

Contencios fiscal. Facturi. Lipsa mențiunilor prevăzute de art. 155 C. fisc. Respingerea contestației contribuabilului

Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 1606 din 2 februarie 2014

Prin sentința civilă nr. 4678/18.10.2013, pronunțată în dosarul nr. ... al Tribunalului Sălaj s-a respins ca nefondată acțiunea în contencios fiscal formulată de reclamanta **S.C. S. S.R.L.**, astfel cum aceasta a fost precizată, pentru anularea Deciziei nr. 153/2012 și a actelor subsecvente (Raportul de Inspecție Fiscală nr. 1633/23.03.2012 și Decizia de Impunere F-SJ 111 din data de 21.03.2012) emise de către **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ- NAPOCA – ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ**, restituire sume și obligare la dobânda legală.

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

Prin Decizia nr. 153/29 august 2012 DGFP Sălaj a respins ca neîntemeiată, nemotivată și nesusținută contestația formulată de către S.C. S. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-SJ 111/23.03.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SJ 104/23.03.2012, reținând următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat faptul că facturile de prestări servicii prezentate la control nu conțin toate informațiile prevăzute de prevederile art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Pe facturi sunt menționate generic „Diverse

prestări de servicii conform contractului", fără a se preciza în mod concret serviciile efectuate, denumire, cantitate, preț unitar, valoare, etc.

Ca și justificare a serviciilor prestate, societatea a prezentat situații sub denumirea „*Antecalculații servicii aferente contractului și comenzi*”.

Examinând aceste situații echipa de inspecție fiscală a constatat că ele conțin diverse materiale și manopera, care de fapt constituie elemente ale prețului de cost al produsului finit-mobilă, așa cum reiese și din situațiile prezentate de către S.C. E. S.R.L., documentele prezentate nefiind în această situație documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din Legea nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare*.

Din totalul sumei respinsă la rambursare pentru suma de 36923 lei s-au calculat potrivit prevederilor legale majorări de întârziere în sumă de 1670 lei pentru perioada 25 august 2011 – 21 martie 2012.

S-a reținut că dreptul de deducere a TVA pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora „*în folosul operațiunilor sale taxabile*”, cu alte cuvinte orice persoană înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestărilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al TVA.

În susținerea contestației nu se prezintă documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor, definite prin art. 4 al contractului de vânzare-cumpărare, de către S.C. E. S.R.L., în speță, documente cu caracter specific în funcție de natura

fiecărui serviciu prestat, documente din care să rezulte că serviciile achiziționate în baza facturilor au făcut obiectul contractului încheiat și că sunt în conformitate cu prevederile contractuale ori documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor.

Întrucât S.C. S. S.R.L. consideră că *„nu este obligatoriu ca toate prevederile contractului de vânzare-cumpărare trebuie trecute pe fiecare factură”* s-a reținut că deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, dreptul de deducere a TVA nefiind condiționat doar de existența facturilor, ci și de obligația ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, societatea avea obligația să verifice ca facturile să cuprindă obligatoriu toate elementele prevăzute de art. 155 al Legii nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare* și să pretindă unității furnizoare documente care să respecte prevederile legale. Întrucât facturile în cauză nu îndeplinesc cumulat prevederile legii referitoare la facturi societatea nu are dreptul la deducerea TVA înscrisă în aceasta.

Această decizie și, în mod corespunzător, actele subsecvente sunt temeinice și legale, pentru cele ce se vor arăta în continuare:

Răspunzând criticilor reclamantei cu privire la faptul că la controlul anterior o situație similară celei care a determinat impunerea sumei contestate a fost considerată legală, tribunalul a subliniat că în contenciosul fiscal de față tribunalul are a verifica respectarea normelor legale cu privire la activitatea supusă controlului iar nu a celei desfășurate într-o perioadă anterioară.

Cu privire la raporturile juridice dintre S.C. E. S.R.L. Panic

și reclamantă, tribunalul a constatat că între părți a intervenit un contract de vânzare- cumpărare mobilă, cu nr. 10/01.10.2010 având ca obiect comercializarea produselor din oferta vânzătorului, destinate exportului (fila 29).

Conform anexei 2 la acest contract, părțile au convenit că S.C. S. S.R.L. „va plăti vânzătorului la data livrării mărfii un procent între 10 % și 45 % din valoarea produselor recepționate, acesta reprezentând servicii aferente vânzării produselor”.

