

de SC. 21.01.2007
21.01.2007

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL ORADEA
- Secția comercială și de
contencios administrativ și fiscal -
DOSAR Nr. /CA/2006



DECIZIA NR.12/CA/2007 - R

Şedință publică din 18 ianuarie 2007

PREȘEDINTE :

- judecător
- judecător
- judecător
- grefier

&&&&&&&&

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursului în contencios administrativ declarat de reclamantul domiciliat în Oradea, str. Seleușului, nr.104/1, în contradictoriu cu intimatele părâte **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE ORADEA și ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE ORADEA**, ambele cu sediul în Oradea, str.D. Cantemir, nr.2, jud.Bihor, împotriva sentinței nr. /CA din 26 septembrie 2006, pronunțată de Tribunalul Bihor în dosarul nr. /2005, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Se constată că fondul cauzei a fost dezbatut la data de 11 ianuarie 2007, când părțile prezente au pus concluzii consemnate în încheierea din acea dată, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, și când s-a amânat pronunțarea hotărârii cauzei pentru data de 18 ianuarie 2007.

C U R T E A D E A P E L
d e l i b e r â n d :

Asupra recursului în contencios administrativ de față, constată următoarele :

Prin sentința nr. /CA din 26 septembrie 2006, Tribunalul Bihor a respins acțiunea în contencios administrativ introdusă de reclamantul domiciliat în Oradea, str. Seleușului, nr.104/1, împotriva părâtelor Direcția generală a Finanțelor Publice Bihor și Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Oradea și în consecință a menținut decizia nr. /19.09.2005 dată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, raportul de inspecție fiscală nr. /05.07.2005, încheiat de organul de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Oradea și actele emise în baza raportului de inspecție fiscală.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut următoarele :

Privind obligația de TVA, instanța a constatat că, în cursul lunii februarie 2000, reclamantul a depășit plafonul de neîmpozitare TVA de **50.000.000** lei, însăși reclamantul confirmând că în luna februarie 2000 a încasat **50.000.000** lei (anexa de la fila 34 – poz.2,3).

La acea dată era în vigoare O.G. nr.3/1992 – republicată, modificată și completată prin O.U.G. nr.215/1999 (O.U.G. nr.215/1999, intrând în vigoare la 01.01.2000), conform căreia liber profesioniștilor nu li se mai acordă scutirea la plata TVA, activitatea acestora intrând în sfera de aplicare TVA.

Ulterior, OUG nr.17/2000 (intrată în vigoare la 15.03.2000) abrogă O.G. nr.3/1992 – republicată, cu modificările și completările ulterioare, și conform art.6,lit.A.d din O.U.G. nr.17/2000 s-a prevăzut scutire de TVA numai pentru două profesii libere (avocații și notarii) și pentru gospodăriile țărănești individuale.

S-a apreciat că, nu pot fi primite susținerile reclamantului privind caracterul supletiv, exemplificativ, al normei juridice care a prevăzut profesiile/activitățile scutite de TVA.

Scutirea de TVA nu poate fi extinsă asupra altor liber profesioniști decât cei enumerați de lege în perioada din litigiu (avocați și notari), deoarece extinderea prin analogie este contrară legii fiscale, care este de strictă aplicare și interpretare. De altfel, în mod expres, art.5 alin.2 din O.G. nr.3/1992 și art.5 alin.2 din O.U. G. nr.17/2002 au prevăzut că operațiunile scutite sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie.

Prin urmare, reclamantul care a desfășurat activitate din prestări servicii de evaluări, din efectuarea de expertize tehnice, expertize de evaluare și practician în lichidare, era supus obligațiilor de TVA în perioada 01.04.2000 – 25.10.2001, nefiindu-i aplicabile scutirile limitativ prevăzute de actele normative în această perioadă.

S-a reținut că este nefondată și susținerea că, în calitate de expert tehnic și practician în lichidare nu a acționat „de o manieră independentă” și astfel nu ar fi suspus obligației de TVA.

Raportul între liberul profesionist (expert, practician în lichidare) și instanță sau lichidatorul judiciar, nu poate fi asimilat raportului din angajat și angajator. Reclamantul nu a desfășurat activitate în baza unui contract care creează un raport angajator/angajat.

În consecință, s-a apreciat că este lipsită de temei legal susținerea că veniturile din activitatea de expert tehnic și practician în lichidare nu intră sub incidența obligației de TVA.

Faptul că reclamantul nu a întocmit facturi fiscale aferente prestărilor de servicii, nu-l scutește de obligația achitării TVA, fiind vorba de neîndeplinirea unei obligații ce revine contribuabilului – plătitor de TVA – conform art.25 din O.G. nr.3/1992 și art.25 din O..U.G. nr.17/2000. În cazul neîndeplinirii obligației de întocmire a facturilor fiscale, organul

fiscal este îndreptățit să stabilească TVA datorată pe baza altor documente legale aferente serviciilor prestate sau, după caz, prin estimare.

Opinia avansată de expertul contabil că, reclamantul ar fi devănit plătitor de TVA numai cu începere de la data de 01.07.2000 (motivată cu aceea că în perioada 01.01.2000 – 15.03.2000, liber profesioniști nu ar fi avut un plafon de scutire de 50.000.000 lei), nu a putut fi primită de instanță, fiind contrară prevederilor art.6 lit.A pct.K.11 din O.G. nr.34/1992 – modificată prin O.U.G. nr.215/1999, care prevăd pentru această perioadă plafonul de scutire e 50.000.000 lei, pentru activitățile agenților economici, fără nici o distincție.

De altfel, dacă s-ar accepta opinia expertului contabil, într-o interpretare riguroasă a noțiunii de „agent economic” (care ar exclude, în opinia expertului, categoria liberilor profesioniști), ar însemna că liber profesioniștii a căror activitate în perioada 01.01.2000 – 15.03.2000 intra în sfera de aplicare a TVA, erau plătitori de TVA chiar și sub plafonul de 50.000.000 lei, ceea ce ar fi fost în defavoarea acestei categorii profesionale.

În ce privește baza de impozitare a TVA de 50.000.000 lei, s-a constatat că a fost corect determinată de organul de control.

Potrivit art.13 din O.U.G. nr.17/2000, baza de impozitare, în spate, este formată din contravaloarea serviciilor prestate, exclusiv TVA. Deci în baza de impozitare intră toate sumele primite de reclamant pentru serviciile prestate, exclusiv TVA. Nu pot fi excluse din baza de calcul a TVA sumele achitate colaboratorilor din veniturile încasate, întrucât plățile făcute colaboratorilor reprezintă o cheltuială, care nu diminuează baza de impozitare definită de O.U.G. nr.17/2000 și Normele de aplicare – H.G. nr.401/2000.

Prin urmare, pentru considerentele arătate, cererile și susținerile reclamantului, privind obligațiile de TVA, s-au apreciat a fi nefondate.

În ce privește diferența de impozit pe venit, s-a constatat că, excluderea cheltuielilor în sumă de 50.000.000 lei de la calculul impozitului pe venit a fost motivată de organul fiscal, potrivit dispozițiilor O.G. nr.73/1999, O.G. nr.7/2001 și Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.1066/1999 și H.G. nr.54/2003, deoarece cheltuielile considerate nedeductibile nu au fost efectuate în interesul activității sau nu au fost dovedite cu acte justificative.

Reclamantul nu a administrat nici o probă prin care să dovedească că, acele cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea activității sau să prezinte documente justificative.

Celelalte constatări ale controlului privind impozitul pe venit – excluderea cheltuielii cu un mijloc fix amortizabil și cantumul veniturilor stabilite de control – s-a reținut că, nu au fost contestate prin acțiune.

În consecință, s-a reținut că, diferențele de impozit pe venit, au fost corect determinate de organul de control fiscal, fiind nedovedite susținerile reclamantului.

Privind expertiza contabilă efectuată în cauză, instanța nu și-a înșușit opinia expertului referitoare la data la care reclamantul ar fi devenit plătitor de TVA, pentru considerentele ce s-au arătat mai sus.

S-a reținut că, celelalte constatări ale expertului contabil cuprind doar calcule în variantele cerute de reclamant, nefiind de natură să dovedească legalitatea și temeinicia cererilor formulate, pentru motivele ce s-au expus.

Împotriva acestei sentințe, în termen legal a declarat recurs

solicitând admiterea recursului și modificarea hotărârii recurate în sensul admiterii acțiunii în contencios administrativ formulată împotriva deciziei nr. 19.09.2005, emisă de pârâta intimată de rândul 1, cât și a raportului fiscal nr. 1/05.07.2005 încheiate de organele de control ale pârâtei intimate de rândul 2, dispunând anularea ambelor acte, cât și a actelor subsecvente acestora ca fiind netemeinice și nelegale, cu cheltuieli de judecată în ambele instanțe.

