

DECIZIE nr. 1451 / 148 /25.06.2008

I.Obiectul contestatiei il constituie suma totala de ... lei stabilita prin Decizia de impunere nr. 277/27.03.2008 reprezentand :

- majorari de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar ca urmare a recalcularii acestuia avand in vedere cheltuielile in suma de ... lei care nu indeplinesc conditiile legale de deductibilitate.

- TVA nedeductibila in suma de ... lei .

De asemenea, se contesta partial cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei stabilite de catre organul de inspectie fiscala, cu motivatia ca art.21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 nu prevede in mod expres necesitatea existentei originalului facturii fiscale pentru a da dreptul de deducere, iar in ceea ce priveste TVA deducerea acesteia se poate face in baza oricaror alte documente.

Contestatoarea invoca prevederile Directivei 2006/112/CEE si sustine ca in repetate randuri Curtea Europeana de Justitie a fost chemata sa se pronunte cu privire la deductibilitatea TVA, iar deciziile CEJ sunt obligatorii pentru statele membre, astfel ca exista obligatia armonizarii legislatiei cu acestea atunci cand dispozitiile interne sunt contrare.

II. Prin raportul de inspectie fiscala inregistrat la AFPM ... sub nr. 2096/27.03.2008 s-a constatat ca in perioada verificata SCa inregistrat in contabilitate cheltuieli in baza facturilor fiscale emise de furnizori reprezentand prestari de servicii pentru care nu s-au respectat conditiile de deductibilitate, astfel :

1. Cu privire la stabilirea impozitului pe profit ca urmare a cheltuielilor nedeductibile, s-a constatat ca au fost inregistrate facturi fiscale pentru care furnizorii nu au completat numarul facturii sau al comenzii aferente, nu au precizat denumirea serviciilor prestate, iar aceste facturi nu au fost sustinute cu documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate si ca se justifica necesitatea efectuarii acestor cheltuieli.

Cheltuielile nedeductibile care nu se incadreaza in prevederile art. 19(1), art. 21(1) art.21(4) lit. f) si art. 21(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr. 44/2004, modificata si completata, corelate cu art. 3(4) din OMF nr. 29/2003 constau in :

- suma de lei care este aferenta urmatoarelor facturi fiscale : nr. 6826752/27.06.2006 - ..., nr. 1536382/22.08.2006 - ..., nr. 4176068/31.08.2006 - ..., nr. 4176069/29.09.2006 -, nr. 4176072/30.11.2006 - ..., nr. 8535809/22.11.2006 - ..., nr. 8535812/22.12.2006 -....., si nr. 7494183/12.12.2006 - SC ;

- suma de... lei aferenta chiriei spatiu fara a se preciza locatia care face obiectul inchirierii, respectiv a contractului in baza caruia au fost emise facturile si fara a se justifica efectuarea acestor cheltuieli;

- suma de ...lei aferenta facturilor emise de ... ce reprezinta contravaloarea utilitatilor in spatiul inchiriat, respectiv spatiilor comune ;

- suma de ... lei reprezinta cheltuieli inregistrate in baza copiilor facturilor fiscale, care nu indeplinesc conditia de document justificativ in temeiul Legii nr. 571/2003 modificata si completata, coroborat cu Decizia V din 15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie

- sectiile unite, adica nu poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit ;

- suma de ... lei reprezinta cheltuieli de transport (bilete avion) pentru care nu exista justificarea prestatiiilor, deoarece in perioada verificata contribuabilul a inregistrat pierderi - speta este reglementata de art.21 (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

2. Referitor la TVA organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de lei (contestata de contribuabil) este nedeductibila deoarece la inregistrarea in contabilitate a documentelor in baza carora a fost dedusa TVA nu s-au respectat prevederile art. 145(3), art. 145(8), art.155(8) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.59 (9) din HG nr. 44/2004, modificata si completata, corelate cu art. 3(4) din OMF nr. 29/2003.

Asa cum s-a precizat la capitolul privind impozitul pe profit, contribuabilul a inregistrat in contabilitate facturi fiscale care reprezinta prestari de servicii dar nu este inscris numarul contractului sau al comenzii in baza caruia s-a efectuat prestarea si nu se poate face dovada ca sunt destinate operatiunilor sale taxabile; de asemenea, s-a dedus TVA de pe copiile facturilor in cauza, desi legiuitorul prevede in mod expres ca justificarea deductiei TVA se face numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale.

3. Majorarile de intarziere in suma de ... lei sunt aferente cheltuielilor nedeductibile rezultate din recalcularea profitului impozabil la data de 30.09.2006, asa cum rezulta din anexa nr. 55 a Raportului de inspectie fiscala si au fost stabilite in baza art.119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 republicata.

Activitatea desfasurata de contribuabil in perioada verificata consta in obtinerea de venituri din acorduri de transfer jucatori fotbal si obtinerea de venituri din vanzarea de bilete la meciurile de fotbal.

Perioada verificata privind impozitul pe profit este 13.01.2006 - 31.12.2006 si TVA este 16.01.2006 - 31.01.2007.

III.Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata in baza referatului nr. 24136/25.06.2008, Biroul solutionarea contestatiilor retine ca :

1. Impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de... lei pana la data de 30.09.2006 rezulta din marirea bazei de impozitare cu suma de ... lei ca urmare a stabilirii de catre organul de inspectie fiscala a cheltuielilor care nu indeplinesc conditiile legale de deductere.

Speta este reglementata de art. 19(1), art. 21(1) art.21(4) lit. f) si art. 21(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr. 44/2004, modificata si completata, corelate cu art. 3(4) din OMF nr. 29/2003 astfel :

ART. 19

(1) 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. (...).

ART. 21

(1) 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.

.....

*(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 sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

.....

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 si pentru care nu sunt incheiate contracte;

Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Art. 3(4) din OMF nr. 29/2003

(4) Pe facturile fiscale care se utilizeaza pentru prestari de servicii se vor mentiona, in mod expres, numarul si data contractului, respectiv ale comenzii, in cazul prestarilor de servicii ocazionale care nu au la baza un contract.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca documentele inregistrate in contabilitate prezentate in anexa nr. 47 a Raportului de inspectie fiscala nu indeplinesc conditiile legale de deducere deoarece :

- pentru prestarile de servicii nu s-a mentionat pe facturile fiscale in mod expres, numarul si data contractului, respectiv ale comenzii, in cazul urmatoarelor facturi fiscale : nr. 6826752/27.06.2006 - ..., nr. 1536382/22.08.2006 -, nr. 4176068/31.08.2006 - ..., nr. 4176069/29.09.2006 - ..., nr. 4176072/30.11.2006 - ..., nr. 8535809/22.11.2006 -, nr. 8535812/22.12.2006 - ..., si nr. 7494183/12.12.2006 - in suma de ... lei;

- facturile care reprezinta chirie spatiu nu contin precizarea locatiei care face obiectul inchirierii, respectiv a contractului in baza caruia au fost emise facturile si fara a se justifica efectuarea acestor cheltuieli in suma de ... lei;

- contravaloarea utilitatilor in spatiul inchiriat, respectiv spatiilor comune in suma de ... lei;

- cheltuieli in suma totala de ... lei (nu ... lei cum afirma contestatorul, deoarece s-a constatat eroare de insumare de... lei) inregistrate in baza copiilor facturilor fiscale, in temeiul Legii nr. 571/2003 modificata si completata, coroborat cu Decizia V din 15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie - sectiile unite, nu indeplinesc conditia de document justificativ si care nu poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit :

"(...) in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrise in art. 21 alin. (4) lit. f) si in art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si in art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se impune sa se considere ca 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 acestei taxe".

- cheltuieli de transport (bilete avion) in suma de ... lei pentru care nu exista justificarea prestatii, deoarece ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat pierderi - speta reglementata de art.21 (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare :

"(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

.....
b) suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru

deplasari in Romania si in strainatate, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice, in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent si/sau din anii precedenti. Cheltuielile de transport, cazare si indemnizatia acordata salariatilor, in cazul contribuabilului care realizeaza pierdere in exercitiul curent si/sau din anii precedenti, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru institutiile publice."

In consecinta, cheltuielile nedeductibile au generat la data de 30.09.2006 impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si accesorii aferente in cuantum de lei.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit cheltuieli nedeductibile suma totala de ... lei motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila, in suma totala de ... lei organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca SC ... nu a respectat conditiile legale de deductibilitate pentru urmatoarele facturi fiscale :

- nr. 1536382/22.08.2006 -..., nr. 4176068/31.08.2006 -..., nr. 4176072/30.11.2006 -..., nr. 4176069/29.09.2006 -..., nr. 4176072/30.11.2006 - ..., nr. 4743086/02.08.2006 -, nr. 8535809/22.11.2006 -....., nr. 8535812/22.12.2006 -, si nr. 7494183/12.12.2006 - ... in suma totala de ... lei, deoarece pentru prestarile de servicii nu s-a mentionat, in mod expres, numarul si data contractului;

- facturile emise de furnizorul ... in suma de ... lei reprezinta prestari servicii utilitati, dar nu precizeaza contractul in baza caruia se presteaza aceste servicii, cantitatea, tariful practicat, daca furnizorul este prestatorul efectiv al acestor servicii sau aceste facturi reprezinta in fapt facturi pentru plati in numele clientului. Aceste facturi trebuiau insotite de copii de pe facturile achitate in numele clientului si trebuiau sa contina in factura fiscala de decontare, referiri la facturile fiscale care au fost achitate.

- achizitii care nu au legatura cu activitatea economica a contribuabilului si nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile in suma de ...;

- copii ale facturilor emise de furnizori a caror TVA este in suma de ... lei;

Cu privire la regimul deducerii TVA legiuitorul a prevazut in mod expres conditiile de deducere, reglementate de art. 145(3) lit. a), art. 145(8) si art. 155(8) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, coroborate cu art. 3(4) din OMF nr. 29/2003, dupa cum urmeaza :

"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila";

"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

*a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala**, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata".*

"(8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:

- a) seria si numarul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa si codul de identificare fiscala ale persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa si codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) pretul unitar fara taxa pe valoarea adaugata si baza de impozitare pentru fiecare cota sau scutire;*
- g) cota de taxa pe valoarea adaugata aplicata sau mentiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, dupa caz. Pentru operatiunile supuse taxarii inverse se mentioneaza obligatoriu "taxare inversa";*
- h) suma taxei pe valoarea adaugata de plata, pentru operatiunile taxabile, cu exceptia cazurilor in care se aplica reguli speciale prevazute prin norme metodologice".*

OMF nr. 29/2003 la art.3 (4) precizeaza ca:

"Pe facturile fiscale care se utilizeaza pentru prestari de servicii se vor mentiona, in mod expres, numarul si data contractului, respectiv ale comenzii, in cazul prestarilor de servicii ocazionale care nu au la baza un contract".

Pct.51(1) din Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 prevede ca :

*" Justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. In cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii".*

In acest sens Decizia V din 15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie - sectiile unite, precizeaza ca :

"(...) in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrite in art. 21 alin. (4) lit. f) si in art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si in art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se impune sa se considere ca 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 acestei taxe".

Nu poate fi retinuta sustinerea contestatoarei cum ca Directiva 2006/112/CEE reglementeaza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si ca deciziile Curtii Europene de Justitie sunt obligatorii pentru statele membre, astfel ca acestea au obligatia armonizarii legislatiei atunci cand dispozitiile interne sunt contrarii, din urmatoarele considerente :

- in perioada verificata Romania nu a fost stat membra UE
- se aplica prevederile legale in vigoare pana la data aderarii, respectiv 01.01.2007.

Nu se poate ignora textul de lege care prevede expres ca deducerea TVA se face numai in baza exemplarului original al facturii, luand ca exemplu o cauza oarecare (C - 85/95- Reisdorf :(...) *nu este necesar originalul facturii, fiind suficienta si copia acesteia. Art.18 (1) lit.a) si art. 22(3) din Directiva a VI-a permite statelor membre sa considere documente justificative nu numai factura in original, ci orice alt document care tine loc de*

factura si indeplineste conditiile in cauza), iar printr-o interpretare trunchiata sa se concluzioneze ca la deducerea TVA se accepta un alt mijloc de proba si cu atat mai mult poate fi acceptata o copie a facturii.

In acest sens redam continutul art. 13 din OG nr. 92/2003 republicata, in care se prevede ca :*" Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiitorului asa cum este exprimata in lege"* si in consecinta contribuabilul avea obligatia respectarii cu prioritate a legislatiei in vigoare in materie de impozit pe profit si TVA.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit TVA nedeductibila in suma de lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

3. In ceea ce priveste **accesoriile** calculate, se retine ca suma de ... lei reprezinta majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilita pana la data de 30.09.2006 asupra cuantumului cheltuielilor nedeductibile, cuprinde si suma de ...lei necontestata de catre contribuabil.

In consecinta, in baza anexei nr.55 a Raportului de inspectie fiscala, profitul impozabil aferent cheltuielilor nedeductibile contestate este in suma de ... lei, respectiv impozitul pe profit este de ... lei, iar accesoriile corespunzatoare sunt de... lei.

Tinand cont ca societatea nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, dobanzilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul contestatia va fi respinsa ca :

- neintemeiata pentru suma totala de ... lei.
- fara obiect pentru suma de ... lei aferenta cheltuielilor nedeductibile care nu au facut obiectul contestatiei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul Legii nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, HG nr. 44/2004 modificata si completata, Decizia V din 15.01.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie - sectiile unite, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC pentru suma totala de ... lei stabilita prin Decizia de impunere nr. 277/27.03.2008 reprezentand :

- majorari de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar ;

- TVA nedeductibila in suma de lei .

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma delei reprezentand cheltuieli nedeductibile.

3.Respingerea contestatiei ca fiind fara obiect pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente cheltuielilor nedeductibile care nu au facut obiectul contestatiei.

Prezenta decizie se comunica :

- SC ...

- AFPM ...

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ...- Sectia Contencios Administrativ.