

Dosar nr. /2006

R O M Â N I A

TRIBUNALUL BIHOR
SECȚIA COMERCIALĂ

SENTINȚA Nr. 113/CA/2008

Sedința publică de la 12 Martie 2008

Completul compus din:

PREȘEDINTE

Judecător , președinte secție

Grefier

Pe rol fiind soluționarea acțiunii în contencios administrativ introdusă de reclamanta SC SRL cu sediul în localitatea , județul Bihor și intervenienții în numele altei persoane SC SRL Oradea, SC SRL Oradea, SC SRL Oradea, SC SRL Oradea, SC SRL Oradea, SC SRL Oradea, SC SRL Oradea, SC SRL Oradea și SC SRL Oradea toți cu sediul în Oradea, str. nr. , ap. , județul Bihor, în contradictoriu cu pârâta DIRECTIA FINANTELOR PUBLICE BIHOR cu sediul în Oradea, str. Dimitrie Cantemir, nr.2-4, județul Bihor, având ca obiect anulare act de control taxe și impozite.

S-a făcut referatul cauzei învederându-se instanței că dezbaterile a avut loc în ședința publică din 27 februarie 2008 când s-a întocmit încheierea de ședință care face parte integrantă din prezenta sentință prin care instanța având nevoie de timp pentru deliberare a amânat pronunțarea cauzei pentru data de 05 martie 2008, respectiv 12 martie 2008, când :

TRIBUNALUL
DELIBERAND

Constată că, prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la această instanță la data de 28.02.2006, legal timbrată cu lei taxă judiciară de timbru și lei timbru judiciar, reclamanta SC SRL a chemat în judecată pe pârâta DIRECTIA FINANTELOR PUBLICE BIHOR, solicitând anularea următoarelor acte administrativ-fiscale : decizia de impunere înregistrată sub numărul din data de 23.11.2005, dispoziția nr. din data de 23.11.2005, raportul de inspecție fiscală din data de 21.11.2005 și decizia privind soluționarea contestației nr. /03.02.2006, iar în urma anulării acestor acte solicită instanței să dispună : admiterea la rambursare a TVA în sumă de lei, anularea obligației de plată în sumă de lei, reprezentând diferența TVA rămasă de plată după compensarea cu soldul sumei negative din decontul de la data de 30.09.2005, anularea obligației de plată a sumei de lei, reprezentând dobânzi și a sumei de lei, reprezentând

penalități, anularea obligației de plată a sumei de lei, reprezentând impozit pe profit, anularea obligației de plată a sumei de lei, reprezentând dobânzi și a sumei de lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În motivarea acțiunii, reclamanta arată următoarele :

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de control a constatat că societatea reclamantă nu beneficiază de dreptul de rambursare TVA în cuantum de lei, mai mult a stabilit în sarcina societății TVA în sumă de lei, aferentă cheltuielilor efectuate de societate cu închirierea mai multor spații comerciale și în sumă de lei aferentă cheltuielilor de protocol și a calculat accesorii ale TVA de plată astfel : dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Organul de control a reținut faptul că societatea a încheiat contracte de închiriere pentru un număr de 6 spații comerciale pentru care a achitat chiria aferentă și pentru care și-a exprimat opțiunea de rambursare a TVA aferent prin decontul de TVA din data de 30.09.2005. motivele reținute în stabilirea acestor debite o reprezintă faptul că, cheltuielile cu închirierea spațiilor efectuată de reclamantă nu are nici o legătură cu activitatea economică a acesteia.

Constatarea organului de control este, în opinia reclamantei eronată, deoarece reclamanta a închiriat aceste spații în scopul comercializării produselor proprii, respectiv haine, încălțăminte și accesorii din piele și înlocuitori.

Reclamanta arată că, afirmația conform căreia aceste spații au fost puse în mod gratuit la dispoziția altor persoane, este de asemenea eronată, deoarece spațiile comerciale au fost subînchiriate altor societăți comerciale, societăți afiliate cu societatea reclamantă, conform art. 7 pct. 21 din codul de procedură fiscală. Aceste societăți au desfășurat și desfășoară activitate efectivă de comercializare a produselor realizate de societatea reclamantă.

În concluzie, contractele de închiriere au fost încheiate în scopul creării, dezvoltării și menținerii unei piețe de desfacere a produselor proprii, piață fără de care însăși activitatea proprie de producție ar înceta.

