

Dosar nr. xxxx/xx/xxxx*

ROMÂNIA CURTEA DE APEL xxxxxx

SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL DECIZIA CIVILĂ NR. 2602

Ședința publică din data de xx.xx.xxxx

Curtea constituită din: Președinte xxxx

Judecător xxxx

Judecător xxxx

Grefier xxxx

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursului formulat de pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE xxxxxx și ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALA xxxxxx împotriva sentinței civile nr. 276/xx.xx.xxxx pronunțată de Tribunalul xxxxx - Secția Civilă, în dosarul nr. xxx/xx/xxxxx, în contradictoriu cu intimata -reclamantă S.C. xxxxxxxx S.R.L. xxxxxx.

Dezbaterele asupra fondului cauzei au avut loc în ședința publică de la xx.xx.xxxx susținerile fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitate părților să depună concluzii scrise, a amânat pronunțarea cauzei la xx.xx.xxxx când a pronunțat următoarea decizie:

CURTEA,

Asupra recursului de fata;

Prin sentința civilă nr. 276/xx.xx.xxxx pronunțată de Tribunalul xxxxxx - Secția Civilă, în dosarul nr. xxxx/xx/xxxxx s-a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. xxxxxxxx S.R.L. xxxxx împotriva DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE xxxxxx și ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ xxxxxxxx s-a dispus anularea în parte a deciziei nr. 138/xx.xx.xxxx a paratei DGFP xxxxxxxx și a fost admisă în parte contestația împotriva deciziei de impunere nr. xxx/xx.xx.xxxx emisă de de D.G.F.P. xxxxxx - Activitatea de Inspecție Fiscală pe care a desființat-o în parte cât privește suma de xxxx lei. S-a mai dispus anularea în parte și a raportului de inspecție fiscală încheiat în data de xx.xx.xxxx și a fost exonerată reclamanta de la plata sumei de xxxx lei.

În final au fost obligate pârâtele către reclamantă la plata sumei de xxxx lei, cu titlu de cheltuieli de judecată. Pentru a hotărî astfel, tribunalul a reținut următoarele:

Urmare controlului efectuat de pârâta ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ xxxxxx s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din xx.xx.xxxx, ocazie cu care s-au constatat, printre altele, obligații fiscale suplimentare în sumă de xxxxxx lei, cu titlu de impozit pe profit, xxxxx lei-majorări, xxxxxx lei - T.V.A., cu majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei.

Pentru a ajunge la această concluzie, organele fiscale au verificat în contabilitatea reclamantei cheltuielile efectuate cu serviciile de consultanță și marketing, servicii prestate de prestatorul S.C. xxxxx S.R.L. xxxxx, ajungând la concluzia că reclamanta nu a prezentat o justificare legală a cheltuielilor

efectuate potrivit acestui contract, neexistând o situație întocmită de prestator din care să rezulte potențiali clienți sau furnizori identificați de consultant în perioada anului xxxxx. Ca urmare, a stabilit organul de control, suma reprezentând contravaloarea acestor cheltuieli nu poate fi dedusă din baza de calcul a impozitului pe profit.

Cât privește T.V.A. - lui în plus stabilit în sarcina reclamantei, organul de control fiscal, verificând facturile nr.xxx/xx.xx.xxxx, xxx/xx.xx.xxxx, xxx/xx.xx.xxxx și xxx/xx.xx.xxxx a constatat încălcarea prevederilor art.145 alin.1 și 2 din Codul fiscal, motiv pentru care s-a dedus în mod incorect T.V.A.- ui din aceste facturi.

S-a mai reținut în acest sens și încălcarea dispozițiilor art.155 alin.5 lit.k din Codul fiscal, în sensul că în facturile mai sus arătate prestatorul trebuia să înscrie pentru baza de impozitare a serviciilor „ore și nu bucăți” conform contractului încheiat între părți.

Insușindu-și aceste constatări ale organului de inspecție fiscală, precum și susținerile acestuia, întemeiate pe dispozițiile Codului fiscal, pârâta D.G.F.P. Ialomița, prin decizia nr.xxx/xx.xx.xxxx a respins contestația formulată de reclamantă pentru suma de xxxx lei, din care impozit pe profit xxxxx lei, majorări aferente impozitului xxxx lei, T.V.A. xxxxxx lei și majorări aferente T.V.A. xxxxx lei.

În continuare instanța de fond a făcut trimitere la cele două rapoarte de expertiză întocmite în cele două cicluri procesuale.

A mai arătat ca problema ce a dus la reținerea de către pârâtă în sarcina reclamantei a obligațiilor suplimentare de plată a T.V.A.-ului, provine din cotroversa legată de realitatea executării contractului de consultanță nr.xx/xx.xx.xxxx încheiat între reclamantă și S.C. xxxxx S.R.L, având ca obiect consultanța de specialitate și reprezentarea beneficiarului în domeniul produselor de tip termopan, cu mai multe obiective, cum ar fi protecția informațiilor tehnice și comerciale, combaterea concurenței neloiale, obținerea unui portofoliu de furnizori și clienți prin efectuarea unui studiu de piață, etc. A mai reținut ca potrivit constatărilor expertului rezultă că studiu de piață a fost întocmit și predat beneficiarului, motiv pentru care cheltuielile efectuate cu derularea acestui contract de către reclamantă sunt reale și deductibile din baza de calcul a impozitului pe profit.

Important de reținut era faptul că organul fiscal a omis în actul de control întocmit pe numele reclamantei tocmai studiul de piață, act ce se află anexat în copie la procesul verbal de control fiscal încheiat la data de " xx.xx.xxxx la S.C. Xxxxx S.R.L.

Tribunalul a subliniat faptul că cei doi experți contabili desemnați în cauză au constatat în cadrul efectuării a rapoarte de expertiză diferite faptul că urmare unor verificări efectuate la unitatea prestatoare S.C. Xxxxx S.R.L. de către organele fiscale acestea, în legătură cu contractul încheiat cu reclamanta și cu cele patru facturi eliberate de aceasta au avut o altă poziție, în sensul că au constatat că veniturile au fost înregistrate în contabilitate în mod corect și au generat impozit pe profit, iar T.V.A.- ui a fost colectat și înregistrat în

decont, în rapoartele de inspecție fiscală nu se fac referiri speciale cu privire la cele patru facturi, valoarea acestora de xxxxx lei nu este exclusă din calculul impozitului pe profit, iar T.V.A. nu a fost exclusă de la colectare.

Față de această situație, tribunalul constată că organele de control fiscal au tratat diferit efectele unui contract sinalagmatic, încălcând astfel un principiu de drept fiscal important, instituit de prevederile art. 5 din Codul de procedură fiscală, respectiv cel al aplicării unitare a legislației de către organul fiscal, acesta din urmă fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor.

Pârâta reproșează reclamantei faptul că prestatorul consultației nu a efectuat operațiunile necesare pentru ca obiectul de activitate al contractului de consultanță să fie executat, studiul de piață întocmit de S.C. xxxxx S.C. nefiind suficient.

Potrivit art. 48 din Norme în vigoare la data efectuării controlului fiscal, justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Din interpretarea acestor dispoziții legale reiese că oricare din documentele și situațiile exemplificate de textul legal poate fi considerat că justifică prestarea efectivă a serviciilor.

Astfel, prin folosirea conjuncției "sau", documentele necesare justificării prestării efective a serviciilor de consultanță pot fi întocmite alternativ, nefiind necesară prezentarea cumulativă a înscrisurilor enumerate de textul de lege sus invocat.

Cât privește taxa pe valoare adăugată, s-a constatat că sunt îndeplinite prevederile Codului fiscal privind dreptul de deducere a taxei, reglementate de art.145 alin.1 și 2, art.146 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 din Codul de procedură fiscală, astfel încât reținerile făcute de organul fiscal cu privire la plata suplimentară a unor obligații reprezentând T.V.A. nu sunt reale întrucât, prin expertiza efectuată în cauză s-a stabilit că obligațiile fiscale ce trebuie să cadă în sarcina reclamantei ca urmare a inspecției fiscale efectuate, este de xxxxxlei, iar obligațiile în sumă de xxxxx lei reprezintă impozit pe profit și T.V.A. aferente contractului de consultanță nr. xx/xx.xx.xxxx și celor 4 facturi corespunzătoare acestui contract, tribunalul a constatat că această sumă de bani este stabilită în plus în sarcina reclamantei în mod nejustificat.