Raportul de Inspecție Fiscală (RIF) întocmit de reprezentanții pârâtei cu ocazia controlului efectuat la S.C. S. S.R.L. evidențiază existența unor deficiențe cu privire la conținutul facturilor de prestări servicii, în sensul că acestea nu conțin toate informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003 (fila 15).

Verificând conținutul acestor facturi, instanța a constatat întemeiate susținerile inspectorilor fiscali, concluziile RIF fiind menținute prin urmare în mod legal prin Decizia nr. 153/2012, contestată.

Astfel, la filele 38-126 sunt consemnate facturi care conțin fie exclusiv mențiunea „*diverse prestări cf contract*” fie altele, se referă la articole de mobilier, cu menționarea cantității (nr. bucăți) și a prețului.

În sine, aceste facturi nu fac dovada, nu atestă care anume au fost serviciile prestate, termenii utilizați fiind generici în mod absolut.

Împrejurarea că în facturi se face trimitere la contractul cadru intervenit între părți ar fi, eventual, aptă să ajute la determinarea în concret a acestor servicii numai dacă în respectivul contract serviciile la care reclamanta s-a obligat ar

fi, la rândul lor, numite într-o modalitate în care simpla lor

evocare ulterioară în factură să fie suficientă, în sensul statuat prin art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003.

La art. 4 din contract însă, părțile au stabilit următoarele: „Furnizorul prestează beneficiarului în baza acestui contract de vânzare-cumpărare mobilă cu drepturi de exclusivitate activități de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor”.

S-a constatat astfel că este imposibil a se stabili care anume au fost serviciile în mod efectiv prestate, în sensul reglementat de art. 155 din Legea nr. 571/2003.

Apreciind astfel asupra probelor dosarului, instanța a înlăturat concluziile expertizei efectuate în cauză cu privire la faptul că facturile în discuție conțin elementele legale obligatorii, la aceasta având în vedere și cele statuate prin Decizia nr. V din 15.01.2007 a ÎCCJ, conform căroră *„taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prevăzute nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoare adăugată”*.

Probele dosarului nu fac dovada și nu justifică prestarea efectivă a unor servicii de către reclamantă.

Față de cele ce preced, în baza art. 8 din Legea nr. 554/2004 și a art. 205 și urm din O.G. nr. 92/2003, contestația de față a fost respinsă ca nefondată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta SC S. SRL ZALĂU solicitând ca instanța de recurs în urma analizării probatoriului administrat în cauza, să dispună admiterea recursului modificarea în totalitate a sentinței civile nr. 4678/2013 în sensul admiterii acțiunii în contencios fiscal precizată formulată în contradictoriu cu DGFP Sălaj în sensul

anularii in parte a Raportului de Inspecție Ficală nr. 1633/23.03.2012, anulara Deciziei de Impunere F-SJ 111 din 21.03.2012 si a Deciziei nr. 153/29.08.2012 emise ANAF Direcția Generala Finanțelor Publice Sălaj, obligarea pârâtei la plata către subscrisa a sumei de 82245 ron reprezentând obligații stabilite suplimentar și a sumei de 1670 ron reprezentând majorări, sume reținute nelegal de organele fiscale, in total suma de 83915 ron, obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de referință aplicate asupra sumei de 83915 lei de la data reținerii sumei, respectiv data de 23.03.2012 și până la data achitării integrală a sumei de către pârâtă și obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea recursului reclamanta a arătat următoarele:

Instanța de fond retine ca in urma analizării facturilor si doar a facturilor fara a face nici o referire la antecalculatiile ce au insotit si care au stat la baza emiterii facturilor, acestea nu fac dovada, nu atesta care anume au fost serviciile prestate, termenii utilizați fiind generici in mod absolut.

Cu toate acestea instanța de fond retine ca in factura se face trimitere la contractul incheiat intre parti si ca potrivit art. 4 din contract, „ furnizorul prestează beneficiarului in baza contractului de vanzare-cumpare mobila cu drept de exclusivitate si activități de procesare, ambalare, încărcare , descărcare , manipulare a produselor.

Desi in cauza s-a efectuat un raport de expertiza contabila de care un expert fiscal, instanța de judecata fara nici o motivare arată ca va inlatura concluziile expertizei efectuate in cauza facand trimitere la Decizia nr. V din 15.01.2007 a ICCJ.

