

DECIZIA NR.17/30.05.2006
privind solutionarea contestatiei formulate de S.C."X

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu a fost investită în baza art.179 din O.G.92/2003 republicată cu soluționarea contestației formulate de **S.C.X " S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr/20.03.2006 întocmită de Activitatea de Control Fiscal Sibiu.

Contestația a fost depusă în termenul legal impus de art.177 (1) din o.g.92/2003 republicată, fiind înregistrată la organul de control sub nr./14.04.2006, iar la organul de soluționare a contestației cu nr/20.04.2006.

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin actul contestat privind plata la bugetul de stat a sumei totale de XXXX lei RON din care :

- | | | |
|---|---|-----------------|
| ▪ impozit profit | - | XXXX lei RON ; |
| ▪ majorări de întârziere impozit profit | - | XXXX lei RON ; |
| ▪ penalități de întârziere impozit profit | - | XXXX lei RON ; |
| ▪ TVA | - | XXXXX lei RON ; |
| ▪ majorări de întârziere TVA | - | XXXXX lei RON ; |
| ▪ penalități de întârziere TVA | - | XXXXX lei RON. |

I. Prin contestația formulată, petenta invocă următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit

- suma de XXXXXX lei ROL reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere scutite la plata conform Convențiilor 598 RU/29.10.2003 și ET/515/10.02.2003 a fost înregistrată corect în evidența contabilă, dar a fost înscrisă eronat în declarația de impozit pe profit pe anul 2003, respectiv a fost înregistrată la rândul 15 "*cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar deductibile fiscal*" în loc de rândul 21 "*Alte venituri neimpozabile*", rezultatul final al declarației fiind același cu înregistrarea efectuată în evidența contabilă ;
- de asemeni suma de XXXXX lei ROL reprezentând venituri rezultate din anularea majorărilor de întârziere și penalităților din anii precedenți este venit neimpozabil

întrucât cheltuielile care le-au generat au fost nedeductibile fiscal pentru exercițiul financiar în care au fost înregistrate și de aceea consideră că această sumă a fost tratată în mod abuziv de organul de inspecție fiscală ca și nedeductibilă fiscal.

2. II. Referitor la TVA petenta solicită :

- admiterea dreptului de deducere a TVA în sumă de XXXX lei ROL din următoarele considerente ;
- societatea nu a prezentat în original facturile fiscale, dar bunurile au fost valorificate în iunie 2004 înregistrându-se venituri din cedarea activelor și TVA ;
- facturile despre care organul de control consideră că nu pot fi avute în vedere ca documente justificative sunt editate de Imprimeria Națională ;
- admiterea dreptului de deducere a TVA în sumă de XXXXX lei ROL rezultată din operațiunea de stornare a unor facturi emise către clienți ai petentei deoarece *“este vădită imposibilitatea încasării acestor creanțe, astfel că societatea a procedat corect la stornarea lor”* ;
- referitor la suma de XXXXXX lei ROL reprezentând TVA aferentă facturii de stornare n/28.02.2003 emisă de S.CXXXXX S.A. – Sucursala Sibiu pentru livrările de gaze pentru perioada 01.09.1998 – 31.05.1999, petenta apreciază *“că în acest caz operează și prescripția fiscală de 5 ani dintre data la care s-a născut obligația, respectiv 01.09.1998 – 31.05.1999 și data întocmirii procesului verbal de control, 17.03.2006”*.

În concluzie, petenta solicită anularea datoriei fiscale consemnată prin decizia de impunere contestată.

III. Organul de control prin Decizia de impunere nr./20.03.2006 a reținut următoarele :

Perioada verificată : 01.01.2000 – 30.06.2005

1. Cu privire la impozitul pe profit s-au constatat următoarele deficiențe prezentate pe ani fiscali astfel :

Anul 2001

a). Cheltuieli de exploatare în sumă de XXXXX lei ROL înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative de proveniență.

În perioada aprilie – septembrie 2001 societatea a înregistrat în contul 611 “cheltuieli de întreținere și reparații” și “cheltuieli cu materiale auxiliare” suma de mai sus fără factură, având la bază doar NC prezentată în anexele 26,27 și 28. Informațiile despre

furnizori, respectiv denumire și nr.faktură au fost identificate de organul de control din fișele de cont analitice ale furnizorilor.

În timpul controlului s-a solicitat administratorului societății, dl. X , explicații scrise cu privire la această situație (anexa 25), acesta declarând că nu cunoaște și nu-și amintește ca acest aspect să-i fie prezentat de angajații care s-au ocupat de aprovizionare și contabilitate în perioada respectivă.

Ca urmare, organul de control stabilește că suma deXXXXX lei ROL este nedeductibilă fiscal pentru anul 2001 și procedează la recalcularea profitului impozabil pornind de la faptul că în acest an societatea a înregistrat o pierdere fiscală deXXXX lei ROL. În urma recalculării anului fiscal 2001 rezultă un profit impozabil de XCXXX lei ROL cu un impozit pe profit suplimentar deXXXXXX lei ROL calculat în conformitate cu art.4, alin.6, lit.m din O.G.70/1994, art.1 alin.2 din H.G.831/1997.

Anul 2002

a). Venituri în sumă deXXXXX lei ROL privind prestațiile executate, stornate fără a avea la bază documente justificative.

Societatea prin Nota Contabilă nr/31.12.2002 stornează venituri din prestarea serviciilor în suma de mai sus fără să dovedească actele și faptele care au stat la baza acestei note contabile.

În nota explicativă luată administratorului societății acesta susține că stornarea veniturilor respective este o greșală a contabilității.

Prin stornarea în mod nejustificat a veniturilor din exploatare, societatea și-a majorat pierderea contabilă și implicit pierderea fiscală pentru anul 2002, organul de control procedând la modificarea bazei de impunere prin stabilirea sumei de XXXXX lei ca venituri impozabile suplimentar în conformitate cu art.7 alin.1 din Legea 414/2002, pct.7.1 și 7.4 din H.G.859/2002, OMFP 425/1998.

b). Cheltuieli de exploatare în sumă de XXXXXX lei ROL înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative de proveniență.

În luna decembrie 2002 societatea înregistrează în contabilitate cheltuieli cu materialele de construcții pe baza unor facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ având în vedere următoarele aspecte :

- facturile fiscale sunt emise de societăți care au sediul social în București ;
- seriile înscrise pe aceste facturi sunt atribuite altor județe ;
- chitanțele de achitare a contravalorii facturilor au serii atribuite din județul Hunedoara ;

- unele chitanțe sunt întocmite înainte de emiterea facturilor, dar poartă mențiunea “contravaloare factură nr.....” prin aceasta cunoscându-se la data achitării numărul facturii și valoarea la care acestea se vor întocmi ;
- chitanța seria a fost înregistrată în evidența contabilă a petentei în data de 23.12.2002 pentru achitarea contravalorii facturii fiscale seriaZZZZZ12.2002, unde la rubrica furnizor este înscrisă S.C.”L. București și cu aceeași serie și număr de chitanță petenta a achitat în data de 24.12.2002 contravaloarea facturii fiscale seria/09.12.2002 unde la rubrica furnizor apare înscrisă S.C B. București.

Având în vedere aspectele de mai sus, organul de control a solicitat organelor competente din alte județe (anexa 29) efectuarea unor controale încrucișate privind modul de înregistrare în contabilotate, modalitatea de achiziție și utilizare a facturilor fiscale și a chitanțelor redate la pag.5 – 6 în Decizia de impunere nr.20.03.2006.

În urma controalelor încrucișate efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a municipiului București, a județului Prahova și a Județului Hunedoara au rezultat următoarele constatări :

- conform adresei nr.18.01.2006 transmisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice București se comunică faptul că societățile comerciale furnizoare, respectiv XXXXX. sunt dizolvate, iar S.CXXXXX. nu figurează pe raza municipiului București (anexa 33) ;
- conform adresei nr/11.10.2005 și notei încheiată în data de 26.10.2005 transmisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova se comunică faptul că facturile fiscale seriXXXXX fac parte din plaja de numere aparținând S.C.”XXXXX. PLoiești, societate care nu mai desfășoară activitate de 7 – 8 ani la punctele de lucru declarate și nici la sediul social (anexa 34). În plus la rubrica furnizor apare înscrisă pe aceste facturi S.C.XXXXX” S.R.L. București, iar chitanțele prin care a fost achitată contravaloarea acestora au fost ridicate de S.C.XXXXX;
- conform adreselor nr/09.11.2005, 17.01.2006 și procesului verbal încheiat în data de 17.01.2006 transmise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Hunedoara se comunică faptul că blocul de facturi fiscale ZZZZ și două carnete de chitanțe seria XXXX au fost ridicate de S.XXXXXX. Brad (anexa 35). În plus, un număr de 5 facturi fiscale din blocul de facturi, respectiv chitanțele de decontare a contravalorii acestora au fost ridicate de S.C.”XXXX. Brad, dar la rubrica furnizor, respectiv unitatea care încasează contravaloarea acestora, apare înscrisă denumirea S.C.XXX. București.

De asemenea, contravaloarea unui număr de 5 facturi fiscale care au la rubrica

furnizor S.C.XXXXX. București cu seria au fost achitate de petentă pe bază de chitanțe ridicate de S.C.XXXXX” S.R.L.Brad, dar care au înscrisă la rubrica unitate, denumirea S.C.”XXXXX. București.

Pentru dovedirea stării de fapt fiscale a operațiunilor înscrise în facturile fiscale și chitanțele descrise, administratorul societății dl.XXXX declară în nota explicativă faptul că achizițiile au fost efectuate de fostul director executiv actualmente decedat și că acesta avea obligația să îndeplinească toate procedurile legale.

În această situație, organul de control constată că petenta nu probează cu alte documente sau înscrisuri realitatea acestor operațiuni și ca urmare în lipsa existenței corelațiilor dintre societatea care a emis documentele societatea care a ridicat documentele, precum și a faptului că acestea au serii de județe diferite, cele 20 de facturi ce au fost înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc potrivit legii fiscale condițiile de documente justificative. În acest sens suma de XXXXXX lei a fost stabilită ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2002 în conformitate cu art.9 alin.7, lit.j) din Legea 414/2002, art.1, alin.2 din H.G.831/1997.

Având în vedere că petenta în anul 2002 a înregistrat o pierdere fiscală de XXXXXXXXXX lei ROL, organul de control procedează la diminuarea acesteia cu veniturile impozabile suplimentare de XXXXXX lei ROL și cheltuieli nedeductibile fiscal de XXXXXXXX lei ROL, rezultând o pierdere fiscală recalculată XXXXXXXXXX lei ROL, fapt pentru care în anul 2002 petenta nu datorează impozit pe profit.