Împotriva sentinței civile au declarat recurs pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE xxxxx și ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ xxxxxx care au solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii și menținerii actelor administrative atacate.

Recurente au susținut că sentința a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii fiind incidente dispozițiile art. 304 pct. 9 Cod procedura civilă.

În continuare recurente au arătat că serviciile de consultanță nu au fost reflectate în facturi emise de către societatea beneficiară până în luna decembrie, se poate trage concluzia că aceste servicii nu au fost efectuate până la această perioadă. De altfel, prin procesul-verbal întocmit cu prilejul

verificării încrucișate solicitate la SC xxxxx SRL, nu se face referire decât la înregistrările veniturilor din luna decembrie xxxx, nu și la faptul că acestea erau scadente și nefacturate pe parcursul perioadelor de inspecție fiscală.

Prin procesul verbal de control încrucișat efectuat la SC xxxxx SRL, nu au putut fi identificate cheltuieli efectuate în calitate de prestator, în sensul justificării realității serviciilor de consultanță, resursele umane și materiale angajate în scopul activităților de consultanță.

Cu privire la studiul de piață, prezentat drept document justificativ, au arătat că acesta nu răspunde obiectivelor propuse prin înțelegerea contractuală. În raportul de inspecție fiscală și anexele la acesta au fost clar precizate deficiențele ce ne-au condus la aprecierea că acesta nu conferă credibilitate și nu are în consecință caracter justificativ (paginile 4 - 5 din raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere prevederile art.21, alin.(4), lit.m din Legea nr.571 / 2003 privind Codul fiscal precum și cele ale pct.-ului 48 din H.G. nr.44 / 2004 privind Normele Metodologice de aplicare a prevederilor Codului Fiscal, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile și consultanța, prestările de servicii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții, respectiv să fie efectiv prestate în baza unui contract care trebuie să cuprindă anumite date obligatorii și să fie dovedită necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activității desfășurate.

Recurențele au mai susținut că nu au putut fi individualizate cheltuielile efectuate de prestatorul SC xxxxxxSRL astfel încât, pe măsura prestărilor, acestea să fie cuantificate și sintetizate în situații / rapoarte de lucrări, exprimate valoric, care să fie prezentate, acceptate și confirmate de beneficiar și că în perioada xx.xx.xxxx - xx.xx.xxxx, SC xxxxxx SRL nu emite nici o altă factură din care să reiasă prestarea unui serviciu către beneficiar, nu încasează nici un avans pentru serviciile ce urmează să fie prestate, astfel încât, având în vedere faptul că prestatorul în calitate de agent economic respectă obligațiile prevăzute de Codul de procedură fiscală și cele ale Legii contabilității cu privire la reflectarea și înregistrarea cronologică a tuturor operațiunilor economico-financiare desfășurate, se trage concluzia că până în luna xxxxx xxxx nu a fost prestat nici un serviciu în interesul SC xxxxxx SRL, iar cele xxxx ore nu puteau fi efectuate în intervalul calendaristic, conform mențiunii prevăzute în contract (4 ore/zi).

Întrucât prestatorul nu a putut face dovada prestării efective către agentul economic supus inspecției fiscale, inspectorii fiscali au apreciat că serviciile nu au fost efectiv prestate, iar cheltuielile înregistrate în contul 628 de agentul economic nu sunt justificate, respectiv nu pot fi considerate deductibile fiscal.

Recurențele au susținut că se constată încălcarea prevederilor art.146, alin.(1) și (2) din Legea nr.571 / 2003 privind Codul Fiscal și cele ale punctului 46, alin.(1) din H.G. nr.44 / 2004 privind Normele Metodologice de aplicare a prevederilor Codului Fiscal, ce fac referire clară la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei (factura în original).

Cu privire la TVA dedusă din facturile emise de SC xxxxxx SRL, respectiv

factura nr.xxx /xx.xx.xxxx; factura nr.xxx /xx.xx.xxxx; factura nr.xxx / xx.xx.xxxx; factura nr.xxx / xx.xx.xxxx, se constata încălcarea prevederilor art. 145, alin.(1) si (2) din Legea nr.571 / 2003 privind Codul fiscal, ce face referire la sfera de aplicare a dreptului de deducere, drept ce ia naștere ..."la momentul exigibilității taxei" si ..."pentru operațiuni utilizate in folosul operațiunilor taxabile...", coroborate cu prevederile art.146, alin.(1), lit.a din Legea nr.571 / 2003, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, conform căruia..." pentru taxa datorata sau achitata,... aferenta serviciilor care i-au fost ori urmează sa-i fie prestate in beneficiul sau, sa dețină o factura care sa cuprindă informațiile prevăzute la art. 155, alin.(5).

Având in vedere argumentele invocate cu privire la realitatea prestărilor de servicii facturate de SC xxxxxx SRL, nefiind făcuta dovada prestărilor de servicii de către emitent, faptului ca aceste facturi au drept consecința diminuarea profitului impozabil si nicidecum realizarea de operațiuni taxabile (prin prețuri practicate de SC xxxxxx SRL la vânzarea produselor, baza de impozitare pentru determinarea taxei colectate), organele de inspecție fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA din cele patru facturi.

Deasemeni, cu privire la condițiile de forma, recurentele au precizat ca dintre elementele obligatorii a fi înscrise in facturile emise de operatorii economici, pentru îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere, art. 155, alin.(5), lit.k din Legea nr.571 / 2003 prestatorul trebuia sa înscrie pentru baza de impozitare a serviciilor „ore" si nu „bucăți" conform contractului, evaluarea efectuandu-se la număr de ore si tarif/ora.Cu privire la cheltuielile de judecata in cuantum de xxxxxx lei la care au fost obligate paratele prin dispozitiv, recurentele au arătat ca, in raport de dispozițiile art.274 din Codul de procedura civila, in raport cu valoarea pricinii (obiectul cererii), volumul de munca al apărătorului si complexitatea cauzei, cheltuielile de judecata sunt excesiv de mari.

Recurentele au invocat dispozițiile art. 274 al. 3 si 276 Cod procedura civila.

La xx.xx.xxxx intimata reclamanta a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului ca nelegal si menținerea sentinței atacate ca legala si temeinica.

In esența intimata reclamanta a solicitat sa se ia in considerare raportul de expertiza si faptul ca prestarea serviciilor din câdrul contractului de consultanta este dovedita pe deplin si a avut efectele așteptate.

Analizând actele si lucrările dosarului curtea, retine că recursul este intemeiat, potrivit considerentelor ce urmează:

Instanța de fond a reținut ca s-a dovedit realitatea prestării serviciilor de consultanta prin studiul de piața, așa cum a fost reținut si de către expertul xxxxxx in raportul de expertiza întocmit in cauza si depus la xx.xx.xxxx, filele 65-88 din dosarul de fond (al doilea ciclu procesual).

Atât concluziile instanței de fond, cat si ale experților ce au întocmit rapoarte de expertiza in cele doua cicluri procesuale sunt eronate.

Nici experții si nici instanța de fond, nu a observat ca studiul de piața depus chiar de către reclamanta la dosarul cauzei cuprinde numeroase

inadvertențe, fapt ce demonstrează ca acest studiu nici nu putea fi folosit de către reclamanta în activitatea sa.

Astfel un aspect pe deplin relevant este faptul ca la filele 29 și respectiv 47 din dosarul de fond este înfățișat un cuprins al studiului, cuprins în care se face referire la piața cafelei și nicidecum la cea care prezenta interes față de obiectul de activitate al reclamantei.

De asemenea în capitolele I și II sunt prezentate aspecte de ordin general care nu au nici o legătură cu activitatea reclamantei, iar acele informații nu pot avea nicio influență și nicio importanță pentru reclamanta.

În continuare raportul cuprinde o serie de contradicții ce demonstrează cu claritate faptul ca acesta nu a fost întocmit nici pe departe în cursul anului xxxxx, deoarece în acest caz nu avea cum să conțină estimări pentru anul xxxxx raportate la valoarea pieței din anul xxxx (filele 34, respectiv 52 din dosarul de fond).

Mai mult se fac ulterior referiri la evoluția unui producător în xxx față de xxxx (filele 39, 40 din același dosar).

Practic studiul este o alăturare de date și informații disparate fără nicio legătură cu obiectul contractului de consultanță de la filele 131-132 din dosarul de fond.

Potrivit contractului de consultanță prestația trebuia să fie executată câte 4 ore pe zi, iar studiul de piață invocat atât de reclamanta cât și de către experții judiciari, conținând circa 15 pagini putea fi întocmit în cel mult o săptămână și nicidecum în xx de săptămâni, respectiv xxx de zile, ori xxxx ore conform anexei I la contract de la fila xxx din dosarul de fond.

Mai mult potrivit art. 2.2. din contractul nr. xx/xx.xx.xxxx, consultanța trebuia să se refere la protecția informațiilor tehnice și comerciale în relațiile cu partenerii din xxxxx, în special cu cei din jud. xxxx și județele limitrofe, combaterea concurenței neloiale și obținerea unui portofoliu de furnizori și clienți, prin efectuarea unor studii de piață la nivelul județului.

Din cuprinsul studiului de piață reiese ca acesta nu a făcut nicio referire la piața de la nivelul județului, neregasindu-se nici un indicator și nici o valoare cu referire la piața de la nivelul județului.

Toate acestea demonstrează ca în mod corect organele fiscale au reținut în deciziile contestate ca nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor de consultanță din contractul nr. xx/xxxx încheiat între reclamanta și SC xxxxx SRL.

Astfel în mod corect nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA-ului aferent facturilor (în număr de 4).

Prin urmare acțiunea reclamantei trebuia să fie respinsă în totalitate ca neîntemeiată și nu numai în parte, deoarece în mod corect organele fiscale au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit, TVA și majorări aferente acestora în conformitate cu dispozițiile art. 21 al. 4 lit m Cod fiscal și pct. 48 din HG nr. 44/2004 și art. 145 al. 1 și 2, 146 al. 1 și 2 și art. 155 al. 5 din codul fiscal, precum și art. 119 din OUG nr. 92/2003.

Nu se pot retine susținerile intimetei reclamante referitoare la faptul ca societatea a realizat o creștere economica deoarece nu este dovedita prin lipsa dovedirii prestării serviciilor a legăturii de cauzalitate între contractul de consultanta si rezultatelor economice ale reclamantei.

De asemenea nu are relevanta nici faptul ca in cazul cocontractantului reclamantei s-ar fi luat in calcul suma plătită de reclamanta pentru prestarea serviciilor si plățile efectuate la stabilirea obligațiilor fiscale ale acelei societăți. Controlul efectuat la acea societate nu avea cum sa aibă in vedere realitatea prestării unor servicii de către firma in cauza ci doar veniturile înregistrate de acea firma.

Fata de cele reținute mai sus se constata intemeiat recursul paratelor si in baza dispozițiilor mai sus indicate si a art. 304¹ Cod procedura civila va admite recursul si conform art. 312 Cod procedura civila va modifica sentința recurata in sensul respingerii in integralitate a acțiunii reclamantei, ca neîntemeiate.

Având in vedere respingerea acțiunii reclamantei este evident ca recursul este admis si in privința cheltuielilor de judecata care nu mai pot fi acordate reclamante in conformitate cu dispozițiile art. 274 Cod procedura civila, deoarece acțiunea acesteia a fost respinsa in integralitate.

Va menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

PENTRU ACESTE MOTIVE

IN NUMELE LEGII

DECIDE:

Admite recursul formulat de pârâtele DIRECȚIA, GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE xxxxxx și ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALA xxxxxx împotriva sentinței civile nr. xxx/ xx.xx.xxxx pronunțată de Tribunalul xxxxx - Secția Civilă, în dosarul nr. xxx/xx/xxxx, în contradictoriu cu intimata - reclamantă S.C. xxxxxGRUP S.R.L. xxxxxx.

Modifică în parte sentința recurată în sensul că:

.Respinge acțiunea reclamantei în integralitate, ca neîntemeiată.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, xx.xx.xxxx

PREȘEDINTE

xxxxx

JUDECĂTOR,

xxxxx

JUDECĂTOR,

xxx

GREFIER,

xxxx

Red. C.P. 12 ex./

Jud. Fond. xxxxxxx