

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL PLOIEŞTI
SECȚIA COMERCIALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr. 280/42/2007

DECIZIA NR. 284

Şedinţă publică din data de 13 martie 2007

Președinte - Nițu Teodor
Judecători - Giurgiu Afrodita
- Tănăsică Elena
Grefier - Crețu Georgiana Roxana

Pe rol fiind soluționarea recursului declarat de pârâta D.G.F.P. Prahova, cu sediul în Ploiești, str. Aurel Vlaicu, nr.22, jud. Prahova împotriva sentinței nr. din data de , pronunțate de Tribunalul Prahova în contradictoriu cu reclamanta SC , cu sediul în , str. , nr. , jud. Prahova.

Recursul este scutit de plata taxei judiciare de timbru.

La apelul nominal făcut în şedinţă publică, au răspuns recurenta-pârâtă D.G.F.P. Prahova, prin consilier juridic și intimata-reclamantă SC reprezentată de avocat depusă la dosar la fila 11 .

Procedura legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de şedință, după care,

Curtea, luând act că nu se formulează alte cereri, constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra recursului.

Recurenta-pârâtă D.G.F.P. Prahova, prin consilier juridic solciită admiterea recursului, modificarea în tot a sentinței și respingerea acțiunii.

Cu privire la nulitatea recursului pentru nemotivarea acestuia potrivit normelor legale, invocată de în cuprinsul întâmpinării, se arată că în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 304¹ Cod pr.civilă, potrivit cărora instanța poate examina cauza sub toate aspectele.

Suma contestată de reclamantă pe cale administrativă este de lei, din care RON impozit pe profit și RON dobânzi și penalități.

Prin cererea introdusă în instanță, reclamanta a solicitat exonerarea de la plată unei sume mai mari decât cea amintită anterior.

În ceea ce privește suma de ROL, aceasta a fost înregistrată în contabilitate pe contul de cheltuieli și nu ca T.V.A. de plată.

La data de , s-au operat modificări în privința acestei sume, însă după efectuarea controlului . Din actele depuse la dosar, se poate observa că documentele justificative prezintă numeroase ștersături și adăugiri, nefiind indicat clar numele persoanei care a efectuat aceste modificări. Mai mult, potrivit Ordinului nr. 1850/2004 astfel de ștersături și adăugiri nu erau permise.

În cuprinsul H.G. nr.831/1997, sunt prevăzute formularele tipizate cu regim special care servesc ca documente justificative în activitatea financiar-contabilă, situația de lucrări neregăsindu-se printre acestea.

Intimata-reclamantă SC [REDACTAT], reprezentată de avocat [REDACTAT], solicită respingerea recursului, arătând, totodată, că se menține excepția nulității recursului pentru nemotivare.

Examinarea cauzei sub toate aspectele, în conformitate cu dispozițiile art. 304¹ Cod pr.civilă, este o facultate a instanței de judecată, partea adversă nefiind scutită de indicarea temeiurilor de fapt și de drept ale recursului.

În motivele de recurs formulate, recurenta face referiri doar la situația de fapt.

În mod corect, instanța de fond s-a încadrat în limitele investirii. Reclamanta nu a contestat tot actul de control, iar împrejurările care au format convingerea instanței s-au bazat pe raportul de expertiză. Concluziile raportului de expertiză nu au fost contestate de partea adversă și nu s-a solicitat efectuarea unei alte lucrări de specialitate.

În ceea ce privește situația de lucrări, la dosar se află o adresă emisă de Ministerul Finanțelor Publice în cuprinsul căreia se arată că aceasta reprezintă document contabil justificativ.

Solicită respingerea recursului ca nefondat. Cu cheltuieli de judecată.

C U R T E A

Asupra recursului de față :

Prin sentința nr. [REDACTAT] din data de [REDACTAT], Tribunalul Prahova

- Secția comercială și de contencios administrativ a admis acțiunea reclamantei SC [REDACTAT] și a anulat în parte raportul de expertiză fiscală din data de [REDACTAT] și decizia nr. [REDACTAT] emisă de pârâta D.G.F.P. Prahova, exonerând reclamanta de plata sumei de [REDACTAT] lei RON, reprezentând impozit suplimentar, dobânzi și penalități aferente, obligând totodată pârâta să restituie sumele încasate, precum și la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în sumă de [REDACTAT] RON, reprezentând onorariu expert.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond, verificând actele și lucrările dosarului, a reținut următoarele :

În urma unui control efectuat la SC [REDACTAT], cu privire la modul de calcul și virare a obligațiilor la bugetul de stat, în perioada [REDACTAT] s-a constatat, în esență, că în mod eronat, societatea a înregistrat ca deductibilă fiscal suma de [REDACTAT] lei ROL, întrucât aceasta reprezintă dobânzi și penalități și nu T.V.A. restant.

Prin nota contabilă nr. [REDACTAT], societatea a înregistrat suma ca fiind majorări și penalități, astfel că, mărindu-se baza impozabilă, sunt datorate atât impozit suplimentar cât și dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Cât privește expertul contabil, acesta a concluzionat că suma în cauză nu reprezintă dobânzi și penalități, ci debit T.V.A., fapt confirmat prin adresa nr. [REDACTAT] emisă de reclamantă, precum și nota D.G.F.P. Prahova astfel că nu poate face parte din baza de impozitare din profitul rut.

Tribunalul a împărtășit punctul de vedere al reclamantei și al expertului contabil, considerând că, într-adevăr suma de [REDACTAT] lei reprezintă în realitate

debit T.V.A. aferentă anului și că din eroare a fost înregistrată ca fiind dobânzi și penalități aferente T.V.A.

Natura acestei sume reiese, atât din adresa reclamantei nr. 571/2003, în care se precizează că plata reprezintă T.V.A. aferent lunii noiembrie 2003 și nu dobânzi și penalități, cum greșit s-a înregistrat, ca și din nota internă a A.F.P. Ploiești, înregistrată sub nr. 571/2003, care confirmă faptul că suma plătită cu O.P. nr. 571/2003 a fost transferată de la penalități și dobânzi T.V.A. la debit T.V.A.

Tribunalul a considerat că din eroare în nota contabilă nr. 571/2003, societatea a menționat că suma reprezintă majorări și penalități și că această eroare a fost ulterior îndreptată prin trecerea sumei în categoria debitelor T.V.A.

În ceea ce privește suma de 1.000.000 lei ROL, din actele și lucrările dosarului a rezultat că organul de control a considerat-o ca fiind nedeductibilă fiscal, întrucât înregistrarea acesteia în contabilitatea societății nu s-a făcut în baza unor documente jusitificative.

Tribunalul a considerat că „situația de lucrări” care a stat la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate îndeplinește condiția de document justificativ care să-i confere dreptul de deductibilitate fiscală.

Potrivit prevederilor art. 21 lit.f din Legea nr. 571/2003, reprezintă cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada operațiunii sau intrării în gestiune.

„Situația de lucrări” care a stat la baza înregistrării în contabilitate a sumei de 1.000.000 lei ROL, poate constitui un document jusitificativ, chiar dacă nu face parte din categoria formularelor tipizate cu regim special comune pe economie, cuprinse în H.G. nr. 831/1997, deoarece potrivit art. 6 (1) din Legea nr. 82/1991, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării lor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Ori, situația de lucrări purtând semnătura prestatorului și recepționarea beneficiarului, constituie un document netipizat care stă la baza înregistrării în contabilitate. De altfel, potrivit reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene aprobată de Ministerul Finanțelor prin Ordinul nr. 306/2002 pct.2.3 și 2.4, se precizează că, potrivit prevederilor art. 6 alin.2 din Legea nr. 82/1991, precum și a celorlalte prevederi legale, privind întocmirea și utilizarea formularelor comune și a celor cu regim special, utilizate în activitatea financiară și contabilă, orice operațiune economică se consemnează într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel, calitatea de document justificativ.

Documentele justificative sunt documentele primare, care probează legal operațiunea. Situația de lucrări îndeplinește condițiile de document justificativ, întrucât cuprinde toate elementele principale prevăzute de pct. 2.4 din Ordinul menționat, referitoare la denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul, numărul și data întocmirii acestuia, menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice, conținutul operațiunii, date cantitative și valoarea aferentă operațiunii, numele, prenumele, precum și semnătura persoanei care a întocmit, vizat sau aprobat.

Împotriva acestei sentințe, în termen legal, a declarat recurs pârâta D.G.F.P. Prahova, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În cuprinsul motivelor de recurs, s-a arătat că procedând de această manieră, prima instanță a încălcăt dispozițiile art.9 (7) lit.b din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit actului normativ invocat, majorările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile fiscale sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Consecința fiscală a considerării eronate a cheltuielilor nedeductibile ca deductibile a constat în diminuarea pierderii fiscale stabilite de către societate.

În ceea ce privește forța probantă a expertizei, potrivit Codului de procedură civilă, instanța nu este legată de concluziile acesteia, ea constituind numai elemente de convingere, lăsate la libera apreciere a judecătorului, ca toate mijloacele de probă. Indiferent însă de concluziile expertizei, instanța trebuia să-și motiveze părerea, ceea ce în spăta de față nu s-a întâmplat. Instanța de fond și-a însușit punctul de vedere al expertului, fără a-și motiva în fapt și în drept părerea.

De asemenea, instanța de fond nu a ținut seama de faptul că adresa intimatei-reclamante nr. ... a fost formulată în timpul controlului, respectiv după ce organele de control au sesizat că în mod eronat societatea a considerat suma de ... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente T.V.A., ca fiind nedeductibilă fiscal. Mai mult decât atât, adresa nr. ... a A.F.P. Ploiești a fost emisă după încheierea actului de control și ca urmare a solicitării SC ... , prin adresă nr.

Un aspect important în opinia recurentei, de care instanța de fond nu a ținut seama este acela că suma de ... lei a fost înregistrată pe cheltuieli în anul ..., dar nereflectată în declarația privind impozitul pe profit (la rândul ..., în anul ...). În același an, această sumă a fost stornată din cheltuieli, dar și din componenta analitică a cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente anului ..., astfel încât, societatea a ignorat în totalitate faptul că declarația privind impozitul pe profit din anul ... nu a reflectat corect nedeductibilitatea acestei cheltuieli.

În consecință, confundând noțiunea de cheltuială cu cea de decontare, societatea nu a reușit să intrepteze corect modul de calcul în cadrul declarațiilor anuale privind impozitul pe profit.

În urma acestei constatări, organul de control a majorat masa impozabilă a anului ..., cu suma de mai sus, conform prevederilor art. 9 (7) lit.b din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestei legi, cheltuielile nedeductibile sunt : b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorarate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale.

Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și /sau autorități străine, sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.

În mod eronat Tribunalul Prahova a considerat că situația de lucrări care a stat la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate îndeplinește condiția de document justificativ, care să-i confere dreptul de deductibilitate fiscală. Așa cum s-a

precizat în obiecțiunile depuse la raportul de expertiză, „situația de lucrări” nu întrunește calitatea de document justificativ deoarece : prezintă numeroase modificări și adăugiri, nu menționează numele și prenumele reprezentanților beneficiarului și prestatorului, nu poartă stampila beneficiarului.

Deși există modificări ale valorilor înscrise în situația de lucrări, nu sunt respectate prevederile lit.A pct. 5 din Ordinul nr.1850/2004, conform cărora „în documentele justificative și cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face în toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnatura persoanei care a întocmit corect documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii”.

Totodată, s-a menționat faptul că modificările au fost efectuate numai valoric, fără să se indice elementul care a concurat la modificarea acestuia; cantitatea și prețul unitar fiind elementele pe baza cărora au fost stabilite valorile fiecărei poziții înscrise în situația de lucrări.

Având în vedere textele de lege citate mai sus, rezultă fără putință de tăgadă, că situația de lucrări nu reprezintă document justificativ pentru înregistrare pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de ~~1.000.000,00 RON~~.

De asemenea, conform prevederilor art. 21(4) lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal : sunt cheltuieli nedeductibile „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Acste prevederi trebuie coroborate cu cele ale art. 155 care prevede că „(2) pentru livări de bunuri, factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare în care prestarea a fost efectuată”.

Ca urmare, societatea avea obligația să solicite prestatorului său, până cel mai târziu ~~15.07.2013~~, emiterea facturii fiscale pentru lucrările executate până la data de ~~15.07.2013~~.

Pe cale de consecință, se solicită admiterea recursului, modificarea în tot a sentinței atacate și pe fond respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Analizând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs în raport cu legislația incidentă în cauză, precum și actele și probele avute în vedere de instanța de fond, se constată că recursul este întemeiat pentru următoarele considerente:

Instanța de fond, în mod eronat, și-a motivat hotărârea numai pe concluziile raportului de expertiză, fără ca acestea să fie coroborate cu celelalte probe administrative, în raport cu legislația incidentă în cauză.

Procedând în această manieră au fost încălcate dispozițiile art. 9 pct.7 lit.b din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare de unde rezultă cu certitudine faptul că majorările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile fiscale sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

De asemenea instanța de fond nu a ținut cont de faptul că adresa intimatei reclamante nr. a fost formulată în timpul controlului, iar adresa nr. a A.F.P. Ploiești a fost emisă după încheierea actului de control de la SC SA

Un alt aspect important rezidă în aceea că instanța de fond nu a ținut seama că suma de lei ROL a fost înregistrată pe cheltuieli în anul 2009, dar nereflectată în declarația privind impozitul pe profit în anul 2009, ceea ce a determinat ca reclamanta să confundă noțiunea de cheltuială cu cea de decontare, nereușind să interpreze corect modul de calcul în cadrul declarațiilor anuale privind impozitul pe profit.

Se poate observa din procesul-verbal nr. întocmit de A.F.P. Ploiești că suma de lei ROL a fost înregistrată în mod corect de către reclamantă în contul „cheltuieli exceptionale” dar nu a fost luată în calcul la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2009 fiind considerată în mod nelegal deductibilă fiscală.

În atare situație, organul de control fiscal a majorat masa impozabilă a anului 2009 cu suma mai sus-amintită conform prevederilor art.9 pct.7 lit.b din Legea nr. privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, aspect neobservat în mod nejustificat de către instanța de fond.

Mai mult decât atât se poate sesiza faptul că suma de lei ROL a fost înregistrată în contabilitatea intimatei pe cheltuieli și nu în contul T.V.A. de plată, astfel că până la data de , în fișa de plătitor, suma respectivă figura la dobânzi T.V.A. și nu la debit.

De asemenea în mod nejustificat și eronat, instanța de fond a considerat că „situația de lucrări” care a stat la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate îndeplinește condiția de document justificativ, care să-i confere dreptul de deductibilitate fiscală.

Aceasta deoarece situația de lucrări prezintă numeroase modificări și adăugiri, nu menționează numele și prenumele reprezentanților beneficiarului și prestatorului, nu poartă stampila beneficiarului, și deși există modificări ale valorilor înscrise în situația de lucrări, nu sunt respectate dispozițiile lit.A pct.5 din Ordinul 1850/2004 al Ministerului Finanțelor, conform cărora „în documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări, sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea, sau file lipsă”. În acest sens, erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă, pe toate exemplarele respective, cu semnatura de confirmare de către persoana care a întocmit sau corectat documentul justificativ, menționându-se și data când s-au efectuat operațiunile.

Astfel, potrivit prevederilor art. 6 alin.2 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, completată prin O.G. nr. 61/2001, orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ, ținând seama și de prevederile cuprinse în H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, situația de lucrări în cauză nu putea fi luată în

considerare ca document justificativ pentru înregistrarea de cheltuieli deductibile fiscal a sumei de ROL.

De asemenea, conform prevederilor art. 21 alin.4 lit.f din Codul fiscal Legea nr. 571/2003, sunt cheltuieli nedeductibile, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ. În acest sens, societatea intimată avea obligația să solicite prestatorului până cel mai târziu la emisarea facturii fiscale pentru lucrările executate până la data de

Întrucât sentința atacată este nelegală și netemeinică, urmează a fi admis recursul, iar în baza art. 304 pct.7, 8 cu aplicarea art. 312 alin.2 și următoarele Cod pr.civilă, să se modifice în tot sentința atacată iar pe fond urmează a se constata netemeinicia acțiunii în contencios administrativ-fiscal formulată de intimata reclamantă, care va fi respinsă ca neîntemeiată.

Văzând că recursul este scutit de plata taxei judiciare de timbru,

Pentru aceste motive

În numele legii

DECIDE

Admite recursul declarat de părăta D.G.F.P. Prahova, cu sediul în Ploiești, str. Aurel Vlaicu, nr.22, jud. Prahova împotriva sentinței nr. din data de pronunțare de Tribunalul Prahova în contradictoriu cu reclamanta SC <redactare> cu sediul în <redactare>, str. <redactare>, nr. <redactare>, jud. Prahova.

Modifică în tot sentința și pe fond respinge acțiunea reclamantei SC

Irevocabilă .

Pronunțată în ședință publică, astăzi 13 martie 2007.

Președinte
Nitu Teodor

Judecători
Giurgiu Afrodita

Tănăsica Elena

Grefier
Crețu Georgiana Roxana

S. 64

Red. N.T. / C.G.R. -2ex./4.04.2007
Dosar fond nr. 2/CA/2006 Tribunalul Prahova
Jud. fond Gheorghescu Breazu Iosif

limits of criminal
and civil jurisdiction

(C)