Anul 2003

a). Venituri din exploatare în sumă de XXXXX lei ROL stornate din evidența contabilă urmăre a neîncasării creanțelor față de terți astfel :

- în luna mai 2003 petenta în baza facturii fiscale de stornare nr/30.05.2003 emisă către S.C.CCC” S.A. reprezentând prestări de servicii apă-canal efectuate în perioada august 1998 – martie 2001 corectează veniturile de exploatare în sensul diminuării acestora cu suma de XXXXX lei ROL și ca urmare fișa analitică a contului 411 “Clienți” – S.C.CCCS.A. este zero ;
- în luna iunie 2003, petenta stornează din evidența contabilă creanțe comerciale izvorâte din derularea unor operațiuni economice cu clienți persoane juridice în sumă de XXXXX lei ROL, operațiuni constând în prestare servicii de natura închirierilor de spații comerciale, gospodăririi resurselor de apă-canal, asigurarea salubrității.

În vederea dovedirii actelor și faptelor care au stat la baza facturilor fiscale de stornare a creanțelor comerciale, petenta a prezentat organului de control următoarele documente justificative :

- fișele analitice ale conturilor clienți persoane juridice în cauză ;
- sentințe civile pronunțate de Tribunalul Sibiu și decizii civile pronunțate de Curtea de Apel Alba Iulia în soluționarea acțiunilor comerciale înaintate de petentă în calitate de reclamantă pentru pretenții către clienți persoane juridice .

Din analiza sentințelor civile pronunțate de instanțele civile puse la dispoziția organelor de control s-a constatat faptul că cererile de chemare în judecată formulate de petentă împotriva părătelor ca debitori au fost admise în parte sau totalitate, însă până la data controlată sumele nu s-au încasat de la clienții în cauză și mai mult nu sunt hotărâri judecătorești pronunțate pentru deschiderea sau închiderea procedurii de faliment a acestora.

În concluzie, s-a stabilit că este nejustificat tratamentul fiscal aplicat de petentă cu privire la stornarea creanțelor, respectiv a diminuării veniturilor cu suma totală de XXXXX lei ROL, organul fiscal procedând la adăugarea acestei sume la calculul profitului impozabil pentru anul fiscal 2003.

b).Tratamentul fiscal al veniturilor și cheltuielilor înregistrate în sumă de XXXXXX lei ROL reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate scutite la plată prin O.U.G.40/2002.

Având la bază înregistrările din contabilitate în anul 2003 și corelațiile lor cu declarația de impozit pe profit pe acest an, organul de control constată cu privire la suma de mai sus următoarele aspecte :

- suma de XXXXXXX lei ROL a fost stabilită prin procesul verbal nr/26.01.2003 încheiat de Direcția Generală de Muncă și Solidaritate Socială Sibiu și nr./10.04.2003 încheiat de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Sibiu ;
- suma de XXXXX lei ROL a fost scutită la plată conform O.U.G.40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare în baza Convenției nr./29.10.2003 și respectiv /10.02.2003 ;
- prin declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2003 înregistrată la A.F.P. Cisnădie sub nr./30.03.2004 societatea declară la rd.15 *“Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar deductibile fiscal care sunt reportate din perioada precedentă”* suma de XXXXX lei ROL care reprezintă din punct de vedere fiscal deduceri din total profit declarat ;
- în contabilitate, în luna decembrie 2003 așa cum rezultă din analiza fișei de cont 6581 “Despăgubiri, amenzi și penalități” și fișei de cont “Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități de întârziere” societatea a efectuat următoarele înregistrări în corespondență cu ct.4481 “Alte datorii față de bugetul de stat” :
 - ◆ XXXXXXX lei ROL ceea ce reprezintă datorii anulate ca urmare a scutirii la plată a dobânzilor și penalităților de întârziere (venit neimpozabil)

- ◆ XXXXXXlei ROL ceea cere prezintă valoarea dobânzi –lor și penalităților de întârziere stabilită prin acte de control (chelt.nedeductibilă).

Același principiu al înregistrării în contabilitate – venit neimpozabil concomitent cu cheltuiala nedeductibilă trebuia respectat de petentă și la completarea declarației de impozit pe profit pentru anul 2003, completare de care depinde stabilirea obligației corecte a impozitului către bugetul de stat.

În acest sens, s-a constatat că petenta a înscris eronat suma de XXXXX lei ROL la rd.15 în loc de rd.21 “Alte venituri neimpozabile” și mai mult la rd.26 unde trebuia înscrisă aceeași sumă reprezentând dobânzi și penalități de întârziere dar ca nedeductibilă fiscal, aceasta nu a fost declarată.

Ca urmare, datorită necorelației prezentate, organul de control stabilește că suma de XXXXXX lei ROL este cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2003 în conformitate cu prevederile art. 9 (7) lit.b) din Legea 414/2002, art.11 (2) din O.U.G.40/2002, art.15 (2) din O.M.F.P. 580/2002.

c). Diferența de cheltuieli de exploatare în sumă de XXXXX lei ROL reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuțiilor sociale eşalonate la plată în baza prevederilor O.U.G.40/2002, dobânzi și penalități curente, alte penalități.

În urma verificării efectuată, organul de control a constatat că s-au înregistrat în contabilitate, în cursul anului 2003, cheltuieli de exploatare în sumă de XXXXXX lei ROL prin contul 6581 “Despăgubiri, amenzi și penalități de întârziere” care include de pe lângă dobânzile și penalitățile de întârziere eşalonate la plată și pe cele curente de aceeași natură și alte elemente de cheltuieli considerate în mod corect ca și nedeductibil fiscal de însăși petenta.

Organul de control corelând evidența contabilă cu declarația privind impozitul pe profit pe anul 2003, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Cisnădie sub nr./30.03.2004 a constatat că petenta a înscris la rd.26 “*Amenzi, confiscări, dobânzi pentru plata cu întârziere și penalități de întârziere datorate către autoritățile române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale încheiate între persoane rezidente*” suma de XXXXXX lei ROL care în mod corect au fost declarate tot ca și nedeductibile fiscale.

Întrucât în contabilitate au fost înregistrate XXXXXX lei ROL și în declarație de impozit pe profit s-a înscris XXXXX lei ROL diferența de XXXXXX lei ROL a fost stabilită ca și cheltuială nedeductibilă suplimentar pentru anul 2003 în conformitate cu art.9 (7) lit.b) din Legea 414/2002.

d). Tratatul fiscal al cheltuielilor în sumă de XXXXX lei ROL reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor sociale (CAS, șomaj, pensie suplimentară, CASS) neachitate la termenele legale.

La verificarea efectuată, organul de control a constatat :

- în perioada 1999 – 2002 în mod legal petenta consideră ca nedeductibilă fiscal suma de XXXXX lei ROL ;
- în anul 2003 petenta reîntregește în mod nejustificat baza impozabilă cu aceeași sumă.

Organul de control, având în vedere această stare de fapt recalculează anul fiscal 2003 prin diminuarea bazei impozabile cu suma de XXXXXXXX lei ROL în conformitate cu art.8 lit.c) din Legea 414/2002 și a pct.8.2 din H.G.859/2002.

e). Cheltuieli în sumă de XXXXX lei ROL privind stornarea taxei de putere conform facturii fiscale emise de S.C."XXX" S.A. neînregistrată în evidența contabilă.

În luna februarie 2003 S.C."XXX" S.A. emite către petentă factura fiscală nr./20.02.2003 prin care stornează taxa de putere calculată greșit în sumă de XXXXXXXX lei ROL.

Petenta în baza N.C./28.02.2003 stornează din evidența contabilă numai suma de XXXX lei ROL, rezultând astfel cheltuieli în roșu neînregistrate de XXXXXXXX lei ROL.

Prin stornarea parțială a cheltuielilor corectate, societatea și-a diminuat baza impozabilă cu suma de XXXXXXXX lei ROL, încălcând astfel prevederile art.7 alin.1 din Legea 414/2002, și pct.7.1 și 7.4 din H.G.859/2002 fapt pentru care organul de control recalculează profitul impozabil al anului 2003 ținând cont și de această diferență de cheltuielă neînregistrată de petentă.

Sintetic, anul 2003 în urma constatării de către organul de control a deficiențelor prezentate mai sus prezintă următoarea situație :

(lei ROL)	
▪ pierdere recalculată nerecuperată an 2002	= -
▪ pierdere fiscală stabilită de societate an 2003	=
Total pierdere	
▪ venituri impozabile suplimentar	=
▪ cheltuieli nedeductibile suplimentar	=
▪ cheltuieli deductibile suplimentar	= -
▪ profit impozabil recalculat	
▪ imp.pe profit suplimentar datorat în anul 2003	= +

Anul 2004

a). Venituri din exploatare în sumă de XXXXXXXX lei ROL stornate din evidența contabilă ca urmare a neîncasării creanțelor față de terți.

În luna octombrie 2004, petenta în baza F.F. de stornare / 12.09.2004 emisă către S.C.XXXX” S.R.L. reprezentând prestări de servicii de natura chiriilor pentru perioada august 1999 – septembrie 2003 a procedat la corectarea veniturilor din exploatare în sensul diminuării acestora.

În vederea dovedirii actelor și faptelor care au stat la baza facturii fiscale de stornare a creanțelor comerciale, petenta a prezentat organului de control următoarele documente justificative :

- fișa analitică a contului 411 XXXX S.R.L. ;
- sentința civilă nr./02.04.2002 a Tribunalului Sibiu și Decizia civilă nr.02.09.2002 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia din care rezultă că începând cu 02.04.2002 s-a hotărât rezilierea contractelor de închiriere încheiate între cele două părți. Organul de control analizând situația soldului ct. 411 a constatat că : pentru creanțele înregistrate după 02.04.2002 – data rezilierii contractelor de închiriere – operațiunea de stornare are justificare deoarece a constat într-o corecție legală fără efecte fiscale suplimentare ca urmare a nerespectării unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile, corecție determinată de faptul că petenta a emis facturi fiscale și ulterior ;

- pentru creanțele fiscale existente în sold la 02.04.2002 în sumă de XXXXX lei ROL reprezentând venituri din exploatare, stornarea efectuată de petentă nu are justificare legală în ceea ce privește diminuarea veniturilor întrucât nu există hotărâre judecătorească prin care s-a dispus deschiderea respectiv încheierea procedurii de faliment a debitorului.

În concluzie, petenta în mod nejustificat a stornat creanțe comerciale ne - încasate în anul 2004 în sumă deXXXXXXXXX lei ROL, organul de control procedând la reîntregirea profitului impozabil cu această sumă, rezultând astfel un profit impozabil recalculat deXXXXX cu un impozit pe profit datorat suplimentar pentru acest an de XXXXXX lei ROL în conformitate cu art.19 alin.2, Titlul II din Legea 571/2003 și a pct.13 din H.G.44/2004.

Anul 2005

În semestrul I 2005 organul de control a stabilit că petenta pentru profitul impozabil înregistrat în sumă dXXXXXXXX lei ROL datorează un impozit pe profit suplimentar de XXXXXXXX lei ROL, întrucât pierderea fiscală anterioară a fost complet anulată prin recalcularea anilor fiscali 2001 – 2004 așa cum a fost prezentat mai sus.

Sintetic, urmare a deficiențelor constatate de organul de control, petenta datorează bugetului de stat impozit pe profit suplimentar pentru perioada verificată astfel :

An 2001	=	XXXXXX lei ROL
An 2002	=	-
An 2003	=	XXXXXXXXXX lei ROL
An 2004	=	XXXXXXXXXe lei ROL
Sem I.2005		XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX lei ROL

TOTAL = XXXXXXXXXXXXXXX

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit, organul de control a calculat majorări de întârziere în sumă de XXXXXXXX și penalități de întârziere de XXXXXXXXXXXX în conformitate cu art.19 din O.G.70/1994, art.24 din Legea 414/2002, art.13 – 14 din O.G.61/2002, art.109 și 114 din O.G.92/2003.

2. Cu privire la T.V.A.

În urma verificării efectuate s-au constatat următoarele deficiențe :

a). TVA stabilită suplimentar în sumă de XXXXXXXXX lei ROL rezultată din implicațiile fiscale prezentate la capitolul “impozit pe profit” și tratamentului fiscal eronat în ce ce privește atât veniturile impozabile cât și cheltuielile nedeductibile fiscal, astfel :

- **În anul 2001 = XXXXXXXXXXXXX lei ROL** TVA aferentă cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitate fără documente justificative.
- **În anul 2002 = XXXXXXXXXXXXX lei ROL** TVA aferentă cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitate în baza unor înscrisuri care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative.
- **În anul 2003 și 2004 = XXXXXXXX lei ROL** TVA aferentă stornării creanțelor comerciale neîncasate de la diverși clienți.
- **În anul 2003 = XXXXXXXX lei ROL** TVA aferentă taxei de putere stornată de S.C.”CCCC. neînregistrată în contabilitate.

În stabilirea acestor obligații suplimentare la TVA, organul de control a avut în vedere prevederile legale în speță și anume art.19 a) din O.U.G.17/2000, pct.10.12 a) din H.G.401/2000, art.25 pct.B lit.a) din O.U.G.17/2000, art.24 (1) lit.a) din Legea 345/2002, art.29 pct.B.b) din Legea 345/2002, **art.31** (2) din Legea 345/2002, art.129 (1) și 134(3) – (4) Titlul VI din Legea 571/2003.

b). TVA stabilită suplimentar în sumă de XXXXXXXX lei ROL ca urmare a deficiențelor constatate la acest capitol și prezentate astfel în perioada verificată :

- **În anul 2001** (februarie, mai, iunie) petenta recepționează și înregistrează în contabilitate mijloace fixe pentru care deduce TVA de XXXXXXXXXX lei ROL, fără ca aceasta să prezinte facturile fiscale de proveniență în original de la furnizorul S.XXXXXXXXXXXX S.R.L. București și nici copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului.

Din nota explicativă luată administratorului societății verificate rezultă că acesta nu cunoaște și nu-și amintește că acest fapt să-i fie prezentat de angajații săi care s-au ocupat de aprovizionare și contabilitate.

La baza stabilirii TVA suplimentară de XXXXXXXXXX lei ROL s-au avut în vedere prevederile art.6 (2) din Legea 82/1991 republicată, art.1 (2) din H.G.831/1997, art.19 lit.a) din O.U.G.17/2000, pct.10.12 lit.a) din H.G.401/2000, art.25 pct.B lit.a) din O.U.G.17/2000.

- **În luna februarie 2003** societatea nu înregistrează în contabilitate, în jurnalul de cumpărări și nu înscrie în decontul de TVA factura fiscală seriAXXXXX Sibiu în sumă de XXXX lei ROL reprezentând stornarea TVA aferentă livrărilor de gaze pentru producerea de energie termică către populație și facturate inițial în septembrie 2001.

Prin neînregistrarea în evidența contabilă a facturii fiscale de stornare a TVA, societatea și-a diminuat TVA datorată bugetului de stat în februarie 2003 cu suma de XXXXXXX lei ROL încălcând astfel prevederile art.6 (2) din Legea 82/1991 republicată și art.31 (2) din Legea 345/2002.

- **În luna martie 2005** societatea înregistrează în mod eronat TVA aferentă veniturilor din activități diverse de XXXXXXX lei ROL prin calculul greșit rezultat din aplicarea cotei de 19%, aceasta colectând TVA în sumă de XXXXXXX lei ROL și nu cât era corect XXXXXXXXXX lei ROL.

Ca urmare, organul de control stabilește suplimentar o diferență de TVA de XXXXXX lei ROL aferentă lunii martie 2005, în conformitate cu prevederile art.140 (1) din Legea 571/2003.

În sinteză, urmare a deficiențelor constatate de organul de control petenta datorează bugetului de stat TVA suplimentară în sumă totală de XXXXXXXXXX lei ROL

Pentru nevirarea la termen a acesteia s-au calculat majorări de întârziere de XXXXXXX și penalități de întârziere de XXXXXXX lei ROL (X RON) în conformitate cu prevederile art.31 din O.U.G.17/2000, art.13 – 14 din O.G.61/2002, art.33 din Legea 345/2002, art.109 și 114 din O.G.92/2003.

III. Având în vedere constatările organului de control fiscal, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

A. Cu privire la contestarea sumei de XXXXXX lei RON reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, majorări de întârziere de XXXXXX lei RON și penalități de întârziere aferente de XXXX lei RON.

Întrucât impozitul pe profit stabilit suplimentar este rezultatul mai multor deficiențe constatate la verificarea fiscală din perioada 01.01.2000 – 30.06.2005, se rețin mai multe cazuri în soluționarea contestației :

1. Referitor la implicația fiscală a cheltuielilor în determinarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

a). Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă cheltuielile de exploatare înregistrată în contabilitate în anul 2001 în sumă de XXXXXXXX lei ROL și în anul 2002 de XXXXXXXXXX lei ROL erau deductibile fiscal în condițiile în care înregistrarea lor s-a efectuat fără documente justificative de proveniență sau pe baza unor înregistrări ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

În speța dată sunt aplicabile prevederile :

- art.6 alin.2 din Legea 82/1991 republicată potrivit căruia *“orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”* ;
- art.4, alin.6, lit.m) din O.G.70/1994 republicată conform căruia sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil *“cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr.82/1991 cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ”* ;
- art.9, alin.7 lit.j) din Legea 414/2002 ce menționează același aspect.

În concluzie, se reține că petenta a încălcat prevederile legale de mai sus prin înregistrarea efectivă a cheltuielilor de exploatare pe bază doar de notă contabilă fără a avea anexate facturile fiscale aferente sau având la bază facturi fiscale nereale, fapt rezultat în urma corespondenței cu alte organe fiscale competente ce au confirmat lipsa existenței corelațiilor dintre societatea emitentă a facturilor și cea care le-a ridicat, existența unor serii înscrise pe facturi și chitanțe atribuite altor județe. Mai mult, administratorul societății declară prin nota explicativă că nu are cunoștință de aceste fapte sau unele din achiziții au fost efectuate de altcineva, iar în sprijinul realității înregistrărilor din contabilitate nu aduce alte dovezi.

Ca urmare cheltuielile de exploatare ce fac obiectul acestei cauze sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil atât în 2001 cât și în 2002.

b). Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă cheltuielile cu dobânzi și penalități de întârziere în sumă XXXXX lei ROL sunt deductibile fiscal pe anul 2003 în condițiile în care petenta a beneficiat de scutire și eșalonare la plata acestora în conformitate cu O.U.G.40/2002 și nu a înscris corect suma în declarația privind impozitul pe profit întocmită pentru anul 2003 în urma operațiunii contabile de regularizare.

În speța dată sunt aplicabile prevederile :

- art.9, alin.7 lit.b) din Legea 414/2002 potrivit căruia *“cheltuielile nedeductibile sunt amenzile, confiscările, dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale”* ;
- art.11 alin.2 din O.U.G.40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare potrivit căruia *“veniturile rezultate în urma regularizării contabile a operațiunilor prevăzute la art.10, 12, 14 și 28 nu se impozitează în condițiile în care cheltuielile care au fost influențate cu dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere nu au fost deductibile fiscal”* ;
- art.15, alin.2 din O.M.F.P. 580/2002 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind procedura și competențele de acordare a înlesnirilor la plata obligațiilor restante la bugetul de stat, administrate de Ministerul Finanțelor Publice potrivit căruia : *“veniturile rezultate în urma regularizării contabile a operațiunilor prevăzute la art.10,12, 14 și 28 din ordonanța de urgență unde se impozitează în condițiile în care cheltuielile care au fost influențate cu majorările de întârziere și penalitățile de întârziere nu au fost deductibile fiscal”*.

În concluzie, aceste texte de lege au fost încălcate de petentă întrucât cheltuielile cu dobânzi și penalități de întârziere nu au fost declarate și ca nedeductibile fiscal la rd.26 al formularului Declarație privind impozitul pe profit pentru anul 2003 cu toate că în evidența contabilă a fost efectuată operațiunea de regularizare concomitentă venit neimpozabil – cheltuielă nedeductibilă.

Prin urmare susținerea petentei ca rezultatul fiscal stabilit prin declarația de impozit pe profit este același cu cel din evidența contabilă este nejustificat întrucât în declarația în cauză s-a înscris suma de XXXXXXXXXX lei ROL numai în partea de deduceri din profit și nu și la partea de cheltuieli nedeductibile (rd.26) și astfel obligația de plată a fost diminuată.

În această situație, în mod legal organul de control a stabilit că suma în cauză este nedeductibilă fiscal până la calculul profitului impozabil pe anul 2003.

c). Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă cheltuielile în sumă XXXXXXXX lei ROL în anul 2003 aferente stornării taxei de putere de către S.C.XXX. au fost înregistrate corect în contabilitate în condiția în care prin N.C. petenta stornează mai puțin decât suma din factura fiscală emisă de furnizor.

În speță, sunt aplicabile prevederile :

- art.7, alin.1 din Legea 414/2002 care menționează că - *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile” ;*
- pct.7.1 și 7.4 din H.G.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit conform căroră : *“La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și cheltuielile, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile și se adaugă cheltuielile nedeductibile (...)” și “Veniturile și cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căruia îi aparține. În cazul în care contribuabilul sau organele fiscale constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis sau a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează majorări și penalități conform legislației în vigoare”.*

În concluzie, prin stornarea parțială a cheltuielilor corectate societatea și-a diminuat baza impozabilă cu suma de XXXXXXXX lei ROL, fapt pentru care în mod legal s-a făcut aplicarea prevederilor de mai sus considerând-o ca sumă suplimentară pentru calculul în anul 2003.

2. Referitor la implicația fiscală a veniturilor în determinarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

a). Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă veniturile stornate în anul 2002 în sumă de XXXXXXXXX lei ROL numai pe bază de N.C. fără documente justificative anexate sunt venituri impozabile suplimentar.

În speță sunt aplicabile prevederile :

- Secțiunea I, lit.B din Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile, pct.7 din O.M.F.P. 425/1998 potrivit căroră *“în cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operației, iar în nota de contabilitate de stornare se*

menționează documentele, data și numărul de ordine al operației care face obiectul stornării” ;

- dispozițiile pct.7.1 și pct.7.4 din H.G.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit citate și anterior în conținutul deciziei și potrivit cărora veniturile înregistrate eronat se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparține.

Având în vedere aceste prevederi legale rezultă că orice contribuabil are posibilitatea efectuării de corecții în contabilitate dar numai având la bază documente justificative și cu condiția ca rezultatul exercițiului fiscal să fie ajustat ca urmare a corecției respective.

Întrucât petenta nu a respectat cerințele impuse de legiuitor prin însăși recunoașterea că stornarea veniturilor este o greșală a contabilității, în mod legal s-a procedat la modificarea bazei de impunere, stabilindu-se suplimentar venituri din exploatare impozabile în sumă de XXXXXX lei ROL.

b). Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta avea dreptul legal de a-și diminua veniturile în anul 2003 cu suma de XXXXXXXXX lei ROL reprezentând creanțe neîncasate în condițiile în care nu a avut la bază hotărâri judecătorești definitive de declararea falimentului clienților în cauză.

În speță sunt aplicabile prevederile :

- art.9 alin.7 lit.d) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit potrivit căruia sunt cheltuieli nedeductibile “*sumele utilizate pentru constituirea provizioanelor peste limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului*” ;
- art.1 lit.a) din H.G.830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici (.....) potrivit căruia agenții economici constituie următoarele provizioane deductibile fiscal :

“a). provizioane pentru clienții neîncasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătorești de deschidere prin care se atestă această situație, în limita creanței neacoperite prin avansurile încasate și garanțiile deținute de agentul economic asupra clienților respectivi și orice alte elemente asiguratorii.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, înregistrării acesteia pe cheltuieli pe baza unei hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului, prin care se certifică imposibilitatea încasării creanței”.

Prin stornarea creanțelor comerciale fără a avea la bază hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului clienților în cauză, în mod nejustificat petenta și-a diminuat veniturile din exploatare în anul 2003 cu suma de XXXXXX lei ROL.

Ca urmare, în mod legal organul fiscal procedează la majorarea bazei de impunere cu această sumă.

c). Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta avea dreptul legal de a-și diminua veniturile din anul 2004 cu suma de XXXXXX lei ROL reprezentând creanțele neîncasate în sold la 02.04.2002 de la S.C.XXXXXXX, în condiția în care până la această dată contractul de închiriere încheiat între cele două părți era în vigoare.

În speță sunt aplicabile prevederile :

- Secțiunea a 5-a Prevederi referitoare la contul de profit și pierderi din O.M.F.P. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene :
 - pct.5.2 alin.1 *“În categoria veniturilor se include atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse”* ;
 - pct.5.3 alin.6 *“Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată de obicei printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale”.*

Prin stornarea în anul 2004 a creanțelor neîncasate existente în sold la data de 02.04.2002 de la S.C.XXXXXXX. petenta în mod nejustificat și-a diminuat veniturile aferente anului 2004 întrucât :

- contractul de închiriere a fost anulat prin hotărâre judecătorească la data de 02.04.2002 ;
- suma stornată reprezintă creanțe de încasat din perioada valabilității contractului de închiriere.

Ca urmare, în mod legal, suma de XXXXXXXXXX lei ROL reprezintă venit impozabil suplimentar, majorându-se în mod corespunzător baza impozabilă a anului 2004 cu această sumă.

Având în vedere cele relatate, organul de soluționare reține în sinteză că petenta datorează bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de XXXXXXXXXX lei RON, majorări de întârziere de XXXXXXXX lei RON și penalități de întârziere de XXXXXXXX lei RON.

B. Cu privire la contestarea TVA stabilită suplimentar în sumă de XXXXXXXX lei RON, majorări de întârziere de XXXXXXXX lei RON și penalități de întârziere de XXXXXXXXXXXX lei RON.

1. TVA ca rezultat al tratamentului fiscal al veniturilor și cheltuielilor prezentate la capitolul impozit pe profit :

a). Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă petenta are dreptul de deducere a TVA în sumă de XXXXXXXX lei ROL în anul 2001 și în sumă dXXXXXXXXlei ROL în anul 2002 pentru cheltuielile de exploatare înregistrate în contabilitate fără documente justificative de proveniență sau pe baza unor înscrisuri ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

În speța dată, sunt aplicabile prevederile :

- art.19 lit.a) din O.U.G.17/2000 potrivit căruia *“pentru efectuarea dreptului de deducere a TVA aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați :*
 - a). *să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de TVA ;*
 - b). *să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia. Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal (...).” ;*
- art.24 (1) lit.a) din Legea 345/2002 unde se specifică la fel că dreptul de deducere se exercită pe baza facturilor fiscale emise pe numele său, de către persoane plătitoare de TVA ;
- art.29 pct.B lit.b) din Legea 345/2002 *“persoanele impozabile plătitoare de TVA sunt obligate să solicite de la furnizori/prestori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora”.*

Aceste condiții legale fiind neîndeplinite, petenta nu are dreptul deducerii TVA în cauză.

b). Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta are dreptul de deducere a TVA în sumă de XXXXXXXXX lei ROL în anul 2003 aferentă stornării taxei de putere de către XXXXXXX

În speță sunt aplicabile prevederile :

- art.31, alin.2 din Legea 345/2002 unde se arată că *“reducerea bazei de impozitare prevăzută la art.18 alin.4 se realizează prin emiterea de către furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii a unor noi documente cu valorile înscrise cu semnul minus, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și respectiv beneficiar, pentru luna în care s-a efectuat reducerea”.*

Întrucât petenta a înregistrat parțial reducerea din factura fiscală a furnizorului, diferența de XXXXXX lei ROL reprezintă TVA neînregistrat în contabilitate fiind datorată suplimentar bugetului de stat.

c). Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă petenta are obligația de a colecta TVA în sumă de XXXXX lei ROL în anul 2003 și XXXXXXXXXXXXXXXX lei ROL în anul 2004 aferentă stornării creanțelor comerciale neîncasate în condițiile în care petenta nu face dovada existenței unor hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului clienților în cauză.

În speță, sunt aplicabile prevederile :

- art.14 din Legea 345/2002 conform căruia : *“Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege” ;*
- art.134 alin.3 și 4 din Titlul VI din Legea 571/2003 unde se specifică că : *“Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu” și “Livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.128 alin.3 lit.a) și art.129 alin.2 lit.a), care se efectuează continuu, dând loc la decontări sau plăți succesive, cum sunt gazele naturale,apa, serviciile telefonice, energia electrică și altele asemenea, se consideră că sunt efectuate în momentul expirării perioadelor la care se referă aceste decontări sau plăți”;*
- art.138 lit.d) Titlul VI din legea 571/2003 unde se arată că : *“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații :*

(.....)

d).contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul”.

Menționăm faptul că petenta nu a prezentat hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului clienților și ca urmare sumele în cauză privind TVA sunt datorate suplimentar la bugetul de stat.

2. a). Cauza supusă soluționării este dacă petenta are dreptul să deducă TVA în sumă deXXXXXXXX lei ROL în anul 2001 fără a avea factura fiscală în original de la furnizor și copia documentului ce atestă calitatea de plătitor de TVA.

În speța dată sunt aplicabile prevederile :

- art.19 lit.a) din O.U.G.17/2000 ;
- pct.10.12 lit.a) din H.G.401/2000 ;
- art.25 pct.B lit.a) din O.U.G.17/2000.

Prin nerespectarea condițiilor impuse de legiuitor în textele de mai sus, în mod legal suma deXXXXXXXXX lei ROL este datorată suplimentar bugetului de stat întrucât petenta și-a exercitat în mod neîntemeiat dreptul de deducere a TVA.

b). Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează TVA în sumă de XXXXXXXXXXXX lei ROL în anul 2003 aferentă unei facturi de stornare emisă de S.C."DIXXXXXXXXX S.A., în condițiile în care TVA nu s-a înregistrat în contabilitate, în jurnalul de cumpărări și nici în decontul de TVA.

În speță sunt aplicabile prevederile :

- art.6 alin.2 din Legea 82/1991 ;
- art.31, alin.2 din Legea 345/2002 potrivit căruia *“reducerea bazei de impozitare prevăzută la art.18 alin.4 se realizează prin emiterea de către furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii a unor noi documente cu valorile înscrise cu semnul minus, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar pentru luna în care s-a efectuat reducerea”.*

Prin urmare prin neînregistrarea în evidența contabilă a facturii fiscale de stornare a TVA, petenta și-a diminuat TVA datorată bugetului de stat, fapt pentru care suma s-a stabilit suplimentar.

c). Cauza supusă soluționării este de a stabili cuantumul TVA colectată, aferentă veniturilor din activități diverse realizate în luna martie 2005 în sumă de XXXXXXXXXX lei ROL.

În speță sunt aplicabile prevederile art.140 alin.1 din Legea 571/2003 unde se precizează astfel : *“cota standard a TVA este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de TVA sau care nu este supusă cotei reduse de TVA”.*

Ca urmare TVA ce trebuia colectată este de XXXXXXX lei ROL și nu de XXXXXXXXXX lei ROL cât a calculat petenta, diferența de XXXXXXXXXX lei ROL fiind în mod legal stabilită ca suplimentară de organul fiscal.

În concluzie, având în vedere cele prezentate petenta datorează bugetului de stat TVA suplimentară în sumă totală de XXXXXXXXXX lei RON majorări de întârziere de XXXXXXXXXX lei RON și penalități de întârziere de XXXXXXXXXX lei RON.

Pentru considerentele reținute în baza art.181(5) din O.G.92/2003 republicată, se

D E C I D E :

Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de XXXXXX lei RON reprezentând :

- impozit pe profit - XXXXXX lei RON ;

- majorări întârziere impozit profit - XXXXXXXX lei RON ;
- penalități întârziere impozit profit - XXXXXXXX lei RON ;
- TVA - XXXXXXXXX lei RON ;
- majorări întârziere TVA - XXXXXXXXX lei RON ;
- penalități întârziere TVA - XXXX lei RON.

Prezenta Decizie poate fi atacată la Tribunalul Sibiu în termen de 6 luni de la comunicare.