Consideră ca sentința instanței de fond este nelegala si netemeinica. 1. Netemeinicia sentinței recurate.

Instanța de fond nu a reținut corect starea de fapt ,raporturile economice si obligațiile reciproce stabilite între SC Softdon SRL si SC E. SRL, in baza Contractului de vanzare-cumparare din data de 10.10.2010 .

Astfel potrivit clauzelor din acest contract SC E. SRL in calitate de vânzător si respectiv producător s-a obligat sa transmită proprietatea mărfii cumpărătorului SC S. SRL, care avea un drept de exclusivitatea pentru desfacerea produselor pe piața stabilita in mod expres in art. 3 din contract.

Conform art. 3 și 4 din Contractul nr. 10/01.10.2010 E. S.R.L. pe lângă vânzarea efectivă a unor produse către reclamantă, mai efectua și o serie largă de servicii conexe pentru pregătirea mărfii pentru livrare și chiar transportul mărfurilor către partenerii contractuali ai reclamantei. Aceste servicii constau în principal din – “activități de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor” (art. 4 din Contract).

Pentru aceste servicii reclamanta a achitat către S.C. E. S.R.L. sume lunare în conformitate cu situațiile de lucrări centralizatoarele (sau “antecalculații” cum le-au denumit părțile). Precizarea făcuta in motivarea sentinței instanței de fond cu privire la plata mafii livrate in procent între 10 si 45% din valoarea produselor livrat conform Anexei nr. 2 Ia contact nu ar nici o legătura cu obiectul prezentei cauze , facturi ce nu au făcut obiectul contestației.

In Raportul de inspecție fiscală contestat s-au analizat facturile emise de SC E. SRL pentru serviciile prestate potrivit art. 4 din contract.

Instanța de fond nu a analizat sub nici un aspect starea de fapt concreta raportat la cele reținute in Raportul de inspecție fiscală contestat.

Organul de control precum si instanța de judecata pornind de la faptul că mențiunile înscrise pe facturile fiscale

Întocmite de reclamanta pentru serviciile prestat conțin doar mențiunile "diverse prestării servicii conform contractului", au concluzionat în mod eronat ca Facturile de prestări de servicii nu conțin toate informațiile prevăzute de prevederile art. 155 alin. 5 lit, K din L 571/2003 fiind menționat doar generic Diverse prestării servicii conform contractului, fără a preciza în mod concret serviciile respective, denumire, cantitate, preț unitar.

Cu toate acestea se arată ca "justificare a serviciilor prestate, societatea prezintă situații sub denumirea "antecalculații servicii aferente contractului și comenzii", antecalculații cu privire la care în motivarea sentinței instanței de fond nu se face nici o referire.

Organul de control în urma analizării antecalculații concluzionează ca acestea cuprind diverse materiale și manopere elemente ale prețului de cost, și ca astfel documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestării servicii conform art. 127 din L 571/2003 , aspecte ce nu sunt analizate sub nici un aspect de către instanța de fond.

În urma acestor constatări echipa de control a concluzionat că serviciile prestate de E., plătite de reclamantă, evidențiate în facturile întocmite și situațiile de lucrări ("antecalculații servicii" – cum le-au denumit părțile) nu sunt cheltuieli deductibile fiscal și în consecință nu poate fi dedus TVA aferent acestor servicii.

Raportat la aceste aspecte reclamanta a solicitat efectuarea în cauză a unei expertize contabile considerând ca este necesar ca activitatea concretă desfășurată de reclamanta ,având în vedere disp. art. 4 din contractul încheiat cu SC E. SRL , să fie analizată atât sub aspect economic cât și sub aspect fiscal de către un expert, expertul urmând să răspundă la cele 12 obiective formulate și considerate de instanța de fond ca fiind concludente și utile pentru soluționarea cauzei.

Fara nici o motivare si justificare instanța de fond a respins toate concluziile expertizei contabile desi a considerat ca acesta proba si respectiv obiectivele formulate sunt concludente si pertinente pentru soluționarea cauzei.

Instanța de fond nu motivează înlăturarea apărărilor formulate de către reclamantă sub aspectul contradicțiilor dintre ultimele doua rapoarte de inspecție fiscală efectuate la reclamanta.

DGFP Sălaj a efectuat un control asupra activității reclamantei la data de 10.08.2011-17.08.2011. Constatările și concluziile echipei de control au fost consemnate în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală F-SJ 229/4677/18.08.2011.

