

Dosar nr. /2009

Dosar nr.  
/2009  
ROMANIA

TRIBUNALUL  
SECTIA COMERCIALA §1 DE CONTENCIOS ADMINISTRATE

**SENTINTA Nr**  
**Sedinta publica de la**  
**2010**

**Completul compus din:**  
**PRESEDINTE -**  
**GREFIER-**

**Pe rol se afla** judecarea cauzei de contencios administrativ privind pe reclamanta SC SA, in contradictoriu cu parata DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE - STRUCTURA DE ADMINISTRARE FISCALA - ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA, avand ca obiect cerere de anulare act.

**La apelul nominal** facut in s,edinta publica, lipsa partile .

**Procedura legal mdeplinita.**

Dupa deschiderea dezbatelor s-a facut referatul cauzei de catre grefierul de sedinta, dupa care, mersul dezbatelor si sustinerile partilor au fost consemnate in incheierea de sedinta din data de 20lo care face parte integranta din prezenta sentinta pentru cand s-a amanat pronuntarea cauzei.

TRIBUNALUL

Deliberand asupra actiunii de fata , constata urmatoarele **Prin actiunea** inregistrata pe rolul Tribunalului , sectia comerciala de contencios-administrativ si fiscal, sub nr. .2009 , reclamanta S.C. SA, in contradictoriu cu parata Directia Generala a Finantelor Publice Structura de administrare fiscala, Activitatea de inspectie fiscala, solicita:

1. Admiterea actiunii in contencios administrativ formulata de subscrisa;
2. Anularea in tot a Deciziei de impunere nr. Din .2008 si pe cale de consecinta a Raportului de inspectie fiscala nr. .2008;

Anularea Deciziei nr 04.2009 prin care s-a solutionat I contestatia administrativa formulata de subscrisa;

4. Recunoas.terea cheltuielilor ca fiind deductibile fiscal s\_i, in consecinta, exonerarea de la plata sumei de lei compusa din: - suma de lei, reprezentand impozit stabilit suplimentar prin RIF nr

f—V

—J

.2008, cu motivarea greșita a organelor fiscale potrivit careia societatea a înregistrat pe cheltuieli diverse servicii de consultanță .pentru care

Dosar nr. /2009

nu a putut justifica prin documente realizarea efectivă a prestației și faptul că aceste cheltuieli sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile (impozit nedatort în suma de lei, majorări în suma de lei și penalități în suma de lei);

- suma de lei, impozit stabilit suplimentar prin RIF nr. .10.2008, cu motivarea greșită a organelor fiscale potrivit careia societatea a înregistrat pe cheltuieli diverse prestări de servicii pe baza unor documente (facturi) care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a constitui document justificativ și care nu conțin elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. 5 din Codul fiscal (impozit nedatort în suma de lei, majorări în suma de lei și penalități în suma lei);

5. Obligarea paratei la plata cheltuielilor de judecată constând în taxa de timbru și timbru judiciar, onorariu expert și onorariu avocat

**In motivarea** acțiunii arată că suma de lei a fost considerată greșit de organele de control ca fiind datorată de subscrisă, cu susținerea că s-au înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță pentru care nu s-a putut justifica că acestea au fost efectiv prestate și că sunt în scopul realizării de venituri impozabile.

La pagina 14 a Raportului de inspecție fiscală, organul de inspecție precizează: „Societatea a efectuat înregistrări în contabilitate constând în cheltuieli cu serviciile pentru care nu a putut justifica prin documente realizarea efectivă a prestației și faptul că aceste cheltuieli sunt realizate în scopul obținerii de venituri.”

Această constatare a organelor fiscale se referă la achiziționarea de către S.C S.A., în perioada supusă controlului, a serviciilor de consultanță conform contractului comercial nr. 1/01.06.2002 încheiat cu S.C S.R.L., precum și la achiziționarea prestațiilor constând în transport.

S-au invocat de către organele fiscale prevederile Art. 21 alin. 4 lit. f), art.21 alin.1, Art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal modificată și completată.

Ca atare, s-a considerat că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile ocazionate de achiziționarea de către S.C S.A., în perioada supusă controlului a serviciilor de consultanță, conform contractului comercial nr. 1/01.06.2002 încheiat cu S.C S.R.L., precum și la achiziționarea prestațiilor constând în transport deoarece:

documentele în baza cărora au fost înregistrate în contabilitate aceste cheltuieli nu sunt documente justificative;

nu s-a făcut dovada realizării efective a prestației;

nu s-a făcut dovada faptului că aceste cheltuieli sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile; a) Documentele justificative în baza cărora s-au înregistrat cheltuielile în

Dosar nr. /2009

contabilitate, reprezentate de Contractul nr.1 101.06.2002 precum și, facturile fiscale emise în baza acestuia, sunt documente justificative. Subscrisa le-am înregistrat corect în contabilitate.

Documentele justificative ale prestației efectuate constau în contractul nr. 1/01.06.2002, precum și în facturile fiscale emise în temeiul contractului.

Toate aceste documente au fost înregistrate în contabilitate și necontestate, de această dată, sub aspectul faptului că nu s-ar încadra în dispozițiile art. 155 alin. 5 Cod fiscal.

Ca atare, prin raportarea la prevederile art. 2 din Normele de aplicare a Ordinului nr. 1850/2004, dispoziții care conțin detalierea documentului justificativ prin lamurirea conținutului acestuia, rugăm instanța de judecată să observe că documentele reprezentate de Contractul încheiat și facturile emise în temeiul acestuia conțin toate elementele prevăzute de acest text de lege.

Expertiza contabilă efectuată în cauză a confirmat acest aspect, prin răspunsul la obiectivul nr. 4 expertul arătând că: „facturile fiscale înscrise în Anexa 1 la expertiza în sumă de lei sunt corecte, necontestate de organul fiscal, înregistrarea lor în contabilitate este corectă, facturile având calitatea de documente justificative în concordanță cu prevederile;

Legea 82/1991 art.6 republicată;

Legea 571/2003 art.155 alin.8.”

Prin răspunsul la obiectivul nr.5 expertul a arătat că facturile au fost înregistrate corect în contabilitate, au fost corect înscrise în jurnalele de cumpărări și în evidența contabilă, fiind raportate în decontul de TVA.

b) Serviciile de consultanță au fost efectiv prestate de către SC SRL subscrisei în calitate de beneficiar, conform prevederilor contractuale. Subscrisa am făcut dovada prestării efective a acestora

Dovada prestării efective a serviciilor de către dl. rezulta în primul rând din facturile emise de SC SRL către subscrisa, deoarece factura fiscală reprezintă o dovadă cu privire la existența raportului juridic în sensul executării operațiunii juridice care a format obiectul acestuia.

Chiar dacă, prin raportare la prevederile speciale cuprinse în Codul Fiscal, nu s-ar putea considera că facturile fiscale emise în baza contractului erau suficiente pentru a atesta prestarea de către SC SRL, prin dl. , a serviciilor de consultant<sup>^</sup> cuprinse în Contract, subscrisa am făcut dovada prin înscrisurile care au fost puse la dispoziția organelor de control, faptul că dl. a prestat efectiv serviciile societății noastre.

Astfel, au fost prezentate organelor de control mai multe rapoarte de activitate din anii 2005 și 2006,

Mai mult, faptul că dl. din partea S.C. S.R.L. a executat efectiv prestațiile la care s-a obligat prin contract, în perioada supusă controlului, rezulta din înscrisurile depuse la dosarul cauzei, reșectiv hotărârea Adunării Generale a Acționarilor din data de

Dosar nr. /2009

15.06.2002 prin care a fost numit director executiv cu atribuții din care rezulta clar ca acestea implica coordonarea tehnica și organizatorică a întregii producții. De menționat este faptul ca această hotărâre AGA nu a fost modificată ulterior, ceea ce, coroborat cu clauzele contractului de prestări servicii încheiat cu S.C. S.R.L., conduce la concluzia ca dl. a îndeplinit atribuțiile de director executiv prin intermediul acestei din urma societăți de consultanță, nefiind retribuit ca director direct de către S.C. S.A.

Prestarea efectivă a serviciilor de consultanță cuprinse în Contract rezulta și din: - dreptul de semnătură la banca pentru (a se vedea Hotărârea AGA din 2002, prin care dl. este împuternicit să reprezinte societatea în relațiile cu banca și „să realizeze orice operațiune bancară fără limită de sumă”), precum și din cuprinsul ordinelor de plată semnate de către dl. din care depunem atasate prezentei contestații o parte. acceptarea unor facturi ale furnizorilor de materii prime semnate, de asemenea, de către dl.

\* înscrierea, de către o serie de furnizori, a numelui drept destinatar al marfii, ceea ce semnifică faptul ca, față de terți, dl. apare

drept responsabil tehnic și managerial al S.C. SRL.

- acte de control întocmite de către autorități ale statului care consemnează

faptul ca dl. se comportă ca reprezentant al S.C.

S.R.L. (Proces verbal din control" de la Protecția Muncii din 24.01.2003).

Aceleși concluzii le-a reținut și expertul numit în cauză, care, prin răspunsul la obiectivul nr. 6, 7 și 8 a arătat ca serviciile de consultanță au fost efectiv prestate prin raportarea la documentele puse la dispoziție, cuprinse la pag. 9 din raport.

Ca atare, prin raportarea la prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul Fiscal nu se poate reține în niciun caz faptul ca SC SRL nu a prestat efectiv serviciile asumate prin contract.

Mai mult, o asemenea reținere este și complet ilogică din moment ce subscrișa am desfășurat neîntrerupt activitate la unitatea de producție, iar organele fiscale au recunoscut ca fiind deductibile cheltuielile aferente facturilor anterioare cât și ulterioare emise în baza aceluiași contract în discuție.

Or, în lipsa acestor rapoarte, existau suficiente alte documente prin care să se concluzioneze ca serviciile de consultanță au fost efectiv executate, aceste documente fiind puse la dispoziția controlului.

Prin plata facturilor de către subscrișa s-a certificat faptul ca SC SRL a efectuat prestațiile la care s-a obligat prin contractul încheiat.

în consecință, considera ca atât în timpul controlului cât și ulterior acestuia, în prezentul dosar, subscrișa am produs dovada clară a prestării efective a serviciilor de consultanță cuprinse în contract, în contra susținerilor organelor fiscale.

De altfel, după cum a arătat și în Actiunea introductivă, și după cum corect a reținut și expertul la Concluzii - pag.13 pct.5, organele fiscale au făcut o interpretare greșită a prevederilor legale din moment ce au concluzionat ca în lipsa raportului de activitate cheltuielile nu sunt

deductibile, prin incalcarea art.21 Cod Fiscal deoarece acest articol prevede posibilitatea dovedirii realitatii operatiunilor prin orice in scris.

Dupa cum a aratat, și dupa cum se poate și desprinde logic din faptul ca societatea nu și-a intrerupt activitatea, Dl. a fost in unitate in anul 2004 si a exercitat efectiv prestatiile conform Contractului nr.1 /2002. c) Serviciile de consultanta au fost prestate in vederea obtinerii de venituri impozabile. DGFP a recunoscut implicit acest fapt

As,a cum a aratat si in actiunea introductiva, societatea are incheiat cu S.R.L. (furnizorul de pe aceste facturi de consultanta) un „Contract de consultanta si asistenta pentru productie” nr. 1 din 01.06.2002, durata acestui contract fiind de 4 ani de la data semnarii (01.06.2002 -01.06.2006) si prelungit, ulterior.

Aceste servicii de consultanta au fost utilizate in folosul direct al societatii societatii(asigurarea unui management competent in acest domeniu nou pentru economia romaneasca a vremii), fapt necontestat de organele de control, si nu in interesul privat al actionarilor sau al unor terte persoane.

In cuprinsul contractului sunt prevazute activitati specifice pe care domnul trebuia sa le presteze subscrisei societati comerciale, activitati pe care numai acesta putea sa le realizeze avand in vedere pregatirea sa profesionala.

Avand in vedere obiectul de activitate nou pentru piata romaneasca („prelucrarea deseurilor materiale plastice si valorificarea lor pe piata interna si intracomunitara”) și lipsa de personal pregatit corespunzator in domeniu, apreciem ca necesitatea acestor servicii este indubitabila.

De altfel, inasași organele fiscale au retinut utilitatea prestarii serviciilor de consultanta subscrisei de catre SC SRL din moment ce incepand cu anul 2002 și pana in anul 2006 au recunoscut toate cheltuielile ca fiind deductibile, mai putin cele care fac obiectul litigiului de fata.

Ca atare, dupa cum corect retine si expertul la pag.14.pct.7 din Raport, nu se poate retine ca in anul 2004 prestarea serviciilor de consultanta nu era necesara, prin raportarea la obiectul de activitate al subscrisei, dar acesta a fost necesara atat anterior cat si ulterior.

Considera ca s-a probat utilitatea prestarii serviciilor de consultanta, utilitatea fiind recunoscuta inclusiv de catre organele fiscale.

Avand in vedere ca au fost indeplinite conditiile legale, prevazute de art. 21 alin.4 Cod Fiscal, subscrisea proband faptul ca am efectuat aceste cheltuieli in vederea realizarii de venituri impozabile, consideram ca si raportat la acest aspect organele fiscale au procedat nelegal si abuziv nerecunoscand dreptul de deducere al subscrisei.

Dosar nr. /2009

II. Suma de lei lei a fost considerata gres.it de organele de control ca fiind datorata de subscrisea, cu sustinerea ca societatea a inregistrat pe cheltuieli diverse prestari de servicii pe baza unor documente (facturi) care nu mdeplinesc conditiile legale pentru a constitui document justificativ și care nu contin elementele obligatorii prevazute de art. 155 alin. 5 din Codul fiscal

La pagina 13 a Raportului de inspectie fiscal a nr. .2008 organul de control precizeaza „Prezenta inspectie fiscala a constatat ca S.C. SA in perioada supusa controlului a inregistrat cheltuieli pe baza unor documente justificative care nu indeplinesc conditiile legale pentru a constitui documente justificative.”

Temeiul legal invocat de organul fiscal in refuzul deductibilitatii cheltuielilor este reprezentat de:

>Art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal modificata s.i completata

>Art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata și completata >Art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata

Potrivit art. 21 alin. 4 lit. f) „cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor” nu sunt deductibile.

Potrivit normelor de aplicare a art. 21 alin. 4 lit. f) inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic și sistematic, pe baza inscrisurilor care dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care 1-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare ” (pet. 44).

Se observa ca textul de lege, in speta art. 21 alin. 4 lit. f) impune conditia existentei unui document justificativ cu scopul de a face dovada efectuarii operatiunii, așadar impune indeplinirea unei conditii de forma pentru a dovedi scopul urmarit, respectiv efectuarea operatiunii.

As.adar nu este suficient documentul justificativ ci este necesar ca acesta sa probeze intrarea in gestiune sau efectuarea (realitatea) operatiunii, in cazul inregistrarii in contabilitate a unor servicii prestate sau lucrari executate in favoarea contribuabilului analizat.

In ceea ce prives.te indeplinirea conditiei de forma, respectiv existenta documentului justificativ, pet. 44 normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. 4 lit. f) atunci cand se refera la documentul justificativ fac trimitere la dispozitiile Legii contabilitatii nr. 82/1991 care definesc la art. 6 semnificatia acestui termen.

Astfel, potrivit art. 6 din Legea nr. 82/1991 a contabilitatii "orice operatiune economico- financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un

Dosar nr. /2009

document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

Punerea in aplicare a dispozitiilor din Legea contabilitatii s-a facut prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele s.i formularele fmnciar contabile (valabil in perioada controlata 01.04.2004-30.06.2008) care in Anexa nr. 1- Norme metodologice din 14 decembrie 2004 de intocmire s,i utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiara s,i contabila precizeaza la art. 1 ca "Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii, consemneaza operatiunile economico-fmnciare, in momentul efectuării

lor, in documente justificative, pe baza carora se fac mregistrari in jurnale, fis.e s.i alte documente contabile, dupa caz."

Veritabila defmitie a documentului justificativ prin detalierea elementelor pe care trebuie sa le cuprinda o regasim in Ordinul nr. 1850/2004 privind registrele si formularele fmanciar - contabile, mai precis in Anexa nr. 1 la acest Ordin care incorporeaza normele metodoiogice din 14 decembrie 2004 de intocmire Şi utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara Şi contabila.

Astfel, art. 2 din aceste norme precizeaza:

„Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale: denumirea documentului; denumirea si, dupa caz, sediul unitatii care intocmeste documentul; numarul documentului si data intocmirii acestuia; mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-fmanciare (cand este cazul); continutul operatiunii economico-fmanciare si, atunci cand este necesar, temeiul legal al efectuarii acesteia; datele cantitative Şi valorice aferente operatiunii economico-fmanciare efectuate; numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-fmanciare, ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv Şi ale persoanelor in drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz; alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operajiunilor efectuate. Documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informativ prevazute de normele legale in vigoare "

As.a dupa cum Onorata Instanta va binevoi sa constate din facturile anexate prezentei actiuni si a caror deductibilitate a fost refuzata de organul fiscal, toate elementele documentului justificativ prevazute la art. 2 din normele metodoiogice de aplicare a Ordinului nr. 1850/2004 sunt indeplinite;

<sup>f.</sup> In mod nejustificat, organul de control invoca drept temei de drept pentru a reruza deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit dispozitiile art. 155 alin. 5 Cod fiscal.

Dosar nr. /2009

Reamintim faptul ca aceste dispozitii reglementeaza elementele obligatorii ale facturii in contextul deductibilitatii din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata si nu au nici o incidenta asupra deductibilitatii cheltuielii din punctul de vedere al impozitului pe profit.

Acest fapt rezulta si din sistematizarea Codului fiscal; astfel, art. 21, ce reglementeaza cheltuielile prin stabilirea conditiilor in care pot fi considerate deductibile, este cuprins in cadrul Titlului 11 Cod fiscal „Impozitul pe profit", iar articolul 155 alin. 5, ce reglementeaza factura prin specificarea elementelor obligatorii ce trebuie sa le cuprinda, este asezat in cadrul titlului VI Cod fiscal „Taxa pe valoarea adaugata".

De altfel, aceste elemente obligatorii ale facturii sunt instituite in contextul asigurarii deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata, marea

majoritate a acestora (avem in vedere un numar de 14 elemente obligatorii) instituind elemente de siguranta pentru a asigura deductibilitatea din punctul de vedere al TVA (de ex., codul de inregistrare in scopuri de TVA).

Asadar, Codul fiscal stabileste in mod expres conditiile in care o cheltuiala este considerata deductibila pentru stabilirea profitului impozabil, iar separat conditiile in care taxa pe valoarea adaugata este considerata deductibila.

Aceasta abordare este in consonanta cu principiul interpretarii stricte a normelor fiscale prevazut la art. 13 Cod procedura fiscala, potrivit caruia: „Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege. " A admite interpretarea contrara prin extragerea unei norme din contextul alocat de legiuitor si extinderea ei altor circumstante si imprejurari, ar semnifica o extindere artificiala a vointei legiuitorului, fapt nepermis de criteriile de interpretare a normelor fiscale.

Mai mult, legiuitorul Codului fiscal a definit in mod expres in Titlul 1 la art. 7 notiunile cu aplicabilitate generala, iar oridecateori a conferit unui anumit termen o semnificatie aparte, acest lucru s-a realizat limitat la situatia avuta in vedere ( de ex. factura cu elementele prevazute la art. 155 alin. 5 se aplica doar in contextul deductibilitatii taxei pe valoare adaugata). Daca acceptam extinderea semnificatiei unei norme altor situatii decat cele expres reglementate ar insemna spre exemplu ca putem aplica dispozitiile Titlului II (Impozitul pe profit) situatiilor din Titlul III (Impozitul pe venit) ceea ce ar conduce nu numai la o aplicare irationala a normelor textelor fiscale ci, mai mult, la una absurda.

Asadar, articolul 21 alin. 4 lit. f) statueaza imperativ ca sunt nedeductibile cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ.

Aprecierea calitatii de document justificativ se face, firesc, prin raportare la dispozitiile Legii nr. 82/1991 a contabilitatii care trimite la randul ei la dispozitiile Ordinului nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar contabile.

Dosar nr. 2009

Ori de cateori legiuitorul a impus conditii suplimentare prin norme speciale s.i numai in cadrul operatiunii vizate, de exemplu, codul de inregistrare in scopuri de TVA, a precizat acest lucru in mod expres. Astfel, in materie de deductibilitate a taxei pe valoare adaugata, intr-adevar este necesar ca factura sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 155 alin. 5. Dar aceasta conditie nu vizeaza insa și impozitul pe profit, deoarece factura cu elementele prevazute la art. 2 din normele metodologice de aplicare a Ordinului nr. 1850/2004 poate fi utilizata in relatiile, spre exemplu, dintre doua persoane nelnregistrate in scopuri de TVA sau in care numai unul dintre partenerii contractuali este inregistrat in scopuri de TVA. Admiterea interpretarii contrarii ar conduce la o solutie absurda și anume aceea potrivit careia pentru deductibilitatea cheltuielii din punctul de vedere al impozitului pe profit prin impunerea ca factura sa indeplineasca toate elementele prevazute la art. 155 alin. 5, ar insemna practic ca



persoanele neinregistrate in scopuri de TVA sa nu beneficieze niciodata din punctul de vedere al impozitului pe profit de deductibilitatea cheltuielii inregistrata intr-o factura in care nu s-a precizat codul de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata pentru simplul motiv ca, nefiind inregistrata in scopuri de TVA, era in imposibilitate obiectiva de a inscrie pe factura un element inexistent.

Organul fiscal mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala la pagina 13 "aceste cheltuieli au fost constatate și analizate si cu ocazia inspectiilor fiscale efectuate in vederea solutionarii cererilor de rambursare TVA, prin RIF nr. 3696/18.09.2007, TVA aferenta fiind considerata nedeductibila, nefiind admisa la rambursare.

Societatea a depus contestatie in acest sens care a fost respinsa de Serviciul Solutionare Contestatii ca neintemeiata fiind emisa decizia nr. 845/245 din 14.12.2007, ramasa definitiva."<sup>1</sup> Practic, prin incalcarea obligatiilor impuse de C.pr. fisc. de a stabili starea fiscala a contribuabilului, fara a depune un minim de efort pentru a verifica deductibilitatea cheltuielii din punctul de vedere al impozitului pe profit, organul de control reia inspectia realizata prin RIF nr. 3696/18.09.2007 (care a vizat taxa pe valoarea adaugata), de aceasta data asupra impozitului pe profit, inasa fara a analiza intreaga situatie de fapt, pentru ca apoi sa reitereze argumente de nedeductibilitate din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Din aceasta perspectiva, urmarind dispozitiile Capitolului 111 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 - republicata, privind Codul de procedura fiscala observam ca legiuitorul a stabilit in mod clar principiile generale de conduita ale organului fiscal in administrarea impozitelor, taxelor și contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Din analiza acestor dispozitii legale rezulta obligatia organelor fiscale de a adopta solutia admisa de lege atunci cand abordeaza situatia fiscala a contribuabilului. Aceasta impune luarea in considerare a textelor legale aplicabile situatiei faptice a contribuabilului, iar nu adoptarea de solutii absurde

Dosar nr. 2009

prin aplicarea unor texte legale neincidente, prin incalcarea atat a normelor materiale fiscale cat s,i a celor procedurale fiscale.

Un pricipiu de maxima importanta ce ar trebui sa calauzeasca relatiile dintre contribuabil s.i administratia fiscala este eel consacrat in art. 12 Cod proc. fisc. "relatiile dintre contribuabili s.i organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna -credinta, in scopul atingerii cerintelor legii", respectiv principiul bunei-credinte.

Constitujia descrie buna credinfa ca fiind obligatia subiectelor de drept de a respecta limitele materiale si juridice ale drepturilor lor, astfel meat sa fie preintampinata o exercitare abuziva a drepturilor.

Din aceasta perspectiva, conduita organului fiscal apare ca o exercitare abuziva a drepturilor de control confente de lege prin extinderea nejustificata a normelor legale in realizarea obiectivului

*extinderii nejustificate a asietei bugetare.*

*Daca ne raportam la eel de-al treilea temei legal invocat de organele de control In retuzul deductibilitatii cheltuielilor sj anume, art. 21 alin. 1 Cod fiscal potrivit caruia "pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare", din analiza cheltuielilor efectuate cu bunurile achizitionate și prin raportare la obiectul de activitate al societatii, rezulta ca acesta conditie este Tndeplinita prima facie.*

*Astfel, din coroborarea produselor achizitionate s.i prevazute in facturile anexate refuzate de la deductibilitate (deșeuri PE, folie balotata, deseuri din poliamida, deseuri din ABS) cu obiectul de activitate al subscrisei - recuperarea deșeurilor și resturilor nemetalice reciclabile, cod caen 3720 rezulta legatura de cauzalitatea intre cheltuielile efectuate "in scopul realizarii de venituri impozabile". Organul de control, reuseste sa stabileasca prin faptul invocarii unui temei legal gres.it care nu are legatura cu scopul analizei (art. 155 alin. 5 Cod fiscal) prezumtia potrivit careia cheltuielile nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fapt contrazis de situatia factica "verificata" cu ocazia efectuarii controlului fiscal.*

*Reclamanta a depus concluzii prin care solicita admiterea actiunii in contencios administrativ, asa cum a fost formulata si precizata, pentru urmatoarele considerente:*

*a) Cheltuielile cu serviciile de consultanta prestate de SC SRL sunt deductibile fiscal, iar suma de lei este nedatorata de subscrisa din urmatoarele considerente:*

*Subscrisa detine documente justificative cu privire la prestarea serviciilor de consultanta, constand in Contract s.i facturi fiind indeplinite conditiile art.21 alin.4 lit.m), art. 155 alin.8 Cod Fiscal- dupa cum corect a retinut expertul m Raportul de expertiza - pag.13 pet.5;*

*Subscrisa a inregistrat corect in contabilitate aceste facturi fiscale- dupa cum corect a retinut expertul in Raportul de expertiza - pag.13 pet.5;*

*Serviciile cuprinse in facturile pentru care organele de control nu au recunoscut dreptul de deducere au fost efectiv prestate- dupa cum rezulta din documentele depuse in probatiune si dupa cum si expertul corect a constatat- pag.7 lit.A, pag.10, pag.13 pct.5 si 6 din Raportul de expertiza;*

*Serviciile cuprinse in facturile pentru care organele de control nu au recunoscut dreptul de deducere au fost prestate in vederea obtinerii de venituri impozabile-dupa cum s-a recunoscut implicit si de catre DGFP si dupa cum si expertul corect a constatat- pag.8 lit.B, pag.11,12, 14 pct.7 din Raportul de expertiza;*

*Nu sunt incidente prevederile art. 21 alin.4 lit.f Cod Fiscal invocate de catre DGFP cheltuielile inregistrate de subscrisa fiind deductibile fiscal, iar suma mentionata nedatorata;*

*b)Cheltuielile cu diverse prestari de servicii, pe baza unor documente (facturi) pentru care organele fiscale au considerat ca nu sunt deductibile din moment ce nu cotin elementele obligatorii prevazute de art. 155 alin. 5 din Codul fiscal,*

sunt deductibile fiscal iar suma de                    lei este nedatorata de subscrisa din urmatoarele considerente:

facturile fiscale invocate indeplinesc toate conditiile impuse de art.2 din Ordinul nr. 1850/2004, care defmeste documentul justificativ;

dispozitiile art. 155 alin.5 Cod Fiscal sunt inaplicabile din moment ce aceste conditii vizeaza deductibilitatea TVA si nu a impozitului pe profit;

cheltuielile cuprinse in facturile in cauza sunt cheltuieli in vederea realizarii de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 Cod Fiscal;

expertul a considerat gresit, prin raportarea la raspunsul de la obiectivele 1-3, ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, iar suma de                    lei este datorata de subscrisa. in drept, prevederile legale invocate; Anexam:

dovada achitarii onorariului de avocat;

dovada achitarii onorariului expertului desemnat in cauza;

Parata prin intampinarea a solicitat respingerea actiunii

**Din actele si lucrarile aflat o la dosar, instanta retine urmatoarele :**

Analizand contestatia formulata prin prisma motivelor invocate, instanta urmeaza sa constate ca aceasta este neatemeiata dupa cum urmeaza.

Prin raportul de inspectie fiscala nr.                    .10.2008, a carui anulare in parte se solicita , intimata a avut ca obiectiv, printre altele, si verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.04.2004 - 30.06.2008.

Organul de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.                    a constatat ca reclamanta a inregistrat in contabilitate in perioada supusa verificarii atat cheltuieli pe baza unor dncumeate^care nu indeplinesc conditiile legale\_pentru\_\_a fi documente justificative, cat si cheltuieli constand in servicii pentru care nu a putut justifica prin documente realizarea efectiva a prestatiei si faptul ca aceste

1!

**Dosar nr.                    /2009**

cheltuieli sunt realizate in scopul obtinerii de venituri. Aceste cheltuieli sunt in suma totala de                    lei, compusa din suma de                    lei (constatata prin R.I.F. nr.                    .2007) + suma de                    lei (constatata prin R.I.F. nr.                    .2008 si R.I.F. nr.                    04.2008).

Cheltuilile in suma to.tala...de                    lei s-a diminuat in mod gres.it de catre reclamanta baza impppzabila pentru stabilirea impozitului pe profit datorat. In aceste conditii, prin emiterea Deciziei de impunere nr. 10.                    pentru aceste cheltuieli nedeductibile organul de inspectie fiscala a calculat in mod corect si legal impozit pe profit in suma de                    lei. Iar pentru nevirarea acestui impozit pe profit, au fost calculate accesorii in suma totala de                    lei, compusa din majorari de intarziere in suma de                    lei si penalitati de intarziere in suma de                    lei.

Referitor la cheltuielile inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi documente justificative in suma de                    lei, instanta retine ca(anteri(fr acestei inspectii fiscale finalizata prin emiterea Deciziei de impuneri~nr                    10.2008, reclamanta a mai fost supusa verificarii in vederea solutionarii cererilor de rambursare T.V.A., iar ca urmare a inspectiei fiscale finalizata prin R.I.F. nr.                    .09.2007 privind rambursarea T.V.A. au fost constatate cheltuieli

inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi documente justificative in suma totala de lei (compusa din: lei lei + lei), cheltuieli prezentate in R.I.F. nr .2007 (stabilite pentru trim. II, III si IV 2004).

Prin urmare, T.V.A. aferenta acestor cheltuieli a fost considerata de organele de inspectie fiscala nedeductibila si neadmisa la rambursare.

Se retine ca pentru acest capat de cerere a fost depusa contestatie in procedura prealabila la D.G.F.P. Timis, - Biroul Solutionare Contestatii, cale de atac ce a fost respinsa emitandu-se Decizia nr. .12.2007, ramasa definitiva.

In urma constatarilor inscrise in actul de control intocmit anterior privind T.V.A.. organul de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala nr. .10.2008 a recalculat cu suma de lei baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe profit.

Referitor la cheltuielile constand in servicii, pentru care reclamanta nu a putut justifica prin documente realizarea efectiva a prestatiei si faptul ca aceste cheltuieli sunt realizate in scopul obtinerii de venituri, in suma totala lei, instanta retine ca in Raportul de inspectie Fiscala nr. 04.2008 intocmit pe linie de T.V.A. au fost stabilite cheltuieli constand in servicii pentru care nu s-a putut justifica realizarea efectiva a prestatiei inscrise in urmatoarele facturi:

factura fiscala nr.	lei, fara T.V.A.;
factura fiscala nr.	.2008, in valoare de lei, fara T.V.A.;
factura fiscala nr	.2008, in valoare de lei, fara T.V.A.

12

Dosar nr. 2009

**In Raportul de inspectie fiscala nr. .2008 intocmit pe linie de T.V.A. au fost stabilite cheltuieli constand in servicii pentru care nu s-a putut justifica realizarea efectiva a prestatiei inscrise in urmatoarele facturi:**

factura fiscala nr.	.03.2008, in valoare de lei, fara T.V.A.;
factura fiscala nr.	/06.03.2008, in valoare de lei, fara T.V.A.;
factura fiscala nr.	.03.2008, in valoare de lei, fara T.V.A.

T.V.A. aferenta cheltuielilor in suma totala de lei ( lei + 0 lei + lei) a fost considerata de organele de inspectie fiscala nedeductibila si neadmisa la rambursare.

Ca urmare a constatarilor inscrise in actele de inspectie fiscala incheiate anterior pe linie de T.V.A.. organul de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala nr. .10.2008 a recalculat cu suma de lei baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe profit.

Prin urmare , in speta constatarile organului de inspectie fiscala referitoare la caracterul nedeductibil al cheltuielilor in suma totala de stabilite prin R.I.F. nr. .09. nr 042008\_'si /25.04.2008, nu au fost contestate de reclamanta.

Fata de starea '3e fapt retriruita mai sus si care rezulta din piesele dosarului reclamanta a incalcat urmatoarele dispozitii legale:

**art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003: "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. "**

**art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003: "(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate (...)."**

**art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003: "(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii(...)."**

**art. 155 alin. 5 lit. c din Legea nr. 571/2003: "Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: (..) c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura; (...)"**

**Cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii, Tribunalul retine si Decizia nr. \_\_\_\_\_ pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile \_\_\_\_\_ potrivit art.32Fa ~ din Codul de procedura civila, prin care a fost admis recursul in interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe langa inalta Curte de Casatie si Justitie, stabilindu-se ca in aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. 4 lit. f) si ale art. 145 alin. 8 lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale**

13

Dosar nr. \_\_\_\_\_ /2009

**art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata potrivit careia "Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea T. V.A,"**

**In ce priveste accesoriile impozitului pe profit in suma totala de \_\_\_\_\_ lei, compusa din majorari de intarziere in suma de \_\_\_\_\_ lei si penalitati de intarziere in suma de \_\_\_\_\_ lei, instanta urmeaza sa retine ca acestea au fost stabilite in mod corect de catre organul de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art\_1\_19\_\_ din O.G. nr. 92/2003 potrivit caruia,, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere "**

**De asemenea potrivit art. 120 alin. 1: "Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv".**

**In ce priveste penalitatile de intarziere, acestea au fost calculate in baza prevederilor art. 120 din Codul de procedura fiscala, pentru perioada in care reclamanta datora penalitati inaintea abrogarii acestui text de lege: "Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de**

0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv."

Prin urmare in baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala .10.2008 a fost emisa Decizia de impunere nr .10.2008, luand in considerare cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei organul de inspectie fiscala a recalculat baza impozabila si a stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de lei, iar pe cale de consecinta, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe profit -majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei, pentru perioada 26.07.2004 -25.10.2008.

Pentru motivele aratate mai sus Tribunalul in temeiul art 218 pet 2 din legea OG 92/2003 rap la art 10 din legea 554/2004 va respinge ca neatemeiata actiunea formulata.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,  
IN NUMELE LEGII  
HOTARASTE**

**Respinge actiunea formulata de catre reclamanta SC SA cu sediul in loc. str. Principala nr. 1 jud. , cu sediul profesional ales la din , Piata , in contradictoriu cu parata DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE , STRUCTURA DE ADMINISTRARE**

Dosar nr. 2009

14

**FISCALA - ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA, cu sediul in nr avand ca obiect cerere de anulare act. Cu recurs in 15 zile de la comunicare . Pronuntata in Sedinta publica de la 02 Iunie 2010**

**PRESEDINTE**