Situația în care deducerea TVA nu este permisă, sunt evidențiate expres la art. 145 alin. 7 din Legea nr. 571/2003, însă situația de față nu se regăsește în condițiile expres și limitativ enumerate în textul legal menționat. Mai mult decât atât, art. 145 alin. 3 lit. a prevede : „Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoare adăugată are dreptul să deducă : a) taxa pe valoare adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau care urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”.

Reclamanta arată că, prin deducerile efectuate ca urmare a achitării contravalorii contractelor de închiriere, bugetul statului nu a fost păgubit. Reclamanta a achitat efectiv contravaloarea taxei pentru care s-a operat deducerea, proprietarii spațiilor închiriate având obligația evidențierii și achitării acesteia către bugetul de stat, prin colectare TVA.

În ceea ce privește cheltuielile de protocol, TVA aferent nu a fost acceptat la deducere, pe considerentul că aceste acțiuni de protocol sunt considerate livrări de bunuri, organul de control nemotivând în nici un fel, în fapt sau în drept motivele care au stat la baza acestui refuz. În lipsa unei încadrări legale, reclamanta consideră că neacceptarea la deducere a TVA aferentă operațiunilor de protocol ca fiind lipsită de temei legal.

Organul de control a calculat impozit pe profit în sumă totală de lei, pe considerentul că, aceste cheltuieli aferente chiriilor achitate nu sunt aferente veniturilor societății, aspect care, pentru considerentele arătate mai sus, nu corespunde realității.

În probațiune, reclamanta a depus la dosar : decont TVA de la data de 30.09.2005, copii după contractele de închiriere, decizia de impunere înregistrată sub nr. din data de 23.11.2005, dispoziția nr. din data de 23.11.2005, raportului de inspecție fiscală din data de 21.11.2005, contestația formulată de DGFP Bihor împotriva actelor de impunere și decizia privind soluționarea contestației nr. /03.02.2006.

Prin întâmpinarea depusă la dosar pârâta DGFP Bihor, a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.

Pârâta arată că, în perioada iunie 2000 – septembrie 2005, reclamanta a desfășurat activități în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate, realizând venituri din vânzarea unor bunuri achiziționate și revândute pentru care nu beneficiază de scutire la plata impozitului pe profit.

De asemenea, începând cu luna martie 2003, societatea a încheiat mai multe contracte de închiriere a unor spații comerciale în țară, spații pe care apoi le-a subînchiriat și pus la dispoziția în mod gratuit unor societăți la care asociații au titlu de participare, fără a factura acestora cel puțin contravaloarea chiriei din contractele de subînchiriere.

Ca urmare, ținând cont de prevederile legale în materie de impozit pe profit și de Certificatul de investitor în zona defavorizată nr. /15.06.2000, pentru veniturile realizate din activitățile desfășurate în alte domenii decât cele de interes pentru zona defavorizată, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are de plată suplimentar pe perioada iunie 2000 – decembrie 2002 diferența de impozit pe profit în sumă de lei și au diminuat prevederile fiscale pe an 1 2003, 2004 și la data de 30.09.2005.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o diferență de taxă pe valoare adăugată necalculată și neevidențiată de SC SRL, în sumă de lei, din care suma de lei reprezintă TVA dedusă în baza facturilor fiscale plătite de aceasta conform contractelor de închiriere a spațiilor comerciale, operațiuni economice de închiriere și subînchiriere care nu au legătură cu activitatea societății și suma de lei reprezintă TVA dedusă aferentă cheltuielilor de protocol efectuate în anii 2003 și 2004, când societatea a înregistrat pierderi contabile.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii Cap. III, pct. 1 și 3, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit și a taxei pe valoare adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și majorări de întârziere în

sumă de [redacted] lei([redacted] lei + [redacted] lei) și penalități de întârziere în sumă de [redacted] lei([redacted] lei + [redacted] lei).

Referitor la **impozitul pe profit în sumă de [redacted] lei**, pârâta arată următoarele :

În fapt, reclamanta, posesoarea certificatului de investitor în zona defavorizată nr. [redacted] NV/15.06.2000 a înregistrat în perioada iunie 2000 – septembrie 2005, venituri din vânzarea în aceeași stare a unor bunuri achiziționate constând în piele pentru încălțăminte, active corporale, încălțăminte pentru femei, activități pentru care avea obligația evidențierii și plății impozitului pe profit aferent.

Cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. 4 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art. 9 alin. (2) din N.M. pentru aplicarea OUG nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicate, aprobată prin HG nr. 728/2001.

Luând în considerare aceste dispoziții legale, , întrucât societatea nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pentru profitul obținut din activitatea economică desfășurată în afara zonei defavorizate și alta decât cea autorizată potrivit Certificatului de investitor în zona defavorizată nr. [redacted] /15.06.2000 de fabricare a încălțăminte, avea obligația calculării și evidențierii profitului impozabil obținut din astfel de activități și a impozitului pe profit datorat.

În legătură cu diminuarea pierderilor pe anii 2003, 2004 și la 30.09.2005, pârâta arată că în fapt, societatea a închiriat potrivit contractelor de închiriere nr. [redacted] /31.07.2003, nr. [redacted] /22.07.2003, nr. [redacted] /06.07.2003, nr. [redacted] 10.11.2003, mai multe spații comerciale pe care, începând cu luna martie 2003 le-a subînchiriat sau pus la dispoziția altor societăți afiliate la un preț mult sub prețul chiriilor plătite și sub cel al pieței, fără a factura către acestea contravaloarea chiriei din contractele de închiriere.

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 7 alin. (1) și art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit și supă data de 01.01.2004 ale art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, arată pârâta, cheltuielile efectuate pe perioada martie 2003 – septembrie 2005 cu plata chiriilor și utilităților pentru spațiile comerciale aflate în alte localități din țară care au fost subînchiriate și puse la dispoziția gratuită a unor societăți afiliate, fapt recunoscut și în contestația depusă, sunt nedeductibile fiscal întrucât nu au corespondent în venituri, spațiile fiind utilizate de alte firme unde cei 2 asociați dețin titluri de participare și nu pentru realizarea de venituri impozabile a contestatoarei.

În consecință, în opinia pârâtei, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe profit în sumă de [redacted] lei de la data de 31.12.2002 și diminuarea pierderilor fiscale pe anii 2003 – 2005, rezultând la data de 30.09.2005 o pierdere fiscală cumulată în sumă de [redacted] lei.

Cu privire la taxa pe valoare adăugată în sumă de lei, pârâta arată că se face aplicare art. 4 alin. (1) lit. e) și alin. 3) lit. a) și ale art. 24 alin. (2) lit. a din Legea nr. 345/2002, potrivit căroră, contestatoarea nu avea drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă închirierilor de spații comerciale subînchiriate altor societăți comerciale efectuate în perioada martie 2003 – septembrie 2005, ci doar pentru prestările de servicii destinate realizării de operațiuni care să aibă legătură cu activitatea sa economică.

Referitor la TVA în sumă de lei, aferentă acțiunilor de protocol efectuate în anii 2003 și 2004, în condițiile în care în acești ani societatea a înregistrat pierderi, pârâta arată că în speță sunt aplicabile prevederile art. 22 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind TVA, iar în data de 15.07.2006 sunt aplicabile prevederile art. 120 din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2005 privind Codul de procedură fiscală.

Prin sentința nr. /CA/2006, pronunțată de Tribunalul Bihor, s-a respins ca tardiv introdusă prezenta acțiune formulată de reclamanta SC SRL în contradictoriu cu intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, pentru anularea parțială a Deciziei nr. din 03.02.2006, emisă de pârâtă, în soluționarea contestației depuse împotriva deciziei de impunere nr. fin 23.11.2005 și a raportului de inspecție fiscală din 21.11.2005.

Prin decizia n. /CA/2006, pronunțată de Curtea de Apel Oradea, s-a admis ca fondat recursul declarat de SC SRL împotriva sentinței nr. din 31.05.2006, pronunțată de Tribunalul Bihor, care a fost casată cu trimitere pentru o nouă judecare la aceeași instanță.

Instanța de recurs a avut în vedere faptul că, potrivit art. 44 alin. 4 din Codul de procedură fiscală, dispozițiile Codului de procedură civilă, privind comunicarea actelor de procedură, sunt aplicabile în mod corespunzător, iar conform art. 102 alin. 1 din Codul de procedură civilă, termenele încep să curgă de la data comunicării actelor de procedură, dacă legea nu dispune altfel, considerente pentru care s-a apreciat că soluția instanței de fond de respingere a acțiunii reclamantei ca tardivă, este nelegală. Astfel, comunicarea deciziei atacate la sediul Primăriei și nu la sediul societății reclamante, cum cer în mod expres prevederile art. 44 din Codul de procedură fiscală, nu este valabilă, iar recurenta SC SRL, neprimind decizia DGFP Bihor, nu se poate susține că acțiunea în contencios administrativ a fost introdusă tardiv, data de 09.02.2006, înscrisă pe confirmarea de primire nefiind opozabilă societății reclamante.

În prezenta cauză s-au formulat cerere de intervenție în interesul reclamantei de către SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL și SC SRL.

Intervenientele solicită admiterea acțiunii reclamantei ca întemeiată, arată că sunt persoane juridice afiliate reclamantei și că există o legătură directă între activitatea proprie a reclamantei, închirierea și ulterior subînchirierea către interveniente a spațiilor comerciale în litigiu.

Procedând la judecarea pe fond a cauzei, instanța a încuviințat, la cererea reclamantei, efectuarea unei expertize contabile având ca obiectiv :

- verificarea de către expert a realității stării de fapt reținute în actele administrativ fiscale atacate privind: stabilirea situației reale în privința spațiilor comerciale închiriate de reclamantă în perioada 2003-30.09.2005 în alte zone decât cea defavorizată, dacă și în ce măsură reclamanta a suportat costul chiriei și utilităților pentru spațiile închiriate și dacă și în ce măsură acele cheltuieli au fost incluse în cele deductibile la calculul impozitului pe profit și a evidențiat și dedus TVA aferent;

- dacă aceste spații comerciale au fost subînchiriate sau nu și date sau nu în folosință gratuită altor societăți comerciale;

- dacă reclamanta a încasat sau nu costul subînchirierii și al valorii utilităților consumate în acele spații;

- dacă activitatea desfășurată în spațiile închiriate are sau nu și eventual în ce măsură legătură cu activitatea economică desfășurată de reclamantă în zona defavorizată și veniturile realizate din activitatea desfășurată conform certificatului de investitor în zona desfășurată nr. /15.06.2000;

- verificarea corectitudinii cuantumului obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina reclamantei cu titlu de impozit pe profit și TVA de plată și a debitelor accesorii aferente stabilite prin decizia nr. din 3.02.2006 a DGFP Bihor, raportul de inspecție fiscală din 23.11.2005 și decizia de impunere din 23.11.2005. Expertul va răspunde și punctelor de întrebări formulate de părți.

Privind impozitul pe profit în sumă de lei și obligația de plată a dobânzilor și penalităților aferente acestuia, problema supusă soluționării este aceea dacă societatea beneficiază de scutire la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate în perioada 06.2000-12.2002 din vânzarea unor bunuri, respectiv din alte domenii decât cele de interes pentru zona defavorizată.

Reclamanta este posesoarea Certificatului de investitor în zona defavorizată nr. /15.06.2000 și beneficiază de scutire la plata impozitului pe profit pentru **activitatea de fabricare a încălțăminte**.

Impozitul pe profit în sumă de lei, stabilit de plată la data de 31.12.2002 precum și majorările de întârziere aferente în sumă de lei (în sumă de lei recalculate prin expertiză) și penalități de întârziere în sumă de lei, este confirmat prin raportul de expertiză ca fiind datorat de reclamantă – (filele 16-17 din raportul de expertiză și anexa 1 a acestuia). Acesta este datorat pentru efectuarea, până la sfârșitul anului 2002 a unor activități în alte domenii decât cele de interes pentru zona defavorizată, fapt ce rezultă de altfel din expertiză și nu are nici o legătură cu cheltuielile nedeductibile privind chiriile spațiilor subînchiriate calculate de către expert.

Drept urmare, instanța va reține că, m raportat la dispozițiile art. 4 alin. (1) și (2) din OG nr. 70/1994, art. 7 din Legea nr. 414/2002, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 517/2003 coroborat cu art. 9 alin. (2) din N.M. pentru aplicarea OUG 24/1999 privind zonele defavorizate, corect a fost stabilit de către organul de

control obligația de plată a reclamantei în sumă de lei impozit pe profit, precum și majorările și penalitățile de întârziere aferente acestuia.

Privind **taxa pe valoare adăugată**, instanța reține următoarele :

Conform concluziilor raportului de expertiză, în cursul anilor financiari 2003, 2004, societatea evidențiază cheltuieli de protocol în sumă de lei, respectiv lei, având în vedere faptul că societatea la 31.12.2003 înregistrează o pierdere contabilă de lei, iar la 31.12.2004 o pierdere contabilă de lei, societatea trebuia să calculeze și să evidențieze la rubrica regularizări din deconturile de TVA sumele reprezentând TVA-ul aferent depășirii limitelor legale la cheltuielile de protocol. Datorită faptului că în anii 2003, 2004, societatea a înregistrat pierderi, cum s-a arătat mai sus, TVA-ul aferent cheltuielilor de protocol este în totalitate nedeductibil.

Privind calculele efectuate de expertul contabil din care rezultă o diferență de cheltuieli în sumă de lei și taxa pe valoare adăugată în sumă de lei, cu explicația că acestea sunt veniturile din subînchirieri facturate societăților afiliate în iulie 2003 și septembrie 2004 și TVA aferentă; atât din raportul de inspecție fiscală (pag. 5 alin. 2), cât și din contestație depusă, nu rezultă că petenta a realizat astfel de venituri și nici că facturile în cauză au fost prezentate organelor de inspecție fiscală. Astfel, rezultă că expertul a examinat și alte documente decât cele prezentate organelor de control și depuse la dosarul contestației, iar concluzia înscrisă în raportul de expertiză contabilă nu corespunde realității constatate la data efectuării controlului și soluționării contestației.

Pe de altă parte, în opinia instanței, cheltuielile privind chiriile cu spațiile subînchiriate persoanelor juridice afiliate și TVA aferentă, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, spațiile fiind puse la dispoziția altor persoane juridice și utilizate de către acestea și nu de către reclamantă. Susținerea expertului că între reclamantă și persoanele juridice afiliate s-a realizat un schimb de servicii nu este reală, deoarece acestea nu prestează nici un fel de servicii în contrapartida chiriilor suportate de reclamantă și care ar putea fi eventual compensate cu acestea.

De asemenea, contrar susținerilor expertului contabil, instanța nu poate reține că există o legătură între activitatea persoanelor juridice afiliate și activitatea reclamantei, pe segmentul comercializare (vânzare) a produsului finit, deoarece această susținere se bazează doar pe împrejurarea că societățile afiliate comercializează produse finite ale reclamantei în spațiile ale căror chirii și utilități au fost suportate de către acestea, care sunt persoane juridice distincte, având propriile venituri și cheltuieli, iar bunurile produse de reclamantă au fost facturate și au trecut în proprietatea societăților cumpărătoare (afiliate), acestea fiind din punct de vedere fiscal impozabile distinct.

Pentru aceste motive, văzând dispozițiile art. 4 alin. (1) lit. e) și alin. (3) lit. a), art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002, art. 129 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003, instanța apreciază că în mod corect a stabilit organul de control că reclamanta nu avea drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă închirierilor de spații comerciale subînchiriate altor societăți comerciale

efectuate în perioada 2003-septembrie 2005, ci doar pentru prestările de servicii destinate realizării de operațiuni care să aibă legătură cu activitatea sa economică.

Pentru aceste considerente, instanța apreciază acțiunea reclamantei și cererile de intervenție ca fiind neîntemeiate, drept pentru care acestea au fost respinse în temeiul dispozițiilor legale enunțate mai sus.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE :**

Respinge acțiunea în contencios administrativ introdusă de reclamanta SC SRL cu sediul în localitatea _____, județul Bihor împotriva pârâtei DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2 B, cod poștal 410519, jud. Bihor.

Respinge cererile de intervenție în interesul reclamantei SC SRL, formulate de intervenientele SC _____ SRL, SC _____ SRL, SC _____ SRL, SC _____ SRL, SC _____ SRL, SC _____ SRL și SC _____ SRL, toate cu sediul în Oradea, str. _____, județul Bihor.

DEFINITIVĂ.

Cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din 12.03.2008.

PREȘEDINTE

JUDECĂTOR

GREFIER

Red.

Ex. 13/11.04.2008.

Pt. conf. 11 com.

- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- SC _____ SRL Oradea
- DGFP Bihor - Oradea