Cu această ocazie organele de control au analizat inclusiv modul de evidențiere în facturile întocmite pentru prestării servicii emise de E. S.R.L. (a se vedea cap. III fiecare punct din RIF F-SJ 229/4677/18.08.201 l)eferente perioadei 03.2011-06.2011.

S-au analizat astfel toate facturile vânzare produse și de servicii emise de E. S.R.L. în perioada 03.2011-06.2011, facturi în care este menționat la denumirea serviciilor "diverse servicii prestate conform contract" si care sunt identice cu cele ale facturilor emise în perioada 06.2011-03.2012 ce fac obiectul prezentului Raport de inspecție fiscală contestat.

Astfel prin Raportului de Inspecție Fiscală F-SJ 229/4677/18.08.2011 nu s-au contatat încălcării a dispozițiilor fiscale privind întocmirea facturilor cu privire la prestări servicii si au fost apreciate ca fiind deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu prestările de servicii efectuate de către E. în baza facturilor ce poartă mențiunea "diverse servicii prestate conform contract" . Prin Raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 21.03.2012 se contrazic in realitate concluziile Raportului de inspecție

fiscala anterior, fara nici o motivare sau justificare legala desi ne aflam exact in aceiași stare de fapt insa tratată din punct de vedere fiscal total diferit.

Deoarece reclamanta a fost controlată sub aspectul evidențierii în facturi a serviciilor și modalității de deducere TVA în cursul lunii august 2011 (control efectuat pentru perioada fiscală 01.03.2011-30.06.2011) și din moment ce organele de control nu au constatat nici o deficiență cu privire la modalitatea de evidențiere a serviciilor prestate de către E., reclamanta a continuat să desfășoare și să evidențieze o activitate comercială și fiscală deja verificată și confirmată asupra legalității de către organele fiscale abilitate.

Sub aspectul legalității arată următoarele:

Facturile întocmite respectă cerințele art. 155 alin. 5 lit. k cod fiscal, documentele prezentate de reclamanta sunt documente justificative pentru servicii în sensul art. 129 din L 571/2003, iar cheltuielile efectuate sunt cheltuieli deductibile fiscal si in mod nelegal instanța de fond a respins acțiunea reclamantei.

În cazul serviciilor, pentru ca acestea să constituie cheltuieli deductibile fiscală și în consecință să poată fi dedus tva-ul aferent, conform reglementărilor codului fiscal, trebuie îndeplinite următoarele condiții :

1. Serviciile să fie evidențiate în acte justificative (facturi) întocmite în conformitate cu dispozițiile art. 155 cod fiscal (în speța de față interesând în mod special art. 155 alin. 5 lit. k)

2. serviciile să fie prestate în scopul producerii de venituri "sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare" art. 21 cod fiscal, sau mai concret poate fi dedus tva aferent

acestor servicii "dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile" (art. 145 cod fiscal).

Raportat la întreg probatoriul administrat în cauza , concluziile raportului de expertiza contabilă efectuată în cauza consideră că în prezenta cauza aceste cerințe sunt îndeplinite. Conform art. 155 alin. 5 cod fiscal :

"Factura va cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

Lit. k) Denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 1251 alin. 3 în definirea bunurilor" Cu privire la aceste aspect în Concluziile raportului de expertiza contabilă efectuat în cauza prin răspunsul dat la Obiectivul nr. 3 se arată :

SC E. SRL a vândut către SC S. SRL produse finite ,care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expedierii direct clienților.

„Costul ambalării stabilit în baza unor antecalculații de pret, SC E. SRL le-a facturat direct către SC S. ca și servicii pe care ne le-a înglobat în valoarea produsului finit. Aceste servicii au fost facturate de către SC E. SRL concomitent cu livrarea produselor finite , pe facturi distincte pe care era menționat de fiecare dată faptul că se referă la o anumită factură de livrare. „

Expertul mai arată că potrivit Ordinului 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, Anexa la pct.2.2. „în costul bunurilor, lucrurilor, serviciilor, nu trebuie incluse costurile cu desfacerea, iar antecalculațiile întocmite de SC E. SRL pentru serviciile prestate sunt efectiv

costuri de desfacere.

Expertul arata ca produsele finite sunt corect evidențiate in contabilitate la pret de cost iar înregistrarea cheltuielilor cu desfacerea ca si cheltuieli ale perioadei in contabilitate sunt legal făcute. Expertul concluzionează ca nu se poate contesta realitatea costurilor de desfacere facturate de SC E. SRL in baza antecalculatiilor, costuri achiziționate de SC S. SRL si nu se poate pune in discuție ca acestea sa nu reprezinte cheltuieli pentru SC S. SRL , cheltuieli ce au general venituri impozabile superioare valoric prin refactuararea acestora către partenerii externi asa cum rezulta din Anexa nr. 1 la raportul de expertiza.

Instanța de fond nu a motivat sub nici o forma de ce a inlaturat aceste concluzii ale expertului nici sub aspectul stării de fapt reținute de expert in urma analizării si studierii actelor financiar contabile ale reclamantei si nici sub aspectul legalității operațiunilor prezentate de expert. Simpla afirmație ca se inlatura toate concluziile expertului reprezintă in realitate o lipsa totala de analiza a acestei probe care in realitate reprezintă singura proba administrata in cauza raportat la inscrisurile depuse la dosar . In situația in care instanța de fond considera ca nu este suficient de lămurită sub aspectul stării de fapt sau a dispozițiilor legale aplicabile in cauza analizate pe larg in raportul de expertiza avea obligația sa puna in discuția părților aceste aspecte .

In răspunsul data la Obiectivul 9 al raportului de expertiza , expertul arata ca nu exista o prevedere imperativa care sa stabilească exact ce se intelege prin denumirea serviciu „ si in aceste condiții nici nu se poate face o alta interpretare fara a exista riscul sa se completeze la lege si concluzionează cu nu se poate pune in discuție ca mențiunea” diverse servicii prestate conform contractului ar contraveni legislației fiscale.

Aceasta cu atat mai mult cu cat la baza facturilor au stat acele antecalculații cu privire la care expertul arata următoarele : SC E. SRL a încheiat cate o antecalculatie extrem de laborioasa pentru elementele de cost avute in vedere la realizarea fiecărui serviciu prestat de SC S. SRL in baza unei comenzi prealabile, antecalculații ce sunt considerate documente justificative in sensul legislației fiscal-contabile conform art. 129 cod fiscal.

Mai mult expertul in urma verificării evidentelor contabile si a actelor contabile ale SC E. SRL , in Anexele la raportul de expertiza a prezentat refacturarea separat a contravorii prestărilor de servicii către partenerii externi , servicii ce au fost încasate distinct de valoarea produselor finite exportate.

În consecință, în ceea ce privește serviciile, singura mențiunea legală obligatorie cu privire la modalitatea de întocmire a facturii este aceea de a cuprinde “denumirea serviciilor prestate”, fără a exista vre-o normă legală care să impună în ce anume mod trebuie evidențiată “denumirea”, ce trebuie să conțină această denumire sau alte elemente.

În consecință susținerile organelor de control acceptate in totalitate de către instanța de fond conform cărora nu este suficientă menționarea “diverse servicii conform contract”, fiind prea “generică” și că ar fi necesar a fi precizate în “mod concret” serviciile prestate, nu are nici un fel suport legal. Textul art. 155 lit. k obliga emitentul facturii să înscrie în factură denumirea „ prestare serviciu” nu și descrierea, așa cum în mod eronat susțin organele de control.

De asemenea nici reținerile conform cărora pe facturi nu sunt precizate elementele obligatorii constând în cantitate, preț unitar, valoare sunt nereale întrucât fiecare factură conține următoarele elemente : cantitate, preț unitar, valoare.

În consecință facturile întocmite de E. S.R.L. se circumscriu

exigențelor cerințelor art. 155 lit. k cod fiscal din moment ce nu există nici o altă reglementare care să oblige expres contribuabilii să detalieze denumirea sau să efectueze o descriere a serviciilor.

Din moment ce nu există o clasificare fiscală sau tratament fiscal diferit al serviciilor și nu este reglementată modalitatea concretă de evidențiere a "denumirii serviciului" consideră că intenția legiuitorului a fost aceea de a lăsa libertatea contribuabililor de a da orice denumire doresc serviciilor prestate.

Deși instanța de fond nu a analizat apărările formulate de reclamanta cu privire la cele reținute în raportul de inspecție fiscală consideră că se impune să învedereze instanței de recurs următoarele aspecte:

În mod cu totul eronat și fără nici un fel de suport legal, organele fiscale au reținut faptul că : "documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din L 571/2003" motivat de faptul că "aceste situații conțin diverse materiale și manoperă, de fapt constituie elemente ale prețului de cost al produsului finit – mobilă, așa cum reiese din situațiile prezentate de către E. ".

Art. 129 cod fiscal nu impune și nu reglementează în nici un mod criterii de apreciere la latitudinea organelor de control asupra documentelor pe care le pot aprecia ca fiind "justificative" sau "nejustificative" și pentru a înlătura confuzia creată de organele fiscale, reproduce dispozițiile art. 129 cod fiscal:

"Art. 129. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare

de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

- a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;
- b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;
- c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;
- d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;
- e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

- a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a

dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145 ;

- b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul

propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;

c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

(6) Abrogat prin punctul 103. din Ordonanță de urgență nr. 109/2009 începând cu 01.01.2010.

(7) Prevederile art. 128 alin. (5) și (7) se aplică în mod corespunzător și prestărilor de servicii. ”

După cum se poate observa nici o dispoziție a acestui articol invocat de către echipa de control nu stabilește faptul că documentele prezentate de reclamantă, respectiv factura fiscală și situațiile de servicii prestate (sau “antecalculație aferentă serviciilor prestate conform contractului” cum au denumit-o părțile) ar putea fi apreciate ca nefiind documente justificative.

Astfel dacă nu este încălcată nici o normă legală, consideră că organele fiscale nu pot în mod discreționar decide care anume cheltuieli sunt efectuate cu documente justificative și

care nu, ci sunt obligate să întemeieze decizia pe dispozițiile legale aplicabile de la caz la caz.

Dincolo de această discuție, deși contractul și factura fiscală constituie potrivit reglementărilor fiscal contabile în necontestabil “documente justificative” suficiente pentru a “dovedirea serviciilor prestate”, consideră ca fiind evident ca “antecalculațiilor la servicii aferente contractului” sunt suficient de detaliate încât să poată fi apreciate ca fiind “documente justificative” care împreună cu facturile fiscale

întocmite și contractul nr. 10/01.10.2010 să constituie “probă” pentru prestarea efectivă a serviciilor de către E. S.R.L., așa cum s-a concluzionat și prin expertiza contabilă efectuată în cauză.

Cu privire la scopul utilizării cheltuielilor efectuate cu serviciile prestate de către E. S.R.L., menționează următoarele:

Așa cum arăta la început, prin dispozițiile art. 21 cod fiscal și art. 145 cod fiscal, interpretate în mod repetat prin practica constantă a ICCJ “s-a stabilit regula potrivit căreia orice cheltuială este deductibilă dacă este aferentă veniturilor realizate și dacă este justificată cu documente legale ”

Reproduce aceste texte legale pentru o mai bună clarificare a situației : “sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” art. 21 cod fiscal, sau mai concret poate fi dedus TVA aferent acestor servicii “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile” (art. 145 cod fiscal).

În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală contestat nu se face referire ca și motivație de considerare ca nedeductibile fiscal a serviciilor la incidența acestor texte, astfel că

nici măcar echipa de control reținut faptul că aceste cheltuieli nu ar fi efectuate în scopul producerii de venituri.

Aceasta deoarece însăși echipa de control a constatat faptul că reclamanta a cumpărat produse (mobilă) a achiziționat servicii aferente acestor produse (evidențiate în facturile în cauză și în antecalculările la servicii aferente contractului”) și pe de altă parte a refacturat contrvaloarea acestor obținând venituri impozabile și taxabile din această activitate.

Astfel s-a reținut faptul că “operatorul economic efectuează livrări de mărfuri către diverse persoane fizice din țară și străinătate. Operatorul economic efectuează livrări de mărfuri la export, în Ucraina și Republica Moldova întocmind în mod corect, pentru aceste livrări, facturi fără tva, conform art. 143 alin. 1 lit. a cod fiscal. Pentru livrările de bunuri în țară s-au întocmit în mod corect facturi cu tva, înregistrându-se în mod corect în decont”

În consecință, deși nu este menționat expres, echipa de control practic constată ea însăși faptul că reclamanta efectuează venituri taxabile din “livrări de mărfuri” atât intern cât și export, fiind evident inclusiv pentru organele de control faptul că reclamanta a realizat cheltuielile (achizițiile de bunuri și serviciile) în scopul producerii de venituri impozabile.

Practic problema fiscală legată de cheltuielile cu aceste servicii, nu este aceea că nu ar fi efectuate în scopul producerii de venituri, ci aceea că nu este completată corespunzător factura fiscală în care sunt evidențiate aceste servicii, din cauza faptului că s-a utilizat o denumire generică în loc de una specifică (așa cum a arătat aceasta nu constituie o încălcare a dispozițiilor art. 155 alin. 5 lit. k, așa cum au mai constatat anterior aceleași organe fiscale de control).

Cu toate acestea prin Decizia nr. 153 de soluționare a contestației reclamantei, organul de soluționare a contestației, depășindu-și atribuțiile și limitele în care a fost investit, face noi aprecieri proprii cu privire la caracterul cheltuielilor (pe care organele de control nu le-au constata în Raportul de Inspecție Fiscală), invocă noi dispoziții legale a căror incidență sau încălcare nu a constatat-o organul de control fiscal și încearcă a acredita ideea că reclamanta nu a probat faptul că cheltuielile efectuate cu prestarea serviciilor de către E. S.R.L. ar fi efectuate în scopul producerii de venituri taxabile.

Dincolo de discuțiile privind incidența și aplicabilitatea art. 155 alin. 5 lit. k, se face vorbire (pentru prima dată) în Decizia nr. 153 de dispozițiile art. 145 și art. 146 cod fiscal.

Pe de o parte se arată în mod corect faptul că “orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv serviciilor care i-au fost prestate, cu condiția de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al tva “.

Cu toate acestea s-a reținut în mod eronat de către instanța de fond și fără nici un fel de suport legal, faptul că “deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de a deduce al tva, dreptul de deducere a taxei nefiind condiționat doar de existența facturii, ci și de obligația ca societatea să justifice ca serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile “.

Dincolo de această susținere fără suport, menționează faptul că reclamanta nu numai că deține facturi aferente acestor servicii si însăși organele de control fiscal au constatat că reclamanta nu doar a “justificat” că serviciile au fost

prestate ci chiar a probat aceasta, prin situațiile centralizatoare a serviciilor, respectiv actele justificative denumite “antecalculațiile la servicii aferente contractului”.

De asemenea organele de control au constatat faptul că aceste cheltuieli cu serviciile plătite de reclamantă au fost re-facturate și încasate de reclamanta de la clienții interni și externi, în consecință efectuarea acestor cheltuieli nu numai că a fost efectuată în scopul activităților taxabile ci a produs efectiv venituri taxabile reclamantei, fiind astfel o probă irefutabilă a scopului în care au fost efectuate aceste cheltuieli.

Menționează de asemenea că o parte dintre serviciile prestate de către E. S.R.L. sunt prezumate de către legiuitor ca fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării venitorilor și în consecință sunt cheltuieli deductibile fiscal conform art. 21 alin. 2 din codul fiscal următoarele cheltuieli plătite de reclamantă pentru serviciile prestate de E.,

“art. 21 alin (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și;”

-“art. 21 alin. 2 lit. a) cheltuieli cu ambalajele”, Se regăsesc explicit la art.4 din Contractul nr. 1.10.2010 și la descrierea detaliată realizată în cuprinsul actelor justificative denumite “antecalculațiile la servicii aferente contractului”, spre exemplu “plăci carton personalizat,, “bandă polipropilena”, “Grund,, – “art. 21 alin. 2 lit. d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;” Se regăsesc

explicit la descrierea detaliată realizată în cuprinsul actelor justificative denumite "antecalculațiile la servicii aferente contractului", spre exemplu "emblemă E.,,

În acest sens a făcut trimitere Decizia Curții de Apel Cluj nr. 3359/2010 pronunțată într-o speță similară.

Din moment ce organele de control nu au constatat faptul că aceste cheltuieli nu ar fi fost efectuate în scopul producerii de venituri, ci din contră au constatat faptul că reclamanta obține venituri taxabile și evidențiază corect TVA din vânzarea produselor de mobile achiziționate de la E., consideră că ANAF nu poate face alte constatări suplimentare în detrimentul reclamantei.

Dincolo de aceste aspecte consideră că fiind evident în prezenta cauză faptul că cheltuielile efectuate de reclamanta cu serviciile prestate de E. S.R.L. sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării de activități taxabile și că au la bază documente justificative, motiv pentru care apreciază că sentința instanței de fond este netemeinică și nelegală.

Prin măsurile nelegale dispuse organele fiscale au prejudiciat, reclamanta prin reținerea nejustificată a sumei totale de 83915 ron, motiv pentru care a solicitat să se dispună restituirea acestei sume.

De asemenea având în vedere faptul că reclamanta a fost privată de folosința sumei de 83915 ron începând cu data Deciziei de Impunere, respectiv data de 23.03.2012, solicită să se dispună obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de referință calculată asupra sumei de 83915 ron de la data de 23.03.2012 și până la data plății efective a sumei.

Totodată solicită obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În drept, s-au invocat prevederile art. 21, art. 129, art. 145, art. 146, art. 155 cod fiscal.

În apărare, pârâta intimată DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA în nume propriu și în numele ADMINISTRAȚIEI JUDEȚENE A FINANȚELOR PUBLICE SĂLAJ a formulat **întâmpinare** prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca fiind temeinică și legală – filele 11-13 dosar.

Analizând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs și a apărărilor formulate, Curtea constată că acesta este neîntemeiat, din următoarele considerente:

Astfel cum corect a reținut și instanța de fond, Curtea constată că, faptul că la un control anterior, o situație similară celei care a determinat emiterea deciziei de impunere din prezenta cauză a fost considerată legală, nu are relevanță, în prezenta speță instanța fiind limitată la verificarea legalității și temeiniciei actelor fiscale contestate.

Pe fondul recursului, Curtea constată că, potrivit dispozițiilor art. 146 alin. 1 lit. a Cod fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;**

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 155 alin. 5 lit. h Cod fiscal, factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

Rezultă din textele legale enunțate anterior că, pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, care să cuprindă, printre altele, denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate.

Or, analizând facturile fiscale depuse la filele 38-126 dosar fond, Curtea constată, la fel ca și prima instanță, că acestea conțin fie exclusiv mențiunea „diverse prestări cf. contract”, fie altele, fie se referă la articole de mobilier, cu menționarea cantității și a prețului.

Consideră recurenta că, făcându-se, în cuprinsul facturilor, trimitere la contractul de vânzare-cumpărare nr. 10/01.10.2010, organele fiscale puteau identifica serviciile prestate.

Contrar susținerilor recurente, Curtea constată că, potrivit contractului invocat, respectiv celor stipulate în anexa 2, recurenta se obliga la plata, în favoarea vânzătorului, la data livrării mărfurilor, un procent între 10% și 45% din valoarea produselor recepționate, acestea reprezentând servicii aferente vânzării produselor.

De asemenea, la art. 4, se prevede că furnizorul prestează beneficiarului în baza acestui contract de vânzare-cumpărare mobilă cu drepturi de exclusivitate activități de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor.

Prin urmare, susținerile recurente în sensul că serviciile prestate potrivit contractului putea fi ușor identificate nu sunt întemeiate, potrivit contractului furnizorul urmând a presta mai multe tipuri de servicii.

Referitor la concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, în mod corect instanța de fond le-a înlăturat, în condițiile în care nici expertul nu a susținut că recurenta deținea documente justificative, respectiv facturi fiscale

care să cuprindă mențiunile obligatorii prevăzute la art. 155 Cod fiscal, ci acesta a arătat doar că nu poate fi contestată realitatea costurilor de desfacere efectuate de recurentă.

Or, ceea ce trebuie stabilit în speță, este dacă facturile fiscale prezentate de recurentă cuprindeau sau nu mențiunile prevăzute la art. 155 alin. 5 lit. h Cod fiscal și dacă era obligatorie efectuarea acelor mențiuni, aspect care nici măcar nu necesita efectuarea unei expertize de specialitate.

În consecință, în condițiile în care recurenta nu a prezentat organelor fiscale o factură emisă în conformitate cu dispozițiile art. 155 Cod fiscal, astfel cum impuneau dispozițiile imperative ale art. 146 Cod fiscal, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, susținerile acesteia cu referire la dispozițiile art. 129, 21 Cod fiscal nu au nici o relevanță în soluționarea recursului, motiv pentru care Curtea nu le va mai analiza.

Prin urmare, pentru toate considerentele expuse anterior, Curtea constată că recursul formulat este neîntemeiat, motiv pentru care, în conformitate cu dispozițiile art. 312 Cod procedură civilă, îl va respinge.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro