Contencios fiscal. Facturi. Lipsa menţiunilor prevăzute de art. 155 C. fisc. Respingerea contestaţiei contribuabilului

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

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

Pentru a pronunţa această hotărâre, instanţa de fond a reţinut următoarele:

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

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

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

Ca şi justificare a serviciilor prestate, societatea a prezentat situaţii sub denumirea „*Antecalculaţii servicii aferente contractului şi comenzi*”.

Examinând aceste situaţii echipa de inspecţie fiscală a constatat că ele conţin diverse materiale şi manopera, care de fapt constituie elemente ale preţului de cost al produsului finit-mobilă, aşa cum reiese şi din situaţiile prezentate de către S.C. E. S.R.L., documentele prezentate nefiind în această situaţie documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din Legea nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările şi 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 reţinut că dreptul de deducere a TVA pentru bunurile şi serviciile achiziţionate este condiţionat de utilizarea acestora „*în folosul operaţiunilor 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 condiţia de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operaţiunilor sale taxabile din punct de vedere al TVA.

În susţinerea contestaţiei 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 speţă, documente cu caracter specific în funcţie de natura

fiecărui serviciu prestat, documente din care să rezulte că serviciile achiziţionate în baza facturilor au făcut obiectul contractului încheiat şi 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 reţinut că deţinerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, dreptul de deducere a TVA nefiind condiţionat doar de existenţa facturilor, ci şi de obligaţia ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate şi destinate utilizării în folosul operaţiunilor sale taxabile.

De asemenea, societatea avea obligaţia să verifice ca facturile să cuprindă obligatoriu toate elementele prevăzute de art. 155 al Legii nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare* şi să pretindă unităţii 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 şi, în mod corespunzător, actele subsecvente sunt temeinice şi legale, pentru cele ce se vor arăta în continuare:

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

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

şi reclamantă, tribunalul a constatat că între părţi 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, părţile au convenit că S.C. S. S.R.L. „va plăti vânzătorului la data livrării mărfii un procent între 10 % şi 45 % din valoarea produselor recepţionate, acesta reprezentând servicii aferente vânzării produselor”.

Raportul de Inspecţie Fiscală (RIF) întocmit de reprezentanţii pârâtei cu ocazia controlului efectuat la S.C. S. S.R.L. evidenţiază existenţa unor deficienţe cu privire la conţinutul facturilor de prestări servicii, în sensul că acestea nu conţin toate informaţiile prevăzute de art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003 (fila 15).

Verificând conţinutul acestor facturi, instanţa a constatat întemeiate susţinerile inspectorilor fiscali, concluziile RIF fiind menţinute prin urmare în mod legal prin Decizia nr. 153/2012, contestată.

Astfel, la filele 38-126 sunt consemnate facturi care conţin fie exclusiv menţiunea „*diverse prestări cf contract*” fie altele, se referă la articole de mobilier, cu menţionarea cantităţii (nr. bucăţi) şi a preţului.

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

Împrejurarea că în facturi se face trimitere la contractul cadru intervenit între părţi 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, părţile au stabilit următoarele: „Furnizorul prestează beneficiarului în baza acestui contract de vânzare-cumpărare mobilă cu drepturi de exclusivitate activităţi 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, instanţa a înlăturat concluziile expertizei efectuate în cauză cu privire la faptul că facturile în discuţie conţin elementele legale obligatorii, la aceasta având în vedere şi cele statuate prin Decizia nr. V din 15.01.2007 a ÎCCJ, conform cărora „*taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă şi nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situaţia în care documentele justificative prevăzute nu conţin sau nu furnizează toate informaţiile prevăzute de dispoziţiile legale în vigoare la data efectuării operaţiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoare adăugată*”.

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

Faţă de cele ce preced, în baza art. 8 din Legea nr. 554/2004 şi a art. 205 şi urm din O.G. nr. 92/2003, contestaţia de faţă a fost respinsă ca nefondată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta SC S. SRL ZALĂU solicitând ca instanţa de recurs in urma analizării probatoriului administrat in cauza, sa dispună admiterea recursului modificarea in totalitate a sentinţei civile nr. 4678/2013 in sensul admiterii acţiunii in contencios fiscal precizata formulata in contradictoriu cu DGFP Sălaj in sensul

anularii in parte a Raportului de Inspecţie Ficală nr. 1633/23.03.2012, anularea Deciziei de Impunere F-SJ 111 din 21.03.2012 si a Deciziei nr. 153/29.08.2012 emise ANAF Direcţia Generala Finanţelor Publice Sălaj, obligarea pârâtei la plata către subscrisa a sumei de 82245 ron reprezentând obligaţii stabilite suplimentar şi a sumei de 1670 ron reprezentând majorări, sume reţinute nelegal de organele fiscale, in total suma de 83915 ron, obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de referinţă aplicate asupra sumei de 83915 lei de la data reţinerii sumei, respectiv data de 23.03.2012 şi până la data achitării integrală a sumei de către pârâtă şi obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea recursului reclamanta a arătat următoarele:

Instanţa 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 utilizaţi fiind generici in mod absolut.

Cu toate acestea instanţa 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 activităţi de procesare, ambalare, încărcare , descărcare , manipulare a produselor.

Desi in cauza s-a efectuat un raport de expertiza contabila de care un expert fiscal, instanţa 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 sentinţa instanţei de fond este nelegala si netemeinica. 1. Netemeinicia sentinţei recurate.

Instanţa de fond nu a reţinut corect starea de fapt ,raporturile economice si obligaţiile reciproce stabilite intre 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 piaţa stabilita in mod expres in art. 3 din contract.

Conform art. 3 şi 4 din Contractul nr. 10/01.10.2010 E. S.R.L. pe lângă vânzarea efectivă a unor produse către reclamantă, mai efectua şi o serie largă de servicii conexe pentru pregătirea mărfii pentru livrare şi chiar transportul mărfurilor către partenerii contractuali ai reclamantei. Aceste servicii constau în principal din – “activităţi 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 situaţiile de lucrări centralizatoarele (sau “antecalculaţii” cum le-au denumit părţile). Precizarea făcuta in motivarea sentinţei instanţei de fond cu privire la plata mafii livrate in procent intre 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 contestaţiei.

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

Instanţa de fond nu a anlizat sub nici un aspect starea de fapt concreta raportat la cele reţinute in Raportul de inspecţie fiscala contestat.

Organul de control precum si instanţa de judecata pornind de la faptul că menţiunile înscrise pe facturile fiscale

întocmite de reclamanta pentru serviciile prestat conţin doar menţiunile “diverse prestării servicii conform contractului”, au concluzionat în mod eronat ca Facturile de prestări de servicii nu conţin toate informaţiile prevăzute de prevederile art. 155 alin. 5 lit, K din L 571/2003 fiind menţionat doar generic Diverse prestării servicii conform contractului, fără a preciza în mod concret serviciile respective, denumire, cantitate, preţ unitar.

Cu toate acestea se arată ca”justificare a serviciilor prestate, societatea prezintă situaţii sub denumirea “antecalculaţii servicii aferente contractului şi comenzii”, antecalculatii cu privire la care in motivarea sentinţei instanţei de fond nu se face nici o referire.

Organul de control in urma analizării antecalculatii concluzionează ca acestea cuprind diverse materiale şi manopere elemente ale preţului de cost, si ca astfel documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestării servicii conform art. 127 din L 571/2003 , aspecte ce nu sunt anlizate sub nici un aspect de către instanţa de fond.

În urma acestor constatări echipa de control a concluzionat că serviciile prestate de E., plătite de reclamantă, evidenţiate în facturile întocmite şi situaţiile de lucrări (“antecalculatii servicii” – cum le-au denumit părţile) nu sunt cheltuieli deductibile fiscal şi în consecinţă nu poate fi dedus TVA aferent acestor servicii.

Raportat la aceste aspecte reclamanta a solicitat efectuarea in cauza a unei expertize contabile considerând ca este necesar ca activitatea concreta desfăşurata de reclamanta ,avand in vedere disp. art. 4 din contractul incheiat cu SC E. SRL , sa fie analizata atat sub aspect economic cat si sub aspect fiscal de către un expert, expertul urmând sa răspundă la cele 12 obiective formulate si considerate de instanţa de fond ca fiind concludente si utile pentru soluţionarea cauzei.

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

Instanţa de fond nu motivează înlăturarea apărărilor formulate de către reclamantă sub aspectul contradicţiilor dintre ultimele doua rapoarte de inspecţie fiscala efectuate la reclamanta.

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

Cu această ocazie organele de control au analizat inclusiv modul de evidenţiere în facturille 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 şi de servicii emise de E. S.R.L. în perioada 03.2011-06.2011, facturi în care este menţionat 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 inspecţie fiscala contestat.

Astfel prin Raportului de Inspecţie Fiscală F-SJ 229/4677/18.08.2011 nu s-au contatat încălcării a dispoziţiilor fiscale privind intocmirea 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 menţiunea “diverse servicii prestate conform contract” . Prin Raportul de inspecţie fiscala întocmit la data de 21.03.2012 se contrazic in realitate concluziile Raportului de inspecţie

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

Deoarece reclamanta a fost controlată sub aspectul evidenţierii în facturi a serviciilor şi modalităţii de deducere TVA în cursul lunii august 2011 (control efectuat pentru perioada fiscală 01.03.2011-30.06.2011) şi din moment ce organele de control nu au constatat nici o deficienţă cu privire Ia modalitatea de evidenţiere a serviciilor prestate de către E., reclamanta a continuat să desfăşoare şi să evidenţieze o activitate comercială şi fiscală deja verificată şi confirmată asupra legalităţii de către organele fiscale abilitate.

Sub aspectul legalităţii arată următoarele:

Facturile întocmite respectă cerinţele 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 instanţa de fond a respins acţiunea reclamantei.

In cazul serviciilor, pentru ca acestea să constituie cheltuieli deductibile fiscala şi în consecinţă să poată fi dedus tva-ul aferent, conform reglementărilor codului fiscal, trebuie îndeplinite următoarele condiţii :

1. Serviciile să fie evidenţiate în acte justificative (facturi) întocmite în conformitate cu dispoziţiile art. 155 cod fiscal (în speţa de faţă 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 fical, sau mai concret poate fi dedus tva aferent

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

Raportat la intreg probatoriul administrat in cauza , concluziile raportului de expertiza contabila efectuata in cauza consideră ca in prezenta cauza aceste cerinţe sunt îndeplinite. Conform art. 155 alin. 5 cod fiscal :

“Factura va cuprinde în mod obligatoriu următoarele informaţii:

Lit. k) Denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum şi particularităţile prevăzute la art. Î251 alin. 3 în definirea bunurilor” Cu privire la aceste aspect in Concluziile raportului de expertiza contabila efectuat in cauza prin răspunsul dat la Obiectivul nr. 3 se arata :

SC E. SRL a vândut către SC S. SRL produse finite ,care au parcurs in întregime fazele procesului de fabricatei si nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare in cadrul entităţii, putând fi depozitate in vederea livrării sa expedierii direct clienţilor.

„Costul ambalării stabilit in baza unor antecalculaţii de pret, SC E. SRL le-a facturat direct către SC S. ca si servicii pe care ne le-a înglobat in valoarea produsului finit. Aceste servicii au fost facturate de către SC E. SRL concomitent cu livrarea produselor finite , pe facturi distincte pe care era menţionat de fiecare data faptul ca se refera la o anumita factura de livrare. „

Expertul mai arata ca potrivit Ordinului 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilităţii de gestiune, Anexa la pct.2.2. „in costul bunurilor, lucrurilor, serviciilor, nu trebuie incluse costurile cu desfacerea, iar antecalculatiile intaocmite de SC E. SRL pentru serviciile prestat sunt efectiv

costuri de desfacere.

Expertul arata ca produsele finite sunt corect evidenţiate in contabilitate la pret de cost iar înregistrarea cheltuielilor cu desfacerea ca si cheltuieli ale perioadei in contabilitate sunt legal făcute. Expertiul concluzionează ca nu se poate contesta realitatea costurilor de desfacere facturate de SC E. SRL in baza antecalculatiilor, costuri achiziţionate de SC S. SRL si nu se poate pune in discuţie 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.

Instanţa de fond nu a motivat sub nici o forma de ce a inlaturat aceste concluzii ale expertului nici sub aspectul stării de fapt reţinute de expert in urma analizării si studierii actelor financiar contabile ale reclamantei si nici sub aspectul legalităţii operaţiunilor prezentate de expert. Simpla afirmaţie 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 situaţia in care instanţa de fond considera ca nu este suficient de lămurită sub aspectul stării de fapt sau a dispoziţiilor legale aplicabile in cauza analizate pe larg in raportul de expertiza avea obligaţia sa puna in discuţia pârtilor 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 condiţii 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 discuţie ca menţiunea” diverse servicii prestate conform contractului ar contraveni legislaţiei fiscale.

Aceasta cu atat mai mult cu cat la baza facturilor au stat acele antecalculaţii cu privire ia 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, antecalculaţii ce sunt considerate documente justificative in sensul legislaţiei 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 consecinţă, în ceea ce priveşte serviciile, singura menţiunea 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 evidenţiată “denumirea”, ce trebuie să conţină această denumire sau alte elemente.

În consecinţă susţinerile organelor de control acceptate in totalitate de către instanţa de fond conform cărora nu este suficientă menţionarea “diverse servicii conform contract”, fiind prea “generică” şi 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 şi descrierea, aşa cum în mod eronat susţin organele de control.

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

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

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

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

Desi instanţa de fond nu a analizat apărările formulate de reclamanta cu privire la cele reţinute in reportul de inspecţie fiscala consideră ca se impune sa învedereze instanţei de recurs următoarele aspecte:

In mod cu totul eronat şi fara nici un fel de suport legal, organele fiscale au reţinut faptul că : "documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din L 571/2003" motivat de faptul că "aceste situaţii conţin diverse materiale şi manoperă, de fapt constituie elemente ale preţului de cost a produsului finit – mobilă, aşa cum reiese din situaţiile prezentate de către E. ".

Art. 129 cod fiscal nu impune şi 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"si pentru a înlătura confuzia creată de organele fiscale, reproduce dispoziţiile art. 129 cod fical:

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

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

de servicii, se consideră că a primit şi a prestat ea însăşi serviciile respective.

(3) Prestările de servicii cuprind operaţiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinţei 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 şi/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfăşura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acţiune ori o situaţie;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorităţi publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acţionează în numele şi 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 activităţii economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziţie în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfăşurarea activităţii sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parţial, cu excepţia bunurilor a căror achiziţie 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 desfăşurarea activităţii sale economice.

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

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activităţii economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acţiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condiţiile 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 garanţie de către persoana care a efectuat iniţial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

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

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

După cum se poate observa nici o dispoziţie a acestui articol invocat de către echipa de control nu stabileşte faptul că documentele prezentate de reclamantă, respectiv factura fiscală şi situaţiile de servicii prestate (sau “antecalculaţie aferentă serviciilor prestate conform contractului” cum au denumit-o părţile) 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 discreţionar decide care anume cheltuieli sunt efectuate cu documente justificative şi

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

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

întocmite şi contractul nr. 10/01.10.2010 să constituie “probă” pentru prestarea efectivă a serviciilor de către E. S.R.L, asa cum s-a concluzionat si prin expertiza contabila efectuata in cauza.

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

Aşa cum arăta la început, prin dispoziţiile art. 21 cod fiscal şi 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 şi dacă este justificată cu documente legale ”

Reproduce aceste texte legale pentru o mai bună clarificare a situaţiei : “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 operaţiuni : a) operaţiuni taxabile” (art. 145 cod fiscal).

In cuprinsul Raportului de Inspecţie Fiscală contestat nu se face referire ca şi motivaţie de considerare ca nedeductibile fiscal a serviciilor la incidenţa acestor texte, astfel că

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

Aceasta deoarece insasi echipa de control a constat faptul că reclamanta a cumpărat produse (mobilă) a achiziţionat servicii aferente acestor produse (evidenţiate în facturile în cauză şi în antecalculalilile la servicii aferente contractului”) şi pe de altă parte a refacturat contrvaloarea acestor obţinând venituri impozabile şi taxabile din această activitate.

Astfel s-a reţinut faptul că “operatorul economic efectuează livrări de mărfuri către diverse persoane fizice din ţară şi străinătate. Operatorul economic efectuează livrări de mărfuri la export, în Ukraina şi 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 ţară s-au întocmit în mod corect facturi cu tva, înregistrându-se în mod corect în decont”

În consecinţă, deşi nu este menţionat expres, echipa de control practic constată ea însăşi faptul că reclamanta efectuează venituri taxabile din “livrări de mărfuri” atât intern cât şi export, fiind evident inclusiv pentru organele de control faptul că reclamanta a realizat cheltuielile (achiziţiile de bunuri şi 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 evidenţiate aceste servicii, din cauza faptului că s-a utilizat o denumire generică în loc de una specifică (aşa cum a arătat aceasta nu constituie o încălcare a dispoziţiilor art. 155 alin. 5 lit. k, aşa cum au mai constat anterior aceleaşi organe fiscale de control).

Cu toate acestea prin Decizia nr. 153 de soluţionare a contestaţiei reclamantei, organul de soluţionare a contestaţiei, depăşindu-şi atribuţiile şi 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 Inspecţie Fiscală), invocă noi dispoziţii legale a căror incidenţă sau încălcare nu a constat-o organul de control fiscal şi 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 discuţiile privind incidenţa şi aplicabilitatea art. 155 alin. 5 lit. k, se face vorbire (pentru prima dată) în Decizia nr. 153 de dispoziţiile art. 145 şi 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 condiţia de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operaţiunilor sale taxabile din punct de vedere al tva “.

Cu toate acestea s-a reţinut în mod eronat de către instanţa de fond şi fără nici un fel de suport legal, faptul că “deţinerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de a deduce al tva, dreptul de deducere a taxei nefiind condiţionat doar de existenţa facturii, ci şi de obligaţia ca societatea să justifice ca serviciile în cauză au fost prestate şi destinate utilizării în folosul operaţiunilor taxabile “.

Dincolo de această susţinere fară suport, menţionează faptul că reclamanta nu numai că deţine facturi aferente acestor servicii si însăşi organele de control fiscal au constatat că reclamanta nu doar a “justificat” că serviciile au fost

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

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

Menţionează 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 şi în consecinţă 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 şi;”

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

explicit la descrierea detaliată realizată în cuprinsul actelor justificative denumite “antecalculaţiile la servicii aferente contractului”, spre exemplu “emblemă E.,,

In acest sens a făcut trimitere Decizia Curţii de Apel Cluj nr. 3359/2010 pronunţată într-o speţă 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 obţine venituri taxabile şi evidenţiază corect tva din vânzarea produselor de mobile achiziţionate de le E., consideră că ANAF nu poate face alte constatări suplimentare în detrimentul reclamantei.

Dincolo de aceste aspecte consideră ca fiind evident în prezenta cauză faptul că cheltuielile efectuate de reclamanta cu serviciile prestate de E. S.R.L. sunt cheltuieli efectuate în scopul desfăşurării de activităţi taxabile şi că au la bază documente justificative, motiv pentru apreciază ca sentinţa instanţei de fond este netemeinica si nelegala.

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

De asemenea având în vedere faptul că reclamanta a fost privată de folosinţa 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 referinţă calculată asupra sumei de 83915 ron de la data de 23.03.2012 şi până la data plăţii 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 DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA în nume propriu şi în numele ADMINISTRAŢIEI JUDEŢENE A FINANŢELOR PUBLICE SĂLAJ a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat şi menţinerea sentinţei atacate ca fiind temeinică şi legală – filele 11-13 dosar.

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

Astfel cum corect a reţinut şi instanţa de fond, Curtea constată că, faptul că la un control anterior, o situaţie similară celei care a determinat emiterea deciziei de impunere din prezenta cauză a fost considerată legală, nu are relevanţă, în prezenta speţă instanţa fiind limitată la verificarea legalităţii şi temeiniciei actelor fiscale contestate.

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

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 deţină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;**

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

h) denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum şi particularităţile prevăzute la art. 125^1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

Or, analizând facturile fiscale depuse la filele 38-126 dosar fond, Curtea constată, la fel ca şi prima instanţă, că acestea conţin fie exclusiv menţiunea „diverse prestări cf. contract”, fie altele, fie se referă la articole de mobilier, cu menţionarea cantităţii şi a preţului.

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 susţinerilor recurentei, 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% şi 45% din valoarea produselor recepţionate, 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 activităţi de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor.

Prin urmare, susţinerile recurentei în sensul că serviciile prestate potrivit contractului putea fi uşor 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 instanţa de fond le-a înlăturat, în condiţiile în care nici expertul nu a susţinut că recurenta deţinea documente justificative, respectiv facturi fiscale

care să cuprindă menţiunile 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 speţă, este dacă facturile fiscale prezentate de recurentă cuprindeau sau nu menţiunile prevăzute la art. 155 alin. 5 lit. h Cod fiscal şi dacă era obligatorie efectuarea acelor menţiuni, aspect care nici măcar nu necesita efectuarea unei expertize de specialitate.

În consecinţă, în condiţiile în care recurenta nu a prezentat organelor fiscale o factură emisă în conformitate cu dispoziţiile art. 155 Cod fiscal, astfel cum impuneau dispoziţiile imperative ale art. 146 Cod fiscal, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, susţinerile acesteia cu referire la dispoziţiile art. 129, 21 Cod fiscal nu au nici o relevanţă în soluţionarea 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 dispoziţiile art. 312 Cod procedură civilă, îl va respinge.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro