

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL COVASNA**

DECIZIA nr. -/2008

privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. X S.R.L.,
cu sediul in sat -- , str. -- , nr. -- , jud.Covasna inregistrata la
Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii
sub nr. -/2008.

Directia Generala a Finantelor Publice Covasna a fost sesizata de, Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. -/2008, inregistrata la D.G.F.P. Covasna sub nr. -/2008, asupra contestatiei formulate de S.C. X S.R.L., inregistrata la D.G.F.P. Covasna-Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. -/2008.

Obiectul contestatiei il constituie: Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/2008 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -/2008, act administrativ fiscal emis de catre organele de control din cadrul Administratiei Financiare pentru Contribuabili Mijlocii, prin care s-a stabilit in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de ?? lei reprezentand: impozit pe profit in suma de ?? lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ?? lei, TVA in valoare de ?? lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ??.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, la organul emitent al actului constestat.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Covasna este competenta, prin Compartimentul de solutionare a contestatiilor, sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Prin contestatia formulata de S.C. X S.R.L. se solicita anulara totala a Deciziei de impunere nr. -/2008, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata datorate bugetului general consolidat in suma ?? lei, in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala nr. -/2008.

In motivarea contestatiei contestatoarea critica modalitate de intocmire a Deciziei de impunere nr. -/2008 in sensul ca temeiul de drept indicat pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare nu reflecta motivul de fapt, motiv pentru care aceasta nu corespunde prevederilor OMEF nr. 1046/2007 privind mentionarea detailata si in clar a incadrarii faptei constatate si precizarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Totdata in cuprinsul Deciziei de impunere nr. -/2008 se mentioneaza ca anexarea Raportului de inspectie fiscala care impreuna cu anexele, contine ?? de file iar contestatoarei i-au fost comunicate doar ?? file.

Privind primul capat de cerere referitor la constatările facute de organele de inspectie fiscala privind impozitul pe profit se arata faptul ca prin Decizia de impunere nr. -/2008 este indicat temeiul de drept pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003.

Se mai arata faptul ca organul de control in mod eronat in cuprinsul reportului de inspectie fiscala a stabilit ca facturile -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 nu indeplinesc conditiile pentru a fi considerate document justificativ intrucat aceste constatari contravin prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991R si H.G. nr. 44/2004. Totodata se arata ca actele normative enumerate nu fac referire la efectele fiscale ale documentelor justificative ci doar la forma lor, iar aprecierea organelor de control sunt in contradictie cu prevederile art. 1, art. 24 art. 155 si art. 298 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare pana la 25.07.2005.

Fata de punctul de vedere a organului fiscal care isi sustine constatările si pe Decizia nr. -/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie se arata ca in cauza opereaza principiul de drept "tempus regit actum" potrivit careia un act juridic se incheie in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data intocmirii lui. Astfel respectand acest principiu contestatoarea sustine ca facturile -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 sunt inregistrate in contabilitate conform prevederilor legale la datele respective.

Referitor la cheltuielile inregistrate de societate cu combustibili, contestatoarea arata ca organul de control le-a considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal deoarece in perioada 2005 si 2008 societatea nu a detinut nici un mijloc fix si documente justificative care sa ateste consumul de carburanti precizand ca temei legal dispozitiile art. 21 pct. 4 alin. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Contrar celor constatate de organele de control contestatoarea arata ca a inregistrat respectivele cheltuieli cu combustibilii in baza documentelor justificative respectiv bonuri fiscale, ordine de deplasare si foi de parcurs cu respectarea dispozitiilor OMFP nr. 1714/2005 si se anexeaza contestatiei in

acest sens si un Contract de comodat fara numar din 2005 incheiat intre S.C. X S.R.L. si SC Y SRL avand ca obiect punerea la dispozitie cu titlu garatuit a autoturismelor marca Citroen cu nr. De inmatriculare -- , -- si --.

Privind al doilea capat de cerere referitor la constatările privind TVA contestatoarea arata faptul ca organul de control a stabilit ca si nedeductibila suma de ?? aferenta facturilor -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 pentru nerespectarea art. 3 pct. 4 din OMFP nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor HG nr. 831/1997 si a mentioat ca temei legal prevederile art. 145 pct. 8 si 9 din Legea 571/2003 coroborat cu cele dispuse de Inalta Curte de Justitie si Casatie prin Decizia nr. -/2007.

Contrar celor retinute de organele de control se arata ca Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a intrat in vigoare la data de 26.12.2003 ulterior OMFP nr. 29/2003 iar dispozitiile art. 1 alin 3 din lege potrivit careia citam: *“În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”* iar dispozitiile Codului fiscal se prevaleaza prevederilor OMFP-ului, sens in care facturile -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 corespund prevederilor legale la data inregistrarii lor si sunt deductibile potrivit dispozitiilor art. 145 pct. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la suma de ?? reprezentand TVA considerata nedeductibila fiscal aferent conumului de combustibil contestatoarea sustine ca costatarea este nelegala intrucat societatea a respectat prevederile OMFP nr. 1714/2005.

Totodata se mai arata ca dispozitiile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal invocate in Raportul de inspectie fiscala nr. -/2008 si Decizia de impunere nr. -/2008 nu se supune principiului de drept “tempus regit actum”, deoarece acesta prevedere a intrat in vigoare prin Legea nr. 343/2006 pentru modificarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si se aplica cu data de 01.01.2007.

Fata de cele aratate referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala privind nedeductibilitatea sumei de ?? lei se arata faptul ca constatatarea este nedocumentata pentru perioada verificata intrucat societatea a inregistrat TVA aferent consumului de combustibil in suma de ?? lei cu documente justificative si cu respectarea prevederilor legale la momentul inregistrarii.

Privind majorarile de intarziere calculate la impozitul pe profit si TVA se solicita anularea acestora avand in vedere dispozitiile art. 47 din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedura fiscala.

II. Organele de control din cadrul Administratiei Financiare pentru Contribuabili Mijlocii, au efectuat o inspectie fiscala generala la S.C. X S.R.L., in temeiul Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, al HG nr. 44/06.02.2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, al OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, inspectie in urma careia s-a

intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. 106/22.04.2008 in baza careia sa emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/2008.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/2008 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -/2008, act administrativ fiscal emis de catre organele de control din cadrul Administratiei Financiare pentru Contribuabili Mijlocii, s-a stabilit in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de ?? lei reprezentand: impozit pe profit in suma de ?? lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ?? lei, TVA in valoare de ?? lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ??.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, sustinerile si dovada petentei si prevederile legale in vigoare pe perioada controlului se retin urmatoarele:

In fapt, se retine faptul ca prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/2008 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -/2008 incheiat de organele de control din cadrul Administratiei Financiare pentru Contribuabili Mijlocii, contestat de S.C. X S.R.L., s-a stabilit in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de ?? lei reprezentand: impozit pe profit in suma de ?? lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ?? lei, TVA in valoare de ?? lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ??.

Referitor la impozitul pe profit organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna 2005 societatea a inregistrat in evidenta contabila, respectiv pe contul de cheltuieli privind alte materiale consumabile - -- suma de ?? lei in baza facturii fiscale seria -- nr. -/2005 si suma de ?? lei in baza facturii fiscale seria -- nr. -/2005 emisa de SC Y SRL, pe care este mentionat ca reprezinta "servicii, drept folosinta marca". Totdata sa mai constatat faptul ca din anul 2006 contestatoarea desfasurand aceeasi activitate ca si in perioada 2005, nu a mai incheiat contracte si nu a emis facturi cu privire la "servicii, drept folosinta marca", desi cifra de afaceri este in crestere fata de 2005, situatie in care s-a stabilit ca nu se motiveaza necesitatea ca aceste cheltuieli sa duca la o crestere a cifrei de afaceri, si ca veniturile realizate au inglobat aceste cheltuieli.

In urma controlului efectuat organul de control a constatat ca pe facturile fiscale seria -- nr. -/2005 si seria -- nr. -/2005 nu s-a mentionat in mod expres numarul si data contractului, motiv pentru care acestea nu indeplinesc conditiile pentru a fi considerate documente justificative, conform prevederilor art. 6, alin. 2 din Legea 82/1991 - Legea contabilitatii prin incalcarea prevederilor art. 3 pct. 4 din Ordinul 29/2003 "privind aplicarea prevederilor HG 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora" pe facturile fiscale "*pentru prestari de servicii se vor mentiona, in mod expres, numarul si data contractului. ..*".

Contarar sustinerilor si constatarilor facute de organele de control contestatarea arta ca in mod eronat in cuprinsul reportului de inspectie fiscala a stabilit ca facturile -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 nu indeplinesc conditiile pentru a fi considerate document justificativ intrucat aceste constatari contravin prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991R si H.G. nr. 44/2004. Totodata actele normative enumerate nu fac referire la efectele fiscale ale documentelor justificative ci doar la forma lor, iar aprecierea organelor de control fiind in contradictie cu prevederile art. 1, art. 24 art. 155 si art. 298 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare pana la 25.07.2005.

Fata de punctul de vedere a organului fiscal care isi sustine constatarile si pe Decizia nr. -/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, se arata ca in cauza opereaza principiul de drept "tempus regit actum" potrivit careia un act juridic se incheie in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data intocmirii lui. Astfel respectand acest principiu contestatoarea sustine ca facturile -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 sunt inregistrate in contabilitate conform prevederilor legale la datele respective.

Referitor la TVA organele de control au constat ca facturile fiscale seria -- nr. -/2005 in valoare totala de ?? lei din care TVA ?? lei si seria -- nr. -/2005 in valoare totala de ?? din care TVA in suma de ?? in conformitate cu prevederile art. 145 pct. 8 si 9 din legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv punctul 51 alin. 2 din HG 44/2004 TVA in suma de ?? lei aferenta facturilor mai sus mentionate nu este deductibil din punct de vedere fiscal, avand in vedere faptul ca nu s-au respectat prevederile art.3 pet. 4 din Ordinul 29/2003 privind aplicarea prevederilor HG 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora" pe facturile fiscale "pentru prestari de servicii se vor mentiona, in mod expres, numarul si data contractului. ... "

Contrar celor retinute de organele de control se arata ca Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a intrat in vigoare la data de 26.12.2003 ulterior OMFP nr. 29/2003 iar dispozitiile art. 1 alin 3 din lege potrivit careia citam: "*În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.*"iar dispozitiile Codului fiscal se prevaleaza prevederilor OMFP-ului sens in care facturile -- nr. -/2005 si -- nr. -/2005 corespund prevederilor legale la data inregistrarii lor si sunt deductibile potrivit dispozitiilor art. 145 pct. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata in perioada 2005 - 2008, societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu combustibilul in valoare totala de ?? lei. Din evidenta contabila pusa la dispozitia echipei de inspectie fiscala reiese faptul ca, SC X SRL nu detine mijloace fixe (fapt mentionat in adresa nr. -/2008), prin care sa se justifice consumul de carburanti de catre SC X SRL. Organele de control privind cheltuielile cu combustibilul efectuate de contestatoare, au

stabilit ca documentele prezentate de societate cu ocazia inspectiei fiscale (bonuri fiscale emise cu AMEF la statiile de alimentare, delegatii), nu constituie documente care sa justifice incarcarea cheltuielilor contestatoarei, mai ales ca autoturismele care au fost "alimentate" sunt proprietatea altei societati (SC Y SRL).

Contrar celor retinute de organele de control contestatoarea arata ca a inregistrat respectivele cheltuieli cu combustibilii in baza documentelor justificative respectiv bonuri fiscale, ordine de deplasare si foi de parcurs cu respectarea dispozitiilor OMFP nr. 1714/2005.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrata in vigoare la data de 1 ianuarie 2004, se prevede ca "*Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile*", precum si ca "*La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare*".

In cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004, facandu-se referire la dispozitiile art. 19 din cod se precizeaza ca "*Veniturile și cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal*".

In raport cu aceste reglementari legale, profitul impozabil consta, deci, in diferenta dintre veniturile realizate din orice sursa si suma cheltuielilor deductibile.

Or, in acceptiunea prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, "*sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele **reglementate prin acte normative in vigoare***".

In aceasta privinta, insa, este de observat ca prin art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal se subliniaza ca "*nu sunt deductibile*", intre altele, "*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*".

Tot astfel, reglementandu-se regimul deducerilor in cuprinsul art. 145 din Codul fiscal, la alin. (8) din acest articol se prevede ca exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionata de justificarea dreptului respectiv, in functie de felul operatiunii, cu unul dintre documentele specificate, diferentiat, la lit. a) si b) din acel alineat.

De asemenea, prin art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se prevede, la alin. (1), ca "*Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ*", iar la alin. (2) ca "*Documentele justificative care stau la baza inregistrării in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz*".

Privind deductibilitatea cheltuielilor reprezentand servicii, drept folosinta marca, potrivit facturilor fiscale seria -- nr. -/2005 si seria -- nr. -/2005 se retine faptul ca acestea din punct de vedere al intocmirii nu intrunesc conditiile de document justificativ conform prevederilor art. 6, alin. 2 din Legea 82/1991 - Legea contabilitatii. intrucat nu s-a respectat prevederile art. 3 pct. 4 din Ordinul 29/2003 "privind aplicarea prevederilor HG 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora" pe facturile fiscale "pentru prestari de servicii se vor mentiona, in mod expres, numarul si data contractului. ..".

Totdata se retine faptul ca OMFP nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabila și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, a fost elaborata in temeiul dispozitiilor art. 4 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, potrivit careia citam: "*1) Ministerul Finanțelor Publice elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabila, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.*", si nu a fost abrogata prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, situatie in care in speta nu este aplicabil principiul de drept "tempus regit actum" contrar sustinerilor contestatoarei.

Astfel organele de control in mod intemeiat au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe venit suplimentar si nu au acordat drept de deducere a TVA aferent acestor operatiuni potrivit dispozitiilor art. 21 pct. 4 alin. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si 145 pct. 8 din Legea 571/2003 inruct taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.

Mai mult in aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Inalta Curte de Casatie si Justitie-Sectiile Unite prin Deciza nr. 5/15.01.2007 s-a pronuntat in acest sens,

decizie care este obligatorie, potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă.

Referitor la cheltuielile cu combustibilii in cauza sunt aplicabile prevederile art. 21, pct. 4, lit f, din Legea nr. 571/2003 si 145, alin. 2, lit a), din Legea nr. 571/2003 intrucat contestatoarea nu a detinut nici un mijloc fix si autoturisme care sa justifice consumul de combustibil iar documentele prezentate de societate cu ocazia inspectiei fiscale (bonuri fiscale emise cu AMEF la statiile de alimentare, delegatii), nu constitue documente care sa justifice incarcarea cheltuielilor societatii verificate, mai ales ca autoturismele care au fost "alimentate" sunt proprietatea altei societati (SC Y SRL).

Privind Contract de comodat fara numar din 2005 incheiat intre S.C. X S.R.L. si SC Y SRL avand ca obiect punerea la dispozitie cu titlu garatuit a autoturismelor marca Citroen cu nr. de inmatriculare -- , -- si -- nu poate fi luat in considerare intrucat acest document nu a fost pus la dispozitia organelor de control, acesta fiind prezentat ulterior verficarilor, situatie in care s-a dat declaratie pe proprie raspundere ca s-a pus la dispozitie toate actele si documentele relevante pentru finalizarea verficarilor, iar prin contestatia formulata nu se intelege a se prevala de acest document intrucat nu se face referire la el ci numai se anexeaza situatie in care sunt aplicabile dispozitiile art 213 alin 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala ".....
Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Privind critica adusa de contestatore referitoare la modalitatea de intocmire a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/2008 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -/2008, act administrativ fiscal emis de catre organele de control din cadrul Administratiei Financiare pentru Contribuabili Mijlocii, acesta este neintemeiata intrucat acesta cuprinde informatiile cerute de prevederile OMEF nr. 1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor.

Pentru considerentele de mai sus, si in temeiul dispozitiilor art. 209, art. 210, art. 213, si art. 216 alin. 1 din O.G. nr.92/2003R privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile ulterioare:

DECIDE :

Respingerea contestatiei formulate de S.C. X S.R.L., cu sediul in -- , str. -- , nr. -- , jud.Covasna, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. -/2008 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -/2008, act administrativ fiscal emis de Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii, ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Covasna, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV,