

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

**DECIZIA NR.376/25.11.2004**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Controlului Fiscal, asupra reluarii solutionarii contestatiei formulate de SC X, solutionare suspendata prin Decizia nr.28/30.01.2004 a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Contestatia a fost formulata impotriva sumei stabilite prin procesul verbal incheiat la data de 26.11.2003 de reprezentantii Directiei de Control Fiscal, reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, impozit pe veniturile din salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozit pe salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, contributia la fondul pentru persoanele cu handicap, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru persoanele cu handicap, penalitati aferente contributiei la fondul pentru persoanele cu handicap, contributia la fondul pentru invatamantul de stat, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru invatamantul de stat, penalitati aferente contributiei la fondul pentru invatamantul de stat.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.1, art.4 si art.5(2) cu modificarile ulterioare din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, in vigoare la data depunerii contestatiei, coroborate cu art.204(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata.

I. S.C X invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, contestatoarea apreciaza ca in mod eronat organul de control a considerat ca societatea a vandut cantitati mai mari de produse decat cele procurate pe baza de documente legale situatie care a condus la inregistrarea unor cheltuieli nejustificate.

Societatea contestatoare arata ca toata marfa vanduta a fost evidentiata in registrele contabile ale societatii. Chiar in conditiile in care la data vanzarii marfii furnizorul nu emisese factura fiscala pentru cantitatile livrate acestea au fost inregistrate in evidenta contabila pe baza avizelor de expeditie care au insotit marfa. Intrarea marfii in gestiune a fost inregistrata in evidenta contabila cu ajutorul contului 408 "Furnizori - facturi nesosite" care a fost debitat la data sosirii de la furnizor a facturii fiscale. In aceste conditii S.C X considera ca afirmatia facuta in actul de control conform careia "pentru aceste cantitati livrate in plus fara provenienta legala, agentul economic inregistreaza cheltuieli nejustificate" este eronata intrucat la data vanzarii marfii provenienta acesteia a fost cu exactitate stabilita, intrarea acesteia in gestiune fiind facuta pe baza avizelor de expeditie emise de furnizor.

De asemenea, societatea arata ca nu este de acord nici cu punctul de vedere exprimat de organul de control potrivit caruia in perioada analizata, ca urmare a vanzarii unor produse sub pretul de achizitie, a rezultat o cheltuiala nedeductibila ce reprezinta valoarea costurilor neacoperita de venituri.

In opinia S.C X nu exista o diferenta intre pretul de achizitie si cel de vanzare. Cei care au facturat cu intarziere produsele livrate nu au fost platiti la valoarea pretului din factura, existand si la data formularii contestatiei litigii intre acestia. Prin urmare, din moment ce nu s-a procedat la plata furnizorilor care au facturat produsele la preturi mai mari decat cele obtinute in urma vanzarii, nu se poate concluziona ca pretul marfii achizitionate este mai mare decat cel obtinut din vanzare.

Societatea recunoaste ca pretul facturat de primii furnizori este mai mare decat cel obtinut din vanzare, dar arata ca acest pret a fost stabilit unilateral de furnizori si nu a fost acceptat si achitat de catre societatea contestatoare.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, contestatoarea nu impartaseste punctul de vedere al organului de control potrivit caruia documentele justificative in baza carora s-a procedat la deducerea T.V.A -ului nu contin toate elementele prevazute de art.25 lit.B din O.U.G nr.17/2000, H.G nr.831/1997 si H.G nr.512/1998 prin urmare societatea nu isi putea deduce taxa pe valoarea adaugata.

Societatea arata ca prin actele normative amintite s-au instituit reguli specifice de completare a formularelor de facturi, chitante,

avize de expeditie, etc. inasa nerespectarea acestor dispozitii nu este sanctionata cu nulitatea formularului. Pana la proba contrara un asemenea formular, chiar incomplet sau completat eronat, face dovada realitatii faptului sau actului juridic despre care se face vorbire in continutul sau. S.C X considera ca numai in situatia in care se dovedea ca vreunul din formularele la care se face referire in actul de control este fals sau cuprinde operatiuni nereale se putea inlatura acel document si nu putea fi luat in considerare la deducerea T.V.A -ului.

Prin urmare, lipsa unor elemente din continutul formularelor reglementate de actele normative precizate nu poate conduce la nulitatea acestora si la nerecunoastrea fenomenului economic sau actului juridic inscris in continutul lor.

Pe cale de consecinta nici deducerea T.V.A -ului operata in baza unor astfel de documente justificative nu poate fi calificata ca fiind ilegala.

II. Prin procesul verbal din 26.11.2003 incheiat de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal, s-au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, organul de control a constatat faptul ca pentru produsele chimice comercializate (pesticide, erbicide) societatea livreaza cantitati mai mari decat cele procurate pe baza de documente legale si existente in stoc fapt ce rezulta din fisele de magazie intocmite de societate pentru aceste produse.

Pentru cantitatile de produse livrate fara provenienta legala agentul economic inregistreaza cheltuieli in perioada 1998-2001, costul acestor marfuri fiind stabilit arbitrar.

Organul de control face mentiunea ca agentul economic nu a prezentat pentru aceste produse in timpul controlului avize de expeditie.

Organul de control a considerat aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in baza prevederilor art.4 alin.1 din O.G nr.70/1997, republicata precum si in temeiul pct.95 din Regulamentul de aplicare a legii contabilitatii aprobat prin H.G nr.704/1994.

De asemenea, organul de control a constatat ca in perioada verificata S.C X a vandut produse sub pretul de achizitie asa cum reiese din documentele care au stat la baza livrarilor.

Cheltuielile reprezentand costurile produselor vandute sub pretul de achizitie au fost considerate nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile O.G nr.70/1994 si H.G nr.402/2000.

Avand in vedere cele retinute organul de control a stabilit de plata in sarcina S.C X impozit pe profit suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, s-a constatat ca S.C X si-a exercitat in anul 1999 dreptul de deducere a T.V.A pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile prevazute de art.25 lit.B din O.G nr.3/1992, republicata, respectiv nu au completate datele referitoare la adresa furnizorului, adresa beneficiarului, data emiterii.

De asemenea, societatea si-a dedus T.V.A pe baza de documente care nu au completate datele referitoare la delegati, mijloace de transport si nu prezinta semnatura de primire a beneficiarului, neindeplinind astfel conditiile de document justificativ asa cum sunt prevazute de H.G nr.704/1993.

In luna decembrie 2000 si februarie 2001 si-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile prevazute de art.25 lit.B din O.U.G nr.17/2000, respectiv nu au completate datele referitoare la adresa furnizorului, adresa beneficiarului, date privind expeditia.

Organul de control a considerat nedeductibile fiscal aceste sume in temeiul pct.10.5 din H.G nr.512/1998 si pct.10.6 din H.G nr.401/2000.

De asemenea, in urma controlului s-a constatat livrarea de produse sub pretul de achizitie.In baza prevederilor pct.10.10 din H.G nr.401/2000 s-a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial in limita aferenta pretului de vanzare, rezultand o diferenta de T.V.A deductibil.

Totodata organul de control a mai constatat faptul ca agentul economic nu intocmeste note de intrare receptie pentru marfurile achizitionate, inregistrarea in fisele de magazie facandu-se in baza facturilor.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.07.1998-31.08.2003.

**III.1.**Referitor la impozitul pe profit, dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit si penalitatile aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra cuantumului cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care la stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor organele de control nu au facut o analiza pe baza de documente a vanzarilor sub pretul de achizitie.

In fapt, in perioada 1998-2002 societatea a livrat o serie de marfuri la un pret inferior celui de achizitie. Organele de control au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor cu costul produselor neacoperite de venituri, intemeindu-si masura, pentru anii 1998 si 1999, pe prevederile art.4(3) lit.j din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, astfel cum a fost modificata si completata de art.1 pct.6 din Ordonanta Guvernului nr.40/30.01.1998, iar pentru anii 2000-2002, pe prevederile art.22 alin.23 din Hotararea Guvernului nr.402/2000.

Se retine ca prevederile invocate pentru anii 1998 si 1999 au fost aplicabile de la data publicarii Ordonantei Guvernului nr.40/30.01.1998, pana la data de 1.01.1999, data la care acestea au fost abrogate odata cu intrarea in vigoare a Legii nr.249/28.12.1998, astfel ca in mod eronat pentru anul 1999 organele de control au invocat prevederile mai sus mentionate.

In ceea ce priveste prevederile din Hotararea Guvernului nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, invocate prin actul de control, se retine ca acestea se refera la aplicarea art.22 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicata, care prevede:

*"În cazul tranzactiilor dintre contribuabili sau dintre acestia si o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică, care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entități, fără personalitate juridică, valoarea ce va fi recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzactiilor.*

*La fel se procedează si atunci când contribuabilul sau cealaltă persoană sau entitate sunt asociati, respectiv actionari în comun, si nu detin controlul, asa cum este prevăzut mai sus.[...]"*

Din procesul verbal contestat nu rezulta daca organele de control au efectuat o analiza in sensul prevederilor art.22 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicata, din care sa rezulte faptul ca societatea contestatoare impreuna cu societatea cu care a avut relatii comerciale se afla in una din situatiile mentionate de respectivul act normativ. In plus, prin Rezolutia emisa de Parchetul de pe langa Curtea de Apel la data de 05.07.2004, pagina 3, se mentioneaza faptul ca respectivele prevederi legale "nu sunt incidente intrucat se refera la alte situatii, respectiv la tranzactiile dintre contribuabili sau dintre acestia si o persoana fizica, care participa la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil".

In drept, art.9(3) din OUG nr.13/2001, aprobata prin Legea nr.506/2001, in vigoare la data depunerii contestatiei, prevede:

*"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei nu se poate determina cu claritate baza impozabilă."*

Pe baza retinerilor de mai sus se va desfiinta procesul verbal pentru impozitul pe profit, dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitatile aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala ale Directiei Generale a Finantelor Publice teritoriale, prin alta echipa, sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in temeiul caruia sa se emita decizia de impunere potrivit art.82 si art.83 din acelasi act normativ.

In ceea ce priveste constatarea organelor de control privind inregistrarea in contabilitate de marfuri fara documente legale de provenienta, cu consecinta nedeductibilitatii unor sume, la reverificare vor fi analizate sustinerile societatii privind primirea cu intarziere a facturilor aferente, motivatiile Rezolutiei din 05.07.2004 a Parchetului de pe langa Curtea de Apel, precum si rezultatul verificarii incrucisate solicitate Directiei de Control Fiscal.

**III.2.** Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilite in sarcina societatii, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii masurilor dispuse prin actul de control, in conditiile in care prin Rezolutia din 05.07.2004 a Parchetului de pe langa Curtea de Apel si prin Nota de constatare incheiata la data de 19.04.2004 de Directia M se fac referiri privind realitatea unor operatiuni efectuate cu furnizorul SC A .

In fapt, in perioada 31.07.1998-31.08.2003 contestatoarea s-a aprovizionat cu diverse cantitati de insecticide, ierbicide, pesticide, ingrasaminte chimice, cartofi, zahar, orez, grau, inregistrand in contabilitate taxa pe valoarea adaugata aferenta, - anexa 6 la procesul verbal.

Organele de control, constatand necompletarea unor rubrici din facturile fiscale emise de furnizori, au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata inregistrata este partial nedeductibila la calculul taxei pe valoarea adaugata datorate bugetului de stat inregistrata de societate in perioada **31.10.1999-28.02.2001**, reintregind totodata taxa pe valoarea adaugata colectata evidentiata de societate. Ca urmare, fata de taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, organele de control au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata de plata.

Organul de control a considerat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata pe baza de documente care nu indeplinesc

calitatea de document justificativ, respectiv nu au inscrise datele referitoare la sediul furnizorului si beneficiarului, datele privind expeditia etc. Se retine ca o parte din facturile analizate au ca emitent SC A . Cu privire la aceasta societate prin nota de constatare incheiata de Directia M la data de 19.04.2004 s-au retinut sediul social si puncte de lucru detinute.

Conform notei de constatare mai sus mentionata, se retine ca un numar de cinci dintre facturile in cauza, au fost emise de SC A la data de 29.12.2000 si au inscrisa taxa pe valoarea adaugata. La pagina 2 din nota se mentioneaza: **facturile au fost corect intocmite, setul din care face parte a fost aprovizionat de la distribuitorul autorizat cu factura fiscala din 06.12.2000**, precum si faptul ca **"datele inregistrate in jurnalul de vanzari coincid cu cele inscrise in decontul privind taxa pe valoarea adaugata pe luna decembrie 2000 si cu rulajul contului 4427 din balanta de verificare intocmita de societate"**.

De asemenea, prin Rezolutia din 05.07.2004 a Parchetului de pe langa Curtea de Apel se mentioneaza, referitor la operatiunile efectuate in legatura cu respectivul furnizor, faptul ca "in urma verificarilor si rezultatelor acestora a reiesit ca operatiunile comerciale nu au fost fictive astfel ca cererea prin care se solicita rambursarea TVA-ului s-a bazat pe acte care reflectau operatiuni reale".

In drept, art.18 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede:

*"Contribuabilii înregistrati ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor si serviciilor achizitionate, destinate realizării de:*

- a) operatiuni supuse taxei conform art. 17;*
- b) bunuri si servicii scutite de taxa pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere;*
- c) actiuni de sponsorizare, reclamă si publicitate, precum si alte actiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor si destinatiilor prevăzute în acestea.*

***Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileste ca diferentă între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate si serviciile prestate si a taxei aferente intrărilor, dedusă potrivit prevederilor alin. 1."***

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca pentru operatiunile justificate cu documente incomplete dar a caror realitate s-a demonstrat ulterior incheierii procesului verbal contestat, in mod legal societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in respectivele documente, astfel ca, in conditiile in care nu se poate delimita taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta facturilor in cauza, se va desfiinta procesul verbal pentru taxa pe valoarea adaugata,

dobanzile de intarziere si penalitatile aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala ale Directiei Controlului Fiscal, prin alta echipa, sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in temeiul caruia sa se emita decizia de impunere potrivit art.82 si art.83 din acelasi act normativ, conform considerentelor prezentei decizii. La reverificare organele de inspectie fiscala vor analiza si sustinerile societatii ce fac trimitere la masura privind reintregirea TVA colectata.

**III.3. Referitor la suma reprezentand: impozit pe veniturile din salarii, dobanzi de intarziere impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozit pe salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, contributia la fondul pentru persoanele cu handicap, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru persoanele cu handicap, penalitati aferente contributiei la fondul pentru persoanele cu handicap, contributia la fondul pentru invatamantul de stat, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru invatamantul de stat, penalitati aferente contributiei la fondul pentru invatamantul de stat, **cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate pronunta asupra acestor capete de cerere, in conditiile in care societatea nu aduce nici un fel de motivatii pe fond in sustinerea contestatiei.****

In fapt, prin contestatia formulata impotriva procesului verbal incheiat la data de 26.11.2003 de reprezentantii Directiei de Control Fiscal, societatea se indreapta impotriva unei sume pentru care nu isi motiveaza contestatia in fapt si in drept.

In drept, avand in vedere data depunerii contestatiei, respectiv 12.12.2003, sunt aplicabile prevederile art.3 din OUG nr.13/2001, aprobata prin Legea nr.506/2001, conform caruia:

*(1)Contestatia se formulează în scris si va cuprinde în mod obligatoriu următoarele:*

*[...] c) motivele de fapt si de drept pe care se întemeiază contestatia.[...]", coroborate cu dispozitiile art.204(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata:*

*"Contestatiile depuse înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod se solutionează potrivit procedurii administrativ-jurisdictionale existente la data depunerii contestatiei."*

In conditiile in care, dupa cum s-a aratat, contestatoarea nu isi motiveaza contestatia, aceasta se va respinge ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, astfel cum a fost modificata prin Legea nr.506/2001, in vigoare la data depunerii contestatiei, precum si art.82, art.83, art.106 si art.204(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## **DECIDE**

1.Desfiintarea partiala a procesului verbal incheiat la data de 26.11.2003, pentru impozitul pe profit, dobanzile de intarziere de aferente impozitului pe profit, penalitatile aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitatile aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala ale Directiei Controlului Fiscal, prin alta echipa, sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform considerentelor prezentei decizii, urmand ca in temeiul raportului sa se emita decizia de impunere potrivit art.82 si art.83 din acelasi act normativ.

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma reprezentand impozit pe veniturile din salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozit pe salarii, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati aferente impozitului pe veniturile din salarii, contributia la fondul pentru persoanele cu handicap, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru persoanele cu handicap, penalitati aferente contributiei la fondul pentru persoanele cu handicap, contributia la fondul pentru invatamantul de stat, dobanzi de intarziere aferente contributiei la fondul pentru invatamantul de stat, penalitati aferente contributiei la fondul pentru invatamantul de stat.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii.