În motivarea recursului, recurrentul a arătat că hotărârea recurată este nelegală – motivele de recurs fiind cele prevăzute de dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă și art.304/1 Cod procedură civilă.

Hotărârea este dată cu încălcarea reglementărilor în vigoare privind taxa pe valoare adăugată, unele reglementări au fost greșit aplicate, altele li s-a deturnat înțelesul pe care legiuitorul a intenționat să îl dea, altele au scăpat atenției instanței.

Instanța de fond a înlăturat, fără nici un temei legal, apărările sale privind caracterul supletiv al normei cuprinse în dispozițiile art.6 lit.a pct.k.11 din O.U.G. nr.215/1999, cât și apărarea potrivit căreia datorează TVA doar pentru veniturile obținute din activitățile desfășurate într-o manieră independentă, dar că nu datorează TVA pentru veniturile realizate din activitatea de expert tehnic constructor și expert în lichidări, dat fiind că în ambele situații nu a acționat de o manieră independentă. În mod eronat instanța de fond reține că, „raportul între liberul profesionist (expert, practician în lichidare) și instanță sau lichidatorul judiciar, nu poate fi asimilat raportului dintre angajat și angajator. Reclamantul nu a desfășurat activitate în baza unui contract care creează un raport angajator/angajat”.

Pronunțându-se astfel, instanța de fond a ignorat dispozițiile art.2 din O.G. nr.3/1992, art.2 alin.1 din H.G. nr.401/2001, art.2 din O.U.G. nr.17/2000, art.1 pct.2 și art.2 pct.1 din legea nr.345/2002, acte normative care, toate, instituie obligația de plată a TVA-ului pentru acele persoane /agenți economici / activități care desfășurau activitatea într-o manieră independentă. Din coroborarea textelor legale mai sus arătate rezultă că, persoanele și activitățile care nu realizau venituri într-o manieră independentă nu erau supuse obligației de plată a TVA-ului. Susține această afirmație pentru ca veniturile pe care le-a obținut în calitate de expert tehnic în construcții și practician în reorganizare și lichidare nu datorează TVA, dat fiind că aceste venituri au fost obținute din activități în care nu a acționat de o manieră independentă.

Instanța de fond include activitatea de expert și activitatea de practician în lichidare în rândul profesiilor liberale, deși actele normative care reglementează aceste activități nu le situează în rândul profesiilor liberale. Astfel, activitatea de expert tehnic constructor este reglementată de O.G. nr.2/2002, iar activitatea de practician în reorganizare și lichidare este reglementată de O.G. nr.79/1999 coroborat cu dispozițiile art.9 din Legea nr.64/1995. Din aceste acte normative rezultă că cele două activități nu se includ între profesiile liberale. De asemenea, rezultă că cele două activități sunt reglementate prin legi speciale și nu fac parte din activitățile reglementate de O.U.G. nr.215/1999 și O.U.G. nr.17/2000.

Instanța de fond neagă maniera independentă în care a acționat ca expert tehnic constructor și ca practician în reorganizare și lichidare, fără să observe că:

- ca expert tehnic a fost numit prin încheiere de instanța de judecată, care i-a fixat remunerația și obiectivul expertizelor;
- ca practician în reorganizare și lichidare a fost numit fie direct de judecătorul sindic, fie de lichidatorul numit de judecătorul sindic, aceștia fiind cei care i-au stabilit remunerația și obiectivele activității sale.

În nici una din situațiile de mai sus, nu a acționat de o manieră independentă, între el și entitatea care l-a desemnat, existând un raport juridic care poate fi asimilat raportului juridic dintre angajator și angajat. Din acest punct de vedere, crede că sunt relevante și dispozițiile art.127 alin.3 din Legea nr.571/2003, primul act normativ care explică noțiunea de „manieră independentă”.

Cu privire la caracterul supletiv al normei cuprinse în dispozițiile art.6 lit.a pct.k.11 din O.U.G. nr.215/1999, caracter negat de instanța de fond, a menționat că în textul sus menționat sunt alăturate într-un mod cu totul aleatoriu termenul de avocat și notar cu termenul de gospodărie țărănească individuală. Această alăturare de termeni atât de diferiți ca și conținut denotă, În opinia sa, caracterul exemplificativ și nu limitativ al enumerării, caracter consacrat ulterior de Legea nr.547/2001.

Acest caracter supletiv al normei este evidențiat și de dispozițiile art.4.14 din H.G. nr.401/2000 de aprobată a Normelor de aplicare a O.U.G. nr.17/2000 cât și de dispozițiile art.1.3 alin.2 pct.a-m, care exemplifică activitățile pentru care se datorează TVA, fără însă a le limita. Or, de vreme ce normele de aplicare a legii enumeră exemplificativ activitățile pentru care se datorează TVA, înseamnă că și activitățile scutite de TVA nu pot fi decât tot exemplificativ enumerate de lege. În acest sens s-a pronunțat Curtea de Apel Alba Iulia în dosarul nr. /2005.

Dat fiind caracterul exemplificativ al art.6 lit.A pct.d din H.G. nr.401/2000, cât și caracterul în mod necesar exemplificativ al art.6 lit.A pct.d din O.U.G. nr.17/2000, consideră că instanța de fond a adăugat la lege, atunci când se referă la încasările făcute de el ca expert /practician în reorganizare și lichidare, ca fiind asimilate încasărilor din activități comerciale. Lit.m de la art.1.3 din Norme nu justifică modul în care instanța de fond asimilează aceste activități celor comerciale. De altfel,

urmare a caracterului supletiv al normelor mai sus arătate, în cuprinsul Normelor de aplicare a O.U.G.nr.17/2000, respectiv la Capitolul IV – operațiuni scutite, nu se face nici o referire la art.6 lit.a pct.d din O.U.G. nr.17/2000.

În mod neîntemeiat au fost respinse și apărările cu privire la baza de impozitare, instanța de fond menționând în baza de calcul suma totală de lei deși, din expertiza contabilă întocmită în cauză rezultă că venitul real al său în perioada controlată a fost de doar lei. Consideră că, plățile făcute colaboratorilor nu pot fi private ca o cheltuială.

În ceea ce privește impozitul pe venit, prevăzut la Capitolul III din raportul fiscal, instanța de fond reia întrutotul motivațiile cuprinse în actele atacate, afirmând că suma de lei nu a fost considerată cheltuială deductibilă, deoarece cheltuielile nu au fost efectuate în interesul activității sau nu au fost dovedite cu acte justificative. Or, din actele dosarului, respectiv din chiar Raportul fiscal și anexele acestuia rezultă că este vorba de cheltuieli legate de reparații la autoturismul proprietatea persoanei fizice autorizate, de reparații și cheltuieli de întreținere a spațiilor în care își desfășoară activitatea, cât și de investiții (garaj) făcute cu scopul de a proteja mașina – toate cheltuieli făcute în interesul activității și dovedite cu acte. Expertiza contabilă efectuată în cauză confirmă, în cea mai mare măsură interesele sale și astfel consideră că în mod nelegal instanța de fond a înlăturat concluziile expertului contabil.

Deși legal citate, intimății Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor și Administrația Finanțelor Publice Oradea, nu s-au prezentat în instanță.

Examinând sentința atacată, prin prisma motivelor de recurs invocate, precum și sub toate aspectele în baza dispozițiilor art.304/1 Cod procedură civilă, instanța apreciază recursul declarat de recurrentul ca nefondat, pentru următoarele considerente:

Potrivit art.6 lit.a pct.k.11 din O.G. nr.3/1992, astfel cum a fost modificat prin O.U.G. nr.215/1999 (intrată în vigoare la 01.01.2000), sunt scutite de TVA următoarele operațiuni:

A. Livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în țară de :

.....

K) 11. activitățile agenților economici, precum și cele care îndeplinesc condițiile unei activități economice desfășurate de asociațiile, organizațiile, instituțiile publice și de alte persoane juridice prevăzute la art.3, cu o cifră de afaceri declarată organului fiscal competent sau, după caz, realizată, de până la 50.000.000 lei anual.

În situația realizării unei cifre de afaceri superioare plafonului de mai sus, agenții economici și celelalte persoane juridice prevăzute la aliniatul precedent devin plătitoare de TVA, în condiții și la termene stabilite prin hotărâre a guvernului.

După înscrierea ca plăitor de TVA, agenții economici și celelalte persoane juridice nu mai beneficiază de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri inferioară plafonului de mai sus.

Prin O.U.G. nr.17/2000, intrată în vigoare la 15.03.2000, a fost abrogată O.G. nr.3/1992 republicată și, conform art.6 lit.A din acest act normativ, au fost scutite de TVA operatiunile efectuate de avocați și notari, indiferent de forma de exercitare a profesiei, precum și celle efectuate de gospodăriile țărănești individuale.

În luna februarie 2000, când recurrentul a încasat suma de lei, era în vigoare după cum în mod corect a reținut instanța de fond, O.G. nr.3/1992, republicată, modificată și completată prin O.U.G. nr.215/1999 (intrată în vigoare la 01.01.2000).

Contra poziției exprimate de recurrent, prin acest act normativ liber profesioniștilor nu li se mai aplică scutirea de plată TVA, iar judecătorul fondului a înlăturat în mod judicios apărările recurrentului referitoare la caracterul supletiv al normei cuprinse în dispozițiile art.6 lit.a pct.k.11 din O.U.G. nr.215/1999 și cele referitoare la faptul că în calitate de expert tehnic și practician în lichidare nu ar fi acționat „de o manieră independentă” și astfel nu ar fi supus obligației de plată a TVA.

Astfel, prin O.U.G. nr.17/2000, care a abrogat O.G. nr.3/1992 s-a prevăzut scutirea de TVA numai pentru două profesii liberale (avocați și notari), iar extinderea prin analogie a scutirii de TVA asupra altor liber profesioniști decât cei enumerați de lege este contrară legii fiscale, care este de strictă aplicare și interpretare. De asemenea, în art.5 alin.2 din O.G. nr.3/1992 și art.5 alin.2 din O.U.G. nr.17/2000 se prevede expres că operațiunile scutite sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie.

Referitor la susținerea că în calitate de expert tehnic și practician în lichidare nu ar fi acționat de o „manieră independentă” și astfel nu ar fi supus obligației de plată a TVA, instanța de fond a reținut în mod corect că raportul între liberul profesionist și instanță sau lichidatorul judiciar, nu poate fi asimilat raportului dintre angajat și angajator, reclamantul nedesfășurând o activitate în baza unui contract care creează un raport angajator / angajat.

Cu privire la baza de impozitare a TVA de ~~10%~~ lei, instanța de fond a înlăturat în mod judicios concluziile expertizei contabile efectuate în cauză, conform art.ș13 din O.U.G. nr.17/2000 baza de impozitare fiind formată din contravaloarea serviciilor prestate, exclusiv TVA, în această bază de impozitare intrând toate sumele primite de reclamant pentru serviciile prestate, exclusiv TVA. Plățile făcute colaboratorilor, reprezentă o cheltuială care nu diminuează baza de impozitare definită de O.U.G. nr.17/2000 și Normele de aplicare aprobată prin H.G. nr.401/2000 și nu pot fi excluse din baza de calcul a TVA.

În ceea ce privește impozitul pe venit, prevăzut la Capitolul III din raportul fiscal, instanța de fond a constatat în mod corect că reclamantul nu a făcut dovada că acele cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea

activității sau să prezinte documente justificative. Excluderea cheltuielilor în sumă de lei de la calculul impozitului pe venit a fost motivată de organul fiscal potrivit dispozițiilor O.G. nr.73/1999, O.G. nr.7/2001 și Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.1066/1999 și H.G. nr.54/2003, deoarece cheltuielile considerate nedeductibile nu au fost efectuate în interesul activității sau nu au fost dovedite cu acte justificative.

Pe de altă parte, concluziile expertizei contabile au fost înălțurate motivat de instanța de fond, nefiind însușită opinia expertului cu privire la data la care reclamantul ar fi devenit plătitor de TVA.

În consecință, în baza considerentelor expuse, în temeiul dispozițiilor art.312 Cod procedură civilă, raportat la prevederile art.6 lit.a pct.k.11 din O.G. nr.3/1992, modificată prin O.U.G. nr.215/1999, instanța va respinge ca nefondat recursul declarat de recurentul

Fără cheltuieli de judecată.

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

RESPINGE ca nefondat recursul declarat de domiciliat în , jud.Bihor, împotriva sentinței nr. /CA din 26 septembrie 2006, pronunțată de Tribunalul Bihor, pe care o menține în totul.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

I R E V O C A B I L Ă .

Pronunțată în ședința publică azi, 18 ianuarie 2007.

PREȘEDINTE,

JUDECATOR,

JUDECAJOR,

GREFIER,

Red. dec. –

- în concept – 30.01.2007
- jud. fond. –
- dact. D.F. - 2 ex.
- 31.01.2007

