

Judecător ██████████

Judecător ██████████

Grefier ██████████

XX

La ordine a venit spre pronunțare recursul declarat de recurenta – pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice ██████████ - în nume propriu și pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ██████████ împotriva sentinței civile nr. ██████████ /CF din 18 martie 2010 pronunțată de Tribunalul Neamț în dosarul nr. ██████████ 2008, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din 24 septembrie 2010 fiind consemnate în încheierea de ședință din acea dată.

CURTEA  
- deliberând -

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

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Tribunalului ██████████ sub nr. ██████████ 2008 la data de 22 aprilie 2008, reclamanta S.C. ██████████ S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice ██████████ și Administrația Finanțelor Publice a municipiului ██████████ a formulat contestație împotriva Deciziei nr. ██████████ din 14.12.2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice ██████████, prin care a fost respinsă contestația împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. ██████████ din 30.08.2005 și a Deciziei de Impunere nr. ██████████ din 30.08.2005, precum și împotriva Deciziei nr. ██████████ din 10.04.2008, decizie prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală încheiată la data de 18.01.2008 și a Deciziei nr. ██████████ din 25.01.2008. S-a solicitat admiterea contestației și pe cale de consecință anularea Deciziilor contestate, întrucât sumele nu sunt datorate. În cererea inițial formulată s-a cerut suspendarea punerii în executare a Deciziei de Impunere nr. ██████████ din

30.08.2005 și a Deciziei de Impunere nr. [redacted] din 25.01.2008, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a contestației, precum și cheltuieli de judecată.

La termenul din 15.07.2008 reclamanta, prin apărător, a solicitat să se ia act de faptul că renunță la cererea de suspendare a executării deciziei de impunere, pe motiv că între timp s-a procedat la executare. Prin Încheierea din 15.07.2008, instanța a luat act de renunțarea reclamantei la judecata cererii de suspendare.

Prin sentința civilă nr. [redacted] din 19 martie 2009 Tribunalul [redacted] a admis în parte acțiunea și a anulat din cuprinsul deciziei nr. [redacted] din 30 august 2005 și a deciziei de impunere nr. [redacted] din 14 decembrie 2007, al deciziei de impunere nr. [redacted] din 25 ianuarie 2008, al deciziei nr. [redacted] din 10 aprilie 2008, precum și din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. [redacted] din 30 august 2005 și al raportului de inspecție fiscală din 18 ianuarie 2008 impunerea fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă de [redacted] lei, aferent cheltuielilor deducibile din contractul de comision încheiat la data de 09 ianuarie 2000 cu S.C. [redacted] S.R.L. și accesorii aferente.

Prin decizia civilă nr. [redacted] din 30 octombrie 2009, Curtea de Apel [redacted] a admis recursul declarat de reclamantă, a casat sentința și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe, reținând că prima instanță nu a cercetat fondul cauzei, apreciind în mod eronat că reclamanta nu a urmat calea administrativă decât cu privire la sumele în cuantum de [redacted] și [redacted] lei.

În rejudecare, prin sentința civilă nr. [redacted] CF din 18 martie 2010 a fost admisă contestația și s-a dispus anularea parțială a deciziilor nr. [redacted] 10.04.2008 și nr. [redacted] 14.12.2007, privind sumele datorate cu titlu de impozit pe profit suplimentar în sensul reducerii acestora la suma de [redacted] lei și a sumelor datorate cu titlu de TVA, în sensul reducerii acestora la suma de [redacted] lei. A fost obligată intimata la emiteres unui nou act administrativ fiscal pentru recalcularea accesorilor la sumele mai sus menționate și de asemenea, a fost obligată să plătească contestatoarei suma de [redacted] lei cheltuieli de judecată.

Considerentele primei instanțe au fost următoarele:

- prin raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] 2005 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere [redacted] 2005, organul fiscal a stabilit un impozit pe profit suplimentar de [redacted] lei din care suma de [redacted] lei este aferentă cheltuielilor nedeductibile reprezentând prestări servicii către SC [redacted] SRL; de asemenea s-a stabilit TVA de [redacted] lei - S-a formulat contestație pentru suma de [redacted] lei; soluționarea acesteia a fost suspendată până la soluționarea dosarului penal privind inculpatul [redacted]. Prin decizia [redacted] 2007, organul fiscal a desființat în parte dispozițiile privind impozitul pe profit suplimentar și a majorării

de întârziere, dispunând refacerea actului, a respins contestația cu privire la celelalte obligații fiscale și a respins ca nemotivată contestația împotriva TVA-ului. S-a procedat la reverificarea impozitului pe profit pe anii 2000-2004 fiind întocmit raportul de inspecție fiscală [REDACTED] 2005, fiind emisă decizia de impunere [REDACTED] 2005 în care sunt prevăzute obligații recalculat reprezentând impozit pe profit suplimentar pentru anii 2000/2004 în sumă de [REDACTED] lei și accesorii aferente de [REDACTED] lei.

- reclamanta a contestat și această din urmă decizie în ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit și majorări de întârziere aferente, insistând în mod constant asupra obiecțiilor inițiale expuse în contestația formulată împotriva deciziei [REDACTED] 2005.

În sarcina reclamantei s-au stabilit obligații fiscale reprezentând impozit pe profit suplimentar ce provine din cheltuieli nedeductibile: cu asigurările de viață ale administratorului, mijloace fixe vândute sub valoarea de amortizare cu mărfuri lipsă în gestiune pentru care nu s-au încheiat contracte de asigurare, cu prestări servicii fără un contract scris, servicii înregistrate în facturi de la firme fantomă. S-a mai reținut și obligația de a achita TVA ca urmare a necolectării la veniturile serviciilor de la firme fantomă și aferente cu prestările de servicii nejustificate prin contract scris.

Instanța a analizat obiecțiunile prezentate în contestația inițială la decizia de impunere [REDACTED] 2007, completată ulterior - filele 211/213, prin raportare la materialul probator administrat (înscrisuri: facturi, contract, adrese, precum și expertiza contabilă, efectuată în primul ciclu procesual, care a soluționat obiectivele propuse de către reclamantă) și normele legale incidente - OUG nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, respectiv art. 4.

S-a constatat că obiecțiunile reclamantei privind deductibilitatea cheltuielilor cu asigurările sociale de sănătate, valoarea mijloacelor fixe ratele de leasing și transport marfă și mărfurile lipsă în gestiune sunt contrazise de dispozițiile legale menționate mai sus și verificările expertului contabil. S-a reținut ca valabile, însă, criticile privind deductibilitatea cheltuielilor efectuate în baza contractului încheiat cu S.C. [REDACTED] S.R.L. și în baza facturilor emise de S.C. [REDACTED] S.R.L., societăți cu care reclamanta a derulat relații comerciale reale în baza unor contracte. De asemenea, s-a reținut că acesta din urmă a fost înregistrată la O.R.C. în perioada 1994/2002, iar operațiunile contabile efectuate în baza contractului încheiat la data de 9-01-2000 sunt corect înscrise în contabilitate potrivit expertului.

Instanța, a dat eficiență concluziilor expertului, susținute de dispozițiile legale menționate și în consecință, a dispus anularea parțială a deciziilor [REDACTED] 2005, respectiv a

deciziei 435/2007 privind sumele stabilite: cu titlul de impozit pe profit suplimentar, în sensul reducerii sumei stabilite de organul fiscal la suma de [redacted] lei și cu titlul de TVA, în sensul reducerii sumei stabilite de organul fiscal la suma de [redacted] lei; a obligat intimata D.G.F.P. [redacted] la emiterea unui alt act administrativ fiscal pentru recalcularea dobânzilor și penalităților datorate pentru sumele menționate.

Impotriva sus-menționatei hotărâri a declarat recurs, în termen legal, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice [redacted] criticând sentința pentru următoarele motive:

1. instanța a respins în mod nejustificat excepția inadmisibilității parțiale a acțiunii cu privire la decizia de impunere nr. [redacted] 2005, anulată parțial prin decizia de soluționare a contestației, pentru suma de [redacted] lei, reprezentând impozit pe profit și [redacted] lei accesorii;

2. greșit a respins cel de-al doilea motiv de inadmisibilitate, referitor la neexercitarea căii administrative de atac pentru suma de [redacted] lei, stabilită prin decizia de impunere nr. [redacted] 25.01.2008, aplicând greșit prevederile art. 7 al. 2 din Legea nr. 554/2004;

3. instanța a aplicat eronat prevederile Anexei 1 A din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997, art. 4 al. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 și normele de aplicare aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, atunci când a admis la deducere cheltuieli în valoare de [redacted] lei aferente prestărilor de servicii efectuate de S.C. [redacted] S.R.L. și a cheltuielilor aferente facturilor emise de firme fantome;

4. prevederile art. 19 și 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 coroborate cu pct. 10, 12 și 10.18 din Normele de aplicare, precum și art. 18 al. 1 și 2 din Legea nr. 345/2002 au fost aplicate greșit, fapt ce a dus la reducerea nejustificată a TVA stabilită suplimentar la inspecția fiscală de la suma de [redacted] lei la [redacted] lei, precum și la diminuarea corespunzătoare a obligațiilor fiscale accesorii;

5. este greșită reținerea integrală a cheltuielilor de judecată în sarcina recurenteii – pârâte.

Examinând sentința recurată pentru motivele invocate și din oficiu, reține următoarele: Prin decizia de impunere nr. [redacted] 2005 și Raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] din 26 august 2005, emise de Activitatea de Control Fiscal din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice [redacted] au stabilit obligații fiscale în sarcina contribuabilului S.C. [redacted] S.R.L. Neamț totalizând [redacted] lei.

Prin decizia nr. [redacted] 14.12.2007, soluționând contestația depusă în 2005, s-a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere nr. [redacted] 2005 și a Raportului de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de [redacted] lei și precum și majorările de

întârziere aferente în sumă de [REDACTED] lei, urmând ca activitatea de inspecție fiscală să încheie un alt act de control, ținând cont de soluțiile de respingere date.

Prin aceeași decizie s-a respins ca nemotivată contestația sub aspectul TVA în sumă de [REDACTED] lei și majorărilor în sumă de [REDACTED] lei și ca neintemeiată în ceea ce privește sumele de [REDACTED] lei TVA și [REDACTED] lei majorări de întârziere.

Reverificându-se impozitul pe profit pentru perioada 2000-2004, rezultatul inspecției s-a materializat în Raportul de inspecție fiscală nr. [REDACTED] din 18 ianuarie 2008, în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. [REDACTED] 23.01.2008.

Prin contestația formulată împotriva acestei din urmă decizii, reclamanta a criticat doar unele dintre obligațiile fiscale (respectiv impozitul pe profit în sumă de [REDACTED] lei și cheltuieli nedeductibile de [REDACTED] lei), contestația fiind respinsă prin decizia nr. [REDACTED] 10.04.2008.

În primul ciclu procesual, instanța de fond nu a procedat la analiza deciziei nr. [REDACTED] 2007, reținând că orice împrejurări ce nu formează obiectul contestației nr. [REDACTED] 28.02.2008, atâta timp cât nu au fost contestate pe cale administrativă, nu mai pot forma obiectul acțiunii.

Prin decizia civilă nr. [REDACTED] 30.10.2009 pronunțată în dosarul nr. [REDACTED] 2008, Curtea de Apel Bacău a reținut că decizia nr. [REDACTED] 2007 a fost emisă tocmai în calea administrativă, prin respectiva decizie organul fiscal pronunțând soluții definitive în sistemul căilor de atac cu privire la o parte din obligațiile bugetare impuse prin Raportul de inspecție fiscală din 2005 și decizia nr. [REDACTED] 2005.

A mai reținut curtea, cu putere de lucru judecat că, în mod eronat și fără o reținere corectă a succesiunii și a conținutului actelor administrativ-fiscale, instanța de fond a apreciat că recurenta-reclamantă nu a atacat decât parțial decizia nr. [REDACTED] 25.01.2008 și, pe cale de consecință, nu a procedat la analiza deciziei nr. [REDACTED] 2007, câtă vreme prin aceasta se desființase doar parțial decizia nr. [REDACTED] 2005, iar contestația împotriva deciziei nr. [REDACTED] 2005 a vizat toate obligațiile fiscale.

Decizia nr. [REDACTED] 2008 a fost contestată doar parțial pentru pct. 1 și 2, însă, reclamanta a contestat în procedura administrativă și decizia nr. [REDACTED] 2005, iar prin decizia nr. [REDACTED] 2007 s-au respins în mare parte apărările invocate în contestație, dispunându-se un nou control doar pentru verificarea impozitului pe profit.

Doar în ipoteza în care decizia nr. [REDACTED] 2007 desființa în toată acțiunea administrativ-fiscale și dispunea refacerea controlului, iar în urma inspecției contribuabilul contesta actele de impunere emise în urma noului control, obiectul acțiunii era limitat doar la motivele contestației. Însă, circumstanțele cauzei de față au fost altele, recurenta formulând două

contestații în procedura căilor administrative de atac, finalizate cu emiteroa a două decizii, respectiv nr. [REDACTED] 2007 și [REDACTED] 2008, instanța fiind ținută a se pronunța în limitele cererii formulate de reclamantă.

Astfel că, în rejudecare, prima instanță s-a conformat dispozițiilor instanței de casare, potrivit dispozițiilor, art. 315 al. 1 Cod procedură civilă, motiv pentru care primele două motive de recurs nu pot fi primite.

Prin decizia nr. [REDACTED] 10.04.2008 Direcția Generală a Finanțelor Publice [REDACTED] a respins ca neintemeiată contestația, privind suma de [REDACTED] lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2000, aferent cheltuielilor în sumă de [REDACTED] lei cu prestările de servicii și comision cu S.C. [REDACTED], S.R.L. [REDACTED]

Într-adevăr, suma de [REDACTED] lei se consideră nedeductibilă, având în vedere lipsa unui contract scris, inexistența unor situații de lucrări și situația unor tarife percepute și prestate de S.C. [REDACTED] S.R.L., societate administrată de numita Moise Tanța, aceeași persoană care administrează și societatea reclamantă.

Observă că pentru respectivul contract încheiat la data de 09 ianuarie 2000 societatea nu deține toate documentele necesare pentru justificarea prestației. Contractul nu conține elementele de identificare a părților contractante, numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul [REDACTED] este menționat incomplet. Potrivit organului fiscal facturile emise de societate nu sunt întocmite în baza unor situații din care să rezulte tarifele percepute.

Reține ca fiind nerespectate prevederile Hotărârii Guvernului nr. 531/1997 pentru aprobarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a Normelor Metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora Anexa 1 A: factura se întocmește la executarea lucrărilor și prestarea serviciilor pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mării sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de serviciul emitent.

Reține și că, potrivit dispozițiilor art. 4 al. 6 lit. r din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, sumă nedeductibilă la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora.

Hotărârea Guvernului nr. 402/2000 stabilește, de asemenea, că este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la

prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate în tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului.

Cum din documentele puse la dispoziție nu rezultă un calcul pentru sumele facturate, respectivele cheltuieli nu îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute de dispozițiile mai sus menționate.

Mai mult, potrivit concluziilor raportului de expertiză, contractul de comision în formă scrisă nu a fost înregistrat de către S.C. [REDACTED] S.R.L., doar operațiunile contabile, conform facturilor emise sunt înregistrate în contabilitate.

Pe cale de consecință, constată că suma de [REDACTED] lei, reprezentând TVA deductibilă aferent cheltuielilor cu prestațiile de servicii ce nu pot fi justificate ca fiind efectiv realizate și necesare și care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, încalcă dispozițiile art. 19 din O.U.G. nr. 17/2000.

Cu privire la calculul dobânzilor și al penalităților datorate de intimată, în mod corect a dispus prima instanță recalcularea acestora, urmând a se avea în vedere, însă, de această dată sumele stabilite în recurs.

Referitor la cheltuielile de judecată, constând în onorariu avocat și onorariu expert (expertiză contabilă), instanța a procedat corect la îndatorarea intimății, nefiind incidente dispozițiile art. 276 Cod procedură civilă.

Urmează ca față de toate considerentele expuse, văzând și dispozițiile art. 312 Cod procedură civilă, să admită recursul și să modifice în parte sentința recurată, în ceea ce privește cuantumul sumelor datorate, astfel că acestea urmează a fi reduse la:

- [REDACTED] lei impozit pe profit, de la [REDACTED] lei ([REDACTED] lei + [REDACTED] lei)
- [REDACTED] lei TVA în loc de [REDACTED] lei.

Va menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE**

Admite recursul declarat de recurenta – pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice [REDACTED] - în nume propriu și pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii [REDACTED] cu sediul în [REDACTED], Bd. [REDACTED] nr. [REDACTED] județul [REDACTED] împotriva sentinței civile nr. [REDACTED] CF din 18 martie 2010 pronunțată de Tribunalul [REDACTED] în dosarul nr. [REDACTED] 2008 în contradictoriu cu intimata – contestatoare S.C. [REDACTED] S.R.L. cu sediul în [REDACTED], Bd. [REDACTED], nr. [REDACTED] județul [REDACTED]

Modifică în parte sentința recurată în ce privește cuantumul sumelor datorate astfel:

- impozit pe profit de la [redacted] lei la [redacted] lei;
- TVA de la [redacted] la [redacted] lei.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 1 octombrie 2010.

PREȘEDINTE,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

GREIER,

*Pr. confirmat*  
*clsh*



Red.s. - [redacted]

Red.d.r. - L.A.-

Tehnored. - C.M. - ex. 5

22/24.11.